

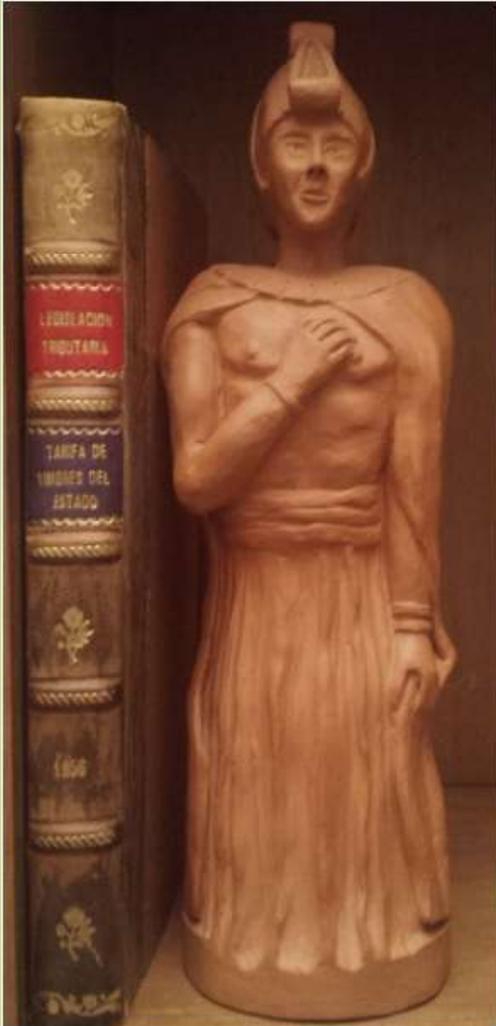
# SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE  
POLITICA FISCAL

AÑO V

NÚMERO 31

[www.fundef.org/SISA.htm](http://www.fundef.org/SISA.htm)



En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado



## ***CASTILLA-LEÓN [donde empezó todo]***

***En estos tiempos que estamos viviendo, inexplicablemente convulsos, que deberían ser de superación de buenas e inmediatas etapas anteriores, ahí estamos, estancados si no en retroceso. Cuando sobran quienes cuestionan la existencia de la Nación española, resulta muy gratificante volver la vista sobre territorios que son el testimonio fehaciente de donde surgió todo: Reinos de Castilla y León plagados de lugares y monumentos hermosos en un entorno de plena sobriedad.***

**IMAGEN DE PORTADA:**

**OBANEJA DEL CASTILLO (BURGOS)**



**Orbaneja del Castillo (Burgos)**

Autoría: Alfonso Domingo Sanz.

# ***SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®***

*REVISTA  
DE  
POLITICA FISCAL*

*AÑO V  
NÚMERO 31*

© A los efectos del artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/ 1996, el editor se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización (especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de la presente publicación).



**Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.**

<https://www.fundef.org/>

# Sisa, Alcabala y Papel Sellado

**AÑO V**  
**Número 31**

Sisa, Alcabala y Papel Sellado... en la red: <https://fundef.org/sisa.htm>

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

(<https://fundef.org/>)

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Abogado (ICAM. No ejerciente)

Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)

Miembro de la AEDAF (No ejerciente)

<https://hojasazulestucan.es/>

<https://twitter.com/Principeduardo>

Redacción

Secretario general: FEDERICO R. ÁLVAREZ ROMERO

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

Federico R. Alvarez Romero: «Legislación».

Aurora Arráez Lorente: «Revistas, Autores y Libros».

Teodoro Estrada Martín: «Doctrina Administrativa», «Revistas, Autores y Libros».

José María López Geta: Jurisprudencia.

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: 2695-9410

Depósito legal: **electrónico**

«Sisa, Alcabala y Papel Sellado» es una marca mixta registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (Marca Nº. 4.084.527)

Todas las personas participantes en la edición y distribución de «Sisa, Alcabala y Papel Sellado...», lo hacen exclusivamente en calidad de voluntarios/colaboradores a los que se refiere la normativa reguladora de los Fundaciones, en particular la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

«Sisa, Alcabala y Papel Sellado...», Revista de Política Fiscal, se edita -sin propósito de desarrollar actividad económica alguna- con la finalidad exclusiva de colaborar con las actividades y fines propios de Fundación para la Promoción de los Estudios, de modo que dicha entidad pueda poner gratuitamente a disposición de sus beneficiarios/as, y otras personas amigas, normativa, análisis, comentarios, informes y estudios, doctrina de autores, administrativa y jurisprudencial, que versen sobre el ingreso y el gasto público. El editor y responsable de contenidos, así como Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (FUNDEF) no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas físicas y jurídicas que procedan o de dejen de proceder conforme alguno de los contenidos de la Revista. Las solicitudes de rectificación o el ejercicio de réplica deberán dirigirse por escrito al domicilio de FUNDEF: C/ Caleruega, 18, 28003 MADRID.



# EDITORIAL/PRESENTACIÓN



*Enrique, ¡Eternamente Amigos!*

*TU MÁLAGA y el Cristo de la Buena Muerte*

**«Semana Santa, 2024, un tiempo en el que lo que acabamos de celebrar no es una muerte sino una resurrección»**

*Pocas ocasiones, como la presente, son más oportunas para dejar a un lado las temáticas que habitualmente ocupan este rincón de «SISA, ALCABA Y PAPEL SELLADO». Constituye para mí una gran satisfacción que este número 31 de «nuestra Revista» acoja las palabras que FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHIS ha dedicado a quién fue un común e inolvidable amigo. Palabras, permítaseme el añadido, que suenan de manera muy especial en un tiempo en el que lo que acabamos de celebrar no es una muerte sino una resurrección: ¡Eternamente Amigos!*

**En días del mes de marzo de 2024**

José María López Geta. Editor

## **ENRIQUE GIMÉNEZ-REYNA EN EL RECUERDO**

*Por José Francisco Navarro Sanchis*

Querido Enrique: escribo estas líneas de recuerdo tuyo cuando parecería, según los signos aparentes o los hábitos sociales, que ya no tiene sentido hacerlo, dado que han pasado unos meses desde que nos dejaste. Pero buenos amigos que te querían bien, y a mí también, me animan a que lo haga a pesar de todo, conscientes, pienso yo, de que el afecto no disminuye por el solo discurrir del tiempo, antes bien se condensa, se agudiza, se nos muestra crudamente en forma de vacío irremplazable. Conscientes también, creo, de que no pueden dejarse sin hacer las cosas que verdaderamente importan, porque tal vez a alguien le podrían hacer bien estas palabras, aun extemporáneas.



No le quiero llamar obituario ni necrológica a esto que ahora, con dolor, traslado al papel, porque creo que lo que procede es celebrar, emocionadamente, nuestra amistad y, por mi parte, una gran admiración personal y profesional hacia tu persona. Esos sentimientos, me consta, son unánimes en el mundo profesional y personal que ambos hemos compartido a lo largo de estos años.

Sabe Dios que me propuse, en los días del último noviembre próximos a que te nos fueras, dedicarte un pequeño homenaje de recuerdo, en este blog tan cercano y querido, como he hecho otras veces con compañeros y amigos. Y también sabe, porque todas estas flaquezas las conoce bien, que no pude hacerlo entonces. Que no era capaz de hilvanar un pensamiento coherente y razonable, digno de tu memoria, que fuera más allá del balbuceo de una emoción.

Nos conocimos allá por 2009 o 2010, en alguna actividad formativa de la AEDAF, y desde aquellos días, ya remotos, congeniamos extraordinariamente. Tanto que, por invitación tuya, tan cortés y delicada que era insusceptible de rechazo, me incorporé al grupo de procedimientos, luego llamado de derechos y garantías del contribuyente. Fueron tiempos que, en la actividad formativa, dieron sus frutos en diversos trabajos publicados que surgieron de la sección, no anclada en esa única tarea. Disfrutábamos mucho en nuestras reuniones de Claudio Coello con el debate intenso, rico en matices, apasionado.

Si hay una palabra definitoria de tu personalidad, Enrique, en la que todos nuestros amigos comunes coinciden invariablemente, es la de señor. Enrique, eras un señor. Pocas cosas mejores se pueden decir de alguien de quien todo el mundo habla bien, con cariño, porque de ti siempre recibíamos amabilidad, consejo, buen sentido, felicitación, bonhomía. No le dabas importancia a nada de lo que hacías, ya fueran demandas, conferencias o trabajos, como si hubiesen surgido sin mérito, por generación espontánea y no fueran el resultado de un conocimiento profundo del Derecho y de una dedicación completa a su estudio.

Lo de señor también tiene una vertiente indumentaria, querido Enrique. Esto es, que lo eras no solo por tu modo exquisito de ser, siempre cordial, siempre atento, siempre bienhumorado, haciéndonos mejores a los demás de lo que éramos; sino que lo eras, también, porque te gustaba vestir bien, como visten bien los señores. Sin atildamientos dandis, pero sí. Yo también te admiraba por eso, porque ibas siempre impecable, sin una arruga, con tus tirantes colocados con exactitud milimétrica y tu sombrero de fieltro que le daba un toque especial a tu apariencia. ¿O no es verdad esto que te digo?



Aunque malagueño -y blasonabas de ello, con razón y todo el derecho a hacerlo- me permito asignarte, en mi recuerdo, un atributo tan cordobés como el estoicismo, que debemos a Séneca-. Referido a ti, querido Enrique, se traduce siempre en la actitud serena y compasiva, incluso displicente, ante la adversidad, que en tu andadura vital conoció episodios bien dramáticos e injustos, de los que no solías hablar, salvo que la conversación discurriera, alguna vez, por ese enojoso derrotero. Entonces te referías tenuemente a tu desgracia, como si no hubiera sido debida a la maldad humana (de esta historia sé algo, de lo que no se libran colegas míos) sino a un fenómeno de la naturaleza.

De tu impresionante trayectoria profesional se pueden destacar varios méritos incomparables, primero en tu faceta de alto funcionario de la Administración fiscal, proveniente del prestigioso e irreplicable Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, que tan excelentes servidores incorporó a la Hacienda pública española. Eran otros tiempos en que un inspector tributario -lo digo sin desdoro de nadie que ocupe ese cometido en la actualidad- sabía tanto Derecho civil como un magistrado y, seamos socráticos, me parece una obviedad que de ese gran conocimiento o sabiduría necesariamente brotaba la bondad -o al menos, digamos, la comprensión al ciudadano-; como, luego, en tus mayores responsabilidades como alto cargo del Ministerio de Hacienda.

Dicen las crónicas, Enrique, que fuiste político, pero yo no creo que haya necesidad de incurrir en tal exceso. Fuiste Director General -en apasionantes tiempos fundacionales, de los que discretamente hablabas- de Coordinación con las Haciendas Territoriales (1996); Director General de Tributos (1997), que dejaste honda huella a tu paso, sobre todo en la formación de razonable y diligente doctrina administrativa, actividad a la que aludías con una modestia por momentos desconcertante; y Secretario de Estado de Hacienda (2000-2001). Es decir, lo más alto a que puede aspirar un funcionario de carrera experimentado, prudente y buen conocedor del servicio público que hay que atender con solicitud y buena mano y que hace honor, con plenitud, al juramento que un día prestó.

Muchas fueron las facetas en las que destacaste también: la académica, como profesor universitario (en las Universidades Autónoma y Complutense de Madrid y en el Colegio María Cristina, adscrito a esta última, en El Escorial, al que te acompañé una vez a una jornada de estudio con la alineación titular del derecho tributario español). Además, abogado, asesor fiscal, articulista. En todas esas vertientes de tu desempeño dejaste tu impronta de sabio que no quiere serlo y, por ello mismo, es más sabio aún. No quiero profundizar en tu imponente biografía desgranando méritos inacabables porque ya



fueron glosados con gran cariño y brillantez en los días posteriores a tu fallecimiento.

Son inolvidables aquellas comidas periódicas, a veces con Felipe o con José María, en el Ainhoa, clásico entre los clásicos, al que indefectiblemente volvíamos una y otra vez, como para celebrar un rito que no admite variaciones. Siempre sospeché que el lugar lo elegías teniendo el detalle de situarlo cerca de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, para que me fuera más accesible.

La última de esas comidas, para compartir con Jesús y Joaquín, fue confiada a mi negligencia y no la pudimos celebrar. La prometí convocar después del Congreso de Toledo, que fue en mayo de 2023, al que no pudiste venir. Para preparar mi ponencia allí me facilitaste un artículo tuyo antiquísimo (el comentario a una sentencia del Tribunal Supremo de 1982), pero de gran actualidad, sobre la reformatio in peius. Excelente trabajo el tuyo, bien escrito, ordenado con rigor, exhaustivo, con cita de doctrina y jurisprudencia de abolengo. Con él, sin quererlo, me hacías descubrir otro Derecho procesal más paciente, más elaborado, propio de tiempos menos apresurados, algo que ya no existe, como sucede, en general, con cualquier manifestación de la artesanía.

Tanto me sirvió aquella aportación tuya que te cité como fuente en la exposición, pero perdí la oportunidad de llamar para decírtelo. Lo fui dejando y luego ya fue tarde. ¡Cómo me duele, me muerde, ahora, esa pasividad, ese silencio! Queda pendiente, Enrique.

Dejas, querido amigo, un recuerdo imborrable en todos nosotros. No seremos los mismos sin tu magisterio insustituible, sin tu presencia afable, a veces socarrona, con ese sentido del humor tan fino, entre nosotros. Se trata, creo, de ese vacío imposible de llenar que me impidió escribir durante tanto tiempo.

Me parece mentira que esté hablando en pasado.

Sic tibi terra levis.

**(El presente recuerdo de Enrique Giménez-Reyna y Rodríguez fue publicado el 22 de marzo de 2024 en FiscalBlog)**



# SUMARIO

## Información FISCAL

2024 – Año V  
Número 30

	Pág.
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	3
<b>SUMARIO</b> .....	7



<b>I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)</b> .....	9
<b>Febrero, 2024</b> .....	9
A.1. Normas publicadas (analizadas) .....	9
A.2. Otras normas publicadas (reseñas).....	21



<b>II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)</b> .....	23
<b>Normas publicadas (Reseñas)</b> .....	23
<b>Febrero, 2024</b> .....	23
<b>A) CCAA Régimen Común</b> .....	23
<b>B) CCAA Régimen Foral</b> .....	24



<b>III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):</b> .....	31
<b>Febrero, 2024</b> .....	31
A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	31
A2. SENTENCIAS (Reseñas) .....	65



<b>IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:</b> ....	73
<b>Febrero, 2024</b> .....	73
SUMARIO.....	73
EXPOSICIÓN .....	74
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	74



II. SENTENCIAS (Reseñas) .....	83
--------------------------------	----



<b>V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):</b> .....	95
<b>Diciembre, 2023</b> .....	95
<b>1. Consultas vinculantes</b> (con inclusión de particulares) .....	95
<b>2. Consultas vinculantes</b> (reseñas) .....	121
<b>3. ANEXO</b> .....	125



<b>VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:</b> .....	131
<b>Marzo 2024</b> .....	131
<b>VI.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES</b> .....	131
👉 Isabel Gil Rodríguez .....	131
<b>VI.2. REVISTAS</b> .....	131
<b>VI.2.I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF</b> .....	131
<b>VI.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria</b> .....	137
<b>VI.2.III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España</b> .....	142
<b>VI.2.IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión</b> .....	142
<b>VI.2.V. CRÓNICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales)</b> .....	146



<b>VII. CONDICIÓN HUMANA:</b> .....	155
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
<b>Marzo, 2024</b> .....	155
SUMARIO .....	155
DESGLOSE SUMARIO .....	155



## I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

**FEBRERO, 2024**

### A.1. Normas publicadas (analizadas)

→ Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, (BOE 33/2024, de 7 de febrero [en adelante, RD])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 2249 del BOE núm. 33 de 2024](#)

ASUNTO: modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 8 de febrero de 2024

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Derecho Tributario. Parte Especial<ul style="list-style-type: none"><li>• Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</li></ul></li></ul>

→ INDICE

Artículo único. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción del RD)
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Elevación de la cuantía del salario mínimo interprofesional a 15.876 euros anuales llevada a cabo por el Real Decreto 145/2024, de 6 de febrero, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2024: causa determinante de la revisión del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) para evitar que los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo por cuantía igual o inferior al salario mínimo interprofesional soporten retención o ingreso a cuenta.</li><li>▪ Modificaciones introducidas en el RIRP con la finalidad de evitar: i) que los trabajadores que perciban el salario mínimo interprofesional soporten retención e ingreso a cuenta; ii) el error de salto. La medida se extiende a contribuyentes con rendimientos netos del trabajo de hasta 19.747,5 euros anuales, los cuales verán reducidas sus</li></ul>





retenciones o ingresos a cuenta.

- Fijación de las nuevas cuantías de los rendimientos de trabajo a partir de los cuales se practica retención e ingreso a cuenta, en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente.
- Aclaración de los efectos temporales de la nueva regulación reduciéndose las cargas administrativas derivadas de su implementación.
- Modificaciones que afectan tanto a sueldos y salarios como a cualquier tipo de rendimiento del trabajo (p.e. perceptores de pensiones o prestaciones por desempleo).

## → ANÁLISIS

### 1. Artículo 81 RIRPF «Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener»

#### Apartado 1. Nueva redacción

«1. No se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el artículo 83.2 de este Reglamento, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente (se mantiene redacción anterior):

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 - Euros	1 - Euros	2 o más - Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente.	-	<b>17.644</b> (antes: 17.270)	<b>18.694</b> (antes: 18.617)
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.	<b>17.197</b> (antes, 16.696)	<b>18.130</b> (antes, 17.894)	<b>19.262</b> (antes, 19.241)
3.ª Otras situaciones.	<b>15.876</b> (antes, 15.000)	<b>16.342</b> (antes, 15.599)	<b>16.867</b> (antes, 16.272)

A efectos de la aplicación de lo previsto en el cuadro anterior, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto.





En cuanto a la situación del contribuyente, ésta podrá ser una de las tres siguientes:

**1.ª** Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente. Se trata del contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente con descendientes, cuando tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley de Impuesto para unidades familiares monoparentales.

**2.ª** Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas. Se trata del contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

**3.ª** Otras situaciones, que incluye las siguientes:

**a)** El contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

**b)** El contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente, sin descendientes o con descendientes a su cargo, cuando, en este último caso, no tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley del Impuesto por darse la circunstancia de convivencia a que se refiere el párrafo segundo de dicho apartado.

**c)** Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las situaciones 1.ª y 2.ª anteriores.»

## 2. Artículo 83 RIRPF «Base para calcular el tipo de retención»

Apartado 3. «La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes»:

Modificación de la letra d)

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>d) En la reducción por obtención de rendimientos del trabajo que se regula en el artículo 20 de la Ley del Impuesto. Para el cómputo de dicha reducción el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en los párrafos a) y b) anteriores</p>	<p>d) Cuando el rendimiento neto del trabajo fuera inferior a 19.747,5 euros, en las siguientes cuantías:</p> <p>1.º Si el rendimiento neto del trabajo es igual o inferior a 14.852 euros: 7.302 euros anuales.</p> <p>2.º Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 14.852 euros e igual o inferior a 17.673,52 euros: 7.302 euros menos el resultado de multiplicar por 1,75 la diferencia entre el rendimiento del</p>





trabajo y 14.852 euros anuales.

3.º Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 17.673,52 euros e inferior a 19.747,5 euros: 2.364,34 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 17.673,52 euros anuales.

Para el cómputo de dicha reducción el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en los párrafos a) y b) anteriores, sin que dicha reducción pueda ser superior a la cuantía de dicho rendimiento neto.»

3. «Disposición transitoria vigesimoprimera. «Cálculo del tipo de retención e ingreso a cuenta en el período impositivo 2024»

(NUEVA)

En el período impositivo 2024, para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refiere el artículo 82 de este Reglamento, se tendrán en cuenta las cuantías previstas en el apartado 1 del artículo 81 y la reducción de la letra d) del apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento en vigor a 31 de diciembre de 2023.

A partir de la entrada en vigor del Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, se tendrá en cuenta la nueva redacción en vigor del artículo 81 y de la letra d) del apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento, regularizándose, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior podrá realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del mes siguiente a la entrada en vigor del Real Decreto 142/2024, de 6 de





febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración lo dispuesto en el primer párrafo de esta disposición transitoria.»

→ Orden HAC/72/2024, de 1 de febrero (BOE 31/2024, de 5 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo:

[Disposición 2092 del BOE núm. 31 de 2024](#)

ASUNTO: aprobación modelo 040 «Declaración censal de alta, modificación y baja en el registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y en el registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información» y el modelo 238 «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación»

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 6 de febrero de 2024

La ORDEN será de aplicación por primera vez al modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas», correspondiente al ejercicio 2023, que se deberá presentar en el plazo de dos meses siguientes a la entrada en vigor de la propia ORDEN.

## DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte general
  - Obligaciones tributarias formales
    - Obligaciones censales
      - Censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado
  - Obligaciones de información

→ INDICE

I. Articulado

Artículo 1. «Aprobación del modelo 040»

Artículo 2. «Obligados a presentar el modelo 040»

Artículo 3. «Plazo de presentación del modelo 040»

Artículo 4 «Condiciones y procedimiento para la presentación del modelo 040»

Artículo 5 «Declaración de modificación o cese de actividad como operador de plataforma»





Artículo 6 «Aprobación del modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas»

Artículo 7 «Obligados a presentar el modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas»

Artículo 8 «Objeto de la información del modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas»

Artículo 9 «Plazo de presentación del modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas»

Artículo 10 «Condiciones y procedimiento para la presentación del modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas»

Artículo 11 «Formato y diseño de los mensajes informáticos»

## II. Disposiciones finales

- Disposición final primera «Modificación de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria»

ANEXO I. «Registro de Operadores de Plataforma Extranjeros No Cualificados y Registro de otros Operadores de Plataforma»

ANEXO II. «Contenido del modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas»

ANTECEDENTES Y NOVEDADES	
ANTECEDENTES (Particulares extraídos de la ORDEN)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Directiva (UE) 2021/514</b> [DAC7] del Consejo, de 22 de marzo de 2021 - por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad: tiene como principales objetivos <b>mejorar el marco existente para el intercambio de información y la cooperación administrativa en la Unión Europea, así como ampliar la cooperación administrativa a ámbitos nuevos</b>, con el fin de abordar los desafíos que plantea la digitalización de la economía y ayudar a las administraciones tributarias a recaudar los impuestos de una forma mejor y más eficiente. <b>En este sentido, se establece una nueva obligación de información respecto de los operadores de las plataformas digitales.</b></li> <li>▪ <b>Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes</b> sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo</li> </ul>	



Económico (OCDE): a efectos de facilitar a las jurisdicciones firmantes el intercambio de información al socaire del citado Acuerdo Multilateral, **se ha aprobado en el seno de la OCDE unas Normas tipo de comunicación de información** por operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico y por encargo, en adelante Normas tipo, sustancialmente similar al contenido de la DAC 7, en particular, a las normas y procedimientos de diligencia debida de su anexo.

▪ **Directiva (UE) 2021/514 y Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes.** Traslado al ordenamiento jurídico nacional: **mediante la Ley 13/2023, de 24 de mayo**, que introduce una nueva disposición adicional vigésima quinta en la Ley 58/2003, General Tributaria, donde se establece las directrices básicas de las obligaciones de información, de diligencia debida y registro de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua. Dicha disposición adicional vigésimo quinta se desarrolla en el Real Decreto 117/2024. \*

\* Véase análisis del RD. 117/2024 en el Núm. 30 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, me tienen desollado»

▪ El Real Decreto 117/2024:

- **Introduce dos nuevos apartados 11 y 12 en el artículo 3** («Formación de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado») del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (Real Decreto 1065/2007, en adelante RGAT). Dichos apartado se refieren respectivamente al Registro de: i) Operadores de plataforma extranjeros no cualificados y, ii): Otros operadores de plataforma obligados a comunicar información, respectivamente. Paralelamente, la declaración de alta, modificación y baja en ambos Registros se regula en los nuevos artículos 9 bis, 9 ter, 10 bis, 10 ter, 11 bis y 11 ter del RGAT.

- **Modifica** (disposición final primera, en su apartado trece) **el artículo 54 ter del RGAT** («Obligación de información de determinadas actividades por los operadores de plataformas») para adaptarlo a los términos en que dicha obligación de información de determinadas actividades por los operadores de plataformas está configurada tanto en la DAC7 como en las Normas tipo de la OCDE. Así se establece una nueva obligación de información en virtud de la cual los «operadores de plataforma obligados a comunicar información» deberán suministrar a la Administración tributaria determinada información respecto al «período de referencia» relativa a las «actividades pertinentes» efectuadas por los «vendedores sujetos a comunicación de información».

#### NOVEDADES

(Particulares extraídos de la ORDEN)





- Aprobación del modelo, 040, a través del que se realizará la declaración censal de alta, modificación y baja en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información. El contenido y diseños de registro del modelo 040 figuran en el anexo I de la ORDEN.
- Aprobación del modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas»[junto con los correspondientes diseños de registro a través de los cuales se normaliza la información a suministrar] necesario para habilitar la presentación de la nueva declaración informativa anteriormente mencionada.

→ ANÁLISIS

I. Articulado ORDEN

 MODELO 040

1. «**Aprobación del modelo 040**» (Artículo 1 ORDEN)

Se aprueba el modelo 040 de «*Declaración censal de alta, modificación y baja en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información*», que figura como anexo I. [El número identificativo que habrá de figurar en dicho modelo será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 040]. Dicho modelo estará **disponible exclusivamente en formato electrónico** y su presentación se realizará por vía electrónica a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento establecidos en el artículo 4 ORDEN.

2. «**Obligados a presentar el modelo 040**» (Artículo 2 ORDEN)

a) Operadores de plataforma obligados a comunicar información definidos en el artículo 54 ter.3.b), primer párrafo, del RGAT que elijan a España como Estado miembro de Registro único (cumplimentarán el apartado «1. Registro de Operadores de Plataforma Extranjeros No Cualificados». Anexo I)

## NORMATIVA INVOCADA

### **Artículo 54 ter.3.b), primer párrafo**

3. Operador de plataforma obligado a comunicar información.

Estará obligado a presentar la declaración a la Administración tributaria española cualquier «operador de plataforma», a excepción de los operadores de plataforma excluidos, que se encuentre en alguna de las situaciones siguientes:

[...]

b) **Que el operador no cumpla ninguno de los criterios de conexión de la**





letra a) anterior en un Estado miembro, pero facilite la realización de una «actividad pertinente» por parte de «vendedores sujetos a comunicación de información» residentes en un Estado miembro o que conlleve el arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles ubicados en un Estado miembro, y no sea un «operador de plataforma cualificado externo a la Unión», siempre que dicho operador se hubiera registrado en España en los términos establecidos reglamentariamente.

b) Operadores de plataforma obligados a comunicar información a que se refiere el artículo 54 ter.3.a) del RGAT (cumplimentaran el apartado «2. Registro de Otros Operadores de Plataforma» del anexo I)

NORMATIVA INVOCADA

**Artículo 54 ter.3.a) RGAT**

3. Operador de plataforma obligado a comunicar información.

**Estará obligado a presentar la declaración a la Administración tributaria española cualquier «operador de plataforma», a excepción de los operadores de plataforma excluidos, que se encuentre en alguna de las situaciones siguientes:**

**a) Que el operador sea residente fiscal en España o, no siendo residente fiscal en España ni en ningún otro Estado miembro, cumpla alguno de los siguientes criterios de conexión:**

**1.º Que se hubiera constituido con arreglo a la legislación española.**

**2.º Que tenga su sede de dirección, incluida su dirección efectiva, en España.**

**3.º Que tenga un establecimiento permanente en España y no sea un «operador de plataforma cualificado externo a la Unión».**

**Este último criterio no será aplicable cuando la determinación del «operador de plataforma obligado a comunicar información» se efectúe conforme a las Normas tipo de comunicación de información por operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico y por encargo.**

**Cuando los operadores a los que se refiere esta letra cumplieran alguno de los criterios de conexión en España y en otro Estado miembro o «Jurisdicción socia» podrán elegir presentar la declaración ante la Administración tributaria española, de conformidad con la sección II, letra A, del anexo citado previo registro en España en los términos establecidos reglamentariamente y notificándolo, en su caso, al otro Estado miembro o «Jurisdicción socia».**



[...]

→ **Norma particular** (artículo 4.3): En el caso de declaraciones presentadas por los operadores de plataforma obligados a comunicar información definidos en el artículo 54 ter.3.b), primer párrafo, RGAT, si la declaración presentada en los términos mencionados es aceptada, se asignará y comunicará el número de identificación individual que establece la Directiva, con el formato establecido en el Reglamento de Ejecución (UE) 2022/1467.

### 3. «Plazo de presentación del modelo 040» (Artículo 3 ORDEN)

3.1. Declaración de alta. Esta declaración deberá presentarse cuando se inicie la actividad como «operador de plataforma» en los términos definidos en la sección I del anexo del Real Decreto 117/2024.

3.2. Declaración de modificación. Esta declaración deberá presentarse en el PLAZO DE UN MES desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación.

3.3. Declaración de baja. Esta declaración deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones previstas en el artículo 5 ORDEN.

### 4. «Condiciones y procedimiento para la presentación del modelo 040» (Artículo 4)

4.1. La presentación electrónica por Internet del modelo 040 estará sujeta al cumplimiento de las siguientes condiciones generales:

- a) El operador de plataforma deberá disponer de número de identificación fiscal.
- b) Para efectuar la presentación electrónica utilizando un sistema de identificación y autenticación basado en certificado electrónico, el operador de plataforma deberá disponer de un certificado electrónico reconocido emitido de acuerdo con las condiciones que establece la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza, que resulte admisible por la Agencia Estatal de Administración Tributaria según la normativa vigente en cada momento.

Cuando la presentación electrónica se realice por apoderados o por colaboradores sociales debidamente autorizados, serán estos quienes deberán disponer de su certificado electrónico, en los términos señalados en el párrafo anterior.

4.2. La presentación del modelo 040 se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 20 y 21 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.





## 5. «**Declaración de modificación o cese de actividad como operador de plataforma**» (Artículo 5 ORDEN)

El operador de plataforma:

5.1. Comunicará a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cualquier cambio en la información proporcionada referida en el registro de alta o, en su caso, en la última modificación.

5.2. Si dejara de realizar cualquier tipo de actividad como «operador de plataforma» o ya no cumpliera las condiciones establecidas en artículo 54 ter.3.a) o en el artículo 54 ter.3.b), primer párrafo, RGAT, notificará cualquiera de dichas circunstancias a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### ❖ MODELO 238

## 1. «**Aprobación del modelo 238, «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas**» (Artículo 6 ORDEN)

Se aprueba el modelo 238 que habrá de presentarse con periodicidad anual por los obligados a declarar, y remitirse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el envío de mensajes informáticos, de acuerdo con el procedimiento y con el formato y diseño previstos en los artículos 10 y 11, y con el contenido a que se refiere el anexo II.

## 2. «**Obligados a presentar el modelo 238**» (Artículo 7 ORDEN)

Los delimitados en el artículo 54 ter, apartados 2, segundo párrafo, y 3 del RGAT.

«2. No estarán sujetos a la obligación de información los «operadores de plataforma cualificados externos a la Unión», cuyas «actividades pertinentes» son, en su totalidad, «actividades pertinentes cualificadas» que son objeto de un intercambio automático de información.

**«Los «operadores de plataforma excluidos» que puedan demostrar, de conformidad con la legislación nacional, que el modelo empresarial de su plataforma no tiene «vendedores sujetos a comunicación de información» deberán presentar anualmente una declaración negativa comunicando a la Administración tributaria española su condición de «operador de plataforma excluido». La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación de la misma durante el año natural siguiente a aquel en el que el operador tenga la condición de «operador de plataforma excluido»**

## 3. «**Objeto de la información del modelo 238**» (Artículo 8 ORDEN)

3.1. Norma general





Deberá ser objeto de declaración en el modelo 238 la información contenida en el anexo II, de conformidad con lo previsto en el artículo 54 ter, apartado 4, del RGAT, en relación con los «operadores de plataforma obligados a comunicar información» y los «vendedores sujetos a comunicación de información» que hayan llevado a cabo una actividad pertinente.

## ATENCIÓN

El contenido de la declaración presentada por los «operadores de plataforma excluidos» a los que se refiere el artículo 54 ter, apartado 2, segundo párrafo, RGAT, que puedan demostrar, de conformidad con la legislación nacional, que el modelo empresarial de su plataforma no tiene vendedores sujetos a comunicación de información, se limitará a los datos de la Plataforma declarante (apartado A de Datos del cuerpo de la presentación) especificados en el anexo II.

### 3.2. Normas particulares

a) Operador de plataforma obligado a comunicar información cumple en España y en otro Estado miembro o «Jurisdicción socia» alguno de los criterios de conexión enumerados en el artículo 54 ter.3.a) RGAT y el Estado miembro de declaración no es España:

El contenido de la declaración se limitará a los datos de la Plataforma declarante (apartado A de Datos del cuerpo de la presentación) especificados en el anexo II y su nombre, TIN (Tax identification number) y dirección en esa jurisdicción donde declare.

b) Contenido de la declaración presentada por los operadores de plataforma obligados a comunicar información a que se refiere el artículo 54 ter.5 RGAT:

Se limitará a los datos de la Plataforma declarante (apartado A de Datos del cuerpo de la presentación) y de la Plataforma que asume declarar los vendedores en nombre de la Plataforma declarante (apartado B.1 de Datos del cuerpo de la presentación) especificados en el anexo II.

### 4. «Plazo de presentación del modelo 238» (Artículo 9 ORDEN)

La presentación del modelo 238 tendrá carácter anual y su plazo de presentación será el establecido en el apartado 6 del artículo 54 RGAT

## NORMATIVA INVOCADA

Artículo 54.6 RGAT

6. «La declaración deberá ser objeto de presentación durante el mes de enero del año natural siguiente a aquel en el que el «vendedor» haya sido identificado como «vendedor sujeto a comunicación de información» en la forma establecida en la Orden Ministerial reguladora del modelo de declaración»





## 5. «Condiciones y procedimiento para la presentación del modelo 238 (Artículo 10 ORDEN).

### 5.1. Presentación

La presentación del modelo 238 se efectuará mediante los mensajes informáticos a que se refiere el artículo 6 (ORDEN), de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previstos en los artículos 16 y 17 de la Orden HAP/2194/2013 [precisión: no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 16.2.c) ni lo establecido en el artículo 17.1.c) de la dicha Orden HAP/2194/2013].

### 5.2. Errores en la declaración:

a) Solo se aceptarán aquellos registros para los que no exista motivo de rechazo. En este caso, el mensaje informático de respuesta contendrá las relaciones de registros aceptados y rechazados junto con la expresión del motivo por el que no hayan sido aceptados.

Si al menos uno de los registros resulta aceptado, el mensaje informático también incorporará un código seguro de verificación de dieciséis caracteres, además de la fecha y hora de presentación como justificación del suministro de los registros presentados y aceptados.

b) En el caso de que el registro sea rechazado se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a su nueva presentación.

## II. Disposiciones finales

La disposición final primera modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (en adelante, Orden) en los siguientes términos:

1. Se incluye el modelo 040, en la relación de modelos de declaración censal, comunicación o solicitud de devolución a que se refiere el artículo 1, apartado 4, de la Orden.
2. Se incluye el modelo 238, en la relación de declaraciones informativas a que se refiere el artículo 1, apartado 3, de la Orden.

## A.2. Normas publicadas (Reseña)

▪ Orden HAC/66/2024, de 25 de enero, por la que se aprueban las normas de desarrollo de las marcas fiscales previstas para todas las labores de tabaco (BOE 29/2024, de 2 de febrero)

### [Disposición 1990 del BOE núm. 29 de 2024](#)

▪ Orden HAC/72/2024, de 1 de febrero, por la que se aprueban el modelo 040 «Declaración censal de alta, modificación y baja en el registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y en el registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información» y el modelo 238 «Declaración





informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 31/2024, de 5 de febrero)

## [Disposición 2092 del BOE núm. 31 de 2024](#)

▪ Resolución de 1 de febrero de 2024, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 13 de enero de 2021, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria (BOE 34/2024, de 8 de febrero)

## [Disposición 2321 del BOE núm. 34 de 2024](#)

▪ Resolución de 1 de febrero de 2024, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 13 de enero de 2021, sobre organización y funciones del Área de Informática Tributaria (BOE 34/2024, de 8 de febrero)

▪ Resolución de 5 de febrero de 2024, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales; y por la que se modifican las Resoluciones de 13 de enero de 2021, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la de 13 de enero de 2021, sobre organización y atribuciones de funciones en el Área de Aduanas e Impuestos Especiales y la de 27 de mayo de 2023, sobre organización, funciones y atribución de competencias en el Área de Recaudación (BOE 34/2024, de 8 de febrero)

## [Disposición 2323 del BOE núm. 34 de 2024](#)

▪ Resolución de 13 de febrero de 2024, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 19 de febrero de 2004, por la que se desarrolla lo previsto en el apartado sexto de la Orden HAC/3578/2003, de 11 de diciembre, en relación a los procedimientos especiales de ingreso. (BOE 41/2024, 16 febrero)

## [Disposición 2956 del BOE núm. 41 de 2024](#)

▪ Orden HAC/172/2024, de 26 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2023, a efectos de la declaración del Impuesto Sobre el Patrimonio del año 2023 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas. (BOE 52/2024, de 28 de febrero)

## [Disposición 3788 del BOE núm. 52 de 2024](#)



## II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

### Normas publicadas (Reseñas)

#### FEBRERO, 2024

##### A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

###### → ANDALUCÍA

- Decreto-ley 3/2024, de 6 de febrero, por el que se adoptan medidas de simplificación y racionalización administrativa para la mejora de las relaciones de los ciudadanos con la Administración de la Junta de Andalucía y el impulso de la actividad económica en Andalucía (BOJA 24/20234,16 de febrero)

[BOJA24-034-00160-40799-01\\_00297069.pdf](https://www.juntadeandalucia.es/boja/2024/02/24/BOJA-24-20234-16)  
([juntadeandalucia.es](https://www.juntadeandalucia.es))

###### → CANARIAS

- Resolución de 31 de enero de 2024, de la Directora, por la que se aprueba el modelo 431 de declaración informativa de suministro de gasóleo de uso especial (BOC 30/2024, de 9 de febrero)

<https://sede.gobiernodecanarias.org/boc/boc-a-2024-030-589.pdf>

###### → EXTREMADURA

- Ley 1/2024, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2024. (DOE 26/2024, de 6 de febrero)

[DOE n.º 26- 6-febrero-2024 \(juntaex.es\)](https://www.juntaex.es/DOE/DOE-n-26-6-febrero-2024)

- Resolución de 9 de febrero de 2024, de la Consejera, por la que se publican las tarifas actualizadas de las tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Extremadura en virtud de lo dispuesto en la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2024. (DOE 35/2024, de 20 de febrero)

[DOE n.º 35- 20-febrero-2024 \(juntaex.es\)](https://www.juntaex.es/DOE/DOE-n-35-20-febrero-2024)





## → LA RIOJA

- Ley 2/2024, de 7 de febrero, de bonificación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (BOLR 28/2024, de 8 de febrero)

[Bor Boletín visor Servlet \(larioja.org\)](http://larioja.org)

## B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

### → NAVARRA

- Orden Foral 7/2024, de 26 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica el modelo 345 "Declaración informativa. Planes, Fondos de Pensiones y Sistemas Alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones. (BON 25/2024, de 2 de febrero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 2/2024, de 19 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifican la Orden Foral 31/2023, de 25 de abril, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se crea el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos; y la Orden Foral 8/2017, de 11 de agosto, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se regula el Registro de personas o entidades emprendedoras. (BON 29/2024, de 8 de febrero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 3/2024, de 19 de enero, del consejero de Economía y Hacienda por la que se modifica la Orden Foral 19/2023, de 16 de marzo, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 366 "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. Autoliquidación" y se regula la inscripción en el Registro territorial del impuesto (BON 29/2024, de 8 de febrero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 5/2024, de 26 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 3/2018, de 8 de enero, por la que se aprueba el modelo 190, "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre rendimientos del trabajo de actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta", y la Orden Foral 189/2015, de 29 de junio, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueba el modelo 270, "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas (BON 32/2024, de 13 de febrero)





## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 6/2024, de 26 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 223/2011, de 27 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 193 de "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre determinadas rentas del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes, correspondiente a establecimientos permanentes" y por la que se modifican los diseños físicos y lógicos del modelo 196, aprobado por Orden Foral 208/2008, de 24 de noviembre (BON 32/2024, de 13 de febrero)
- Orden Foral 9/2024, de 26 de enero, del consejero de Economía y Hacienda por la que se modifica la Orden Foral 156/2016, de 16 de diciembre, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 198 de "Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios"

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 8/2024, de 26 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se actualizan para el año 2024 los importes establecidos en el artículo 68 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, relativos a las deducciones por pensiones de viudedad y por pensiones de jubilación (BON 35/2024, de 16 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Decreto Foral Legislativo 1/2024, de 14 de febrero de 2024, de armonización tributaria, por el que se prorrogan determinadas medidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (BON 41/2023, de 26 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 14/2024, de 7 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 231/2013, de 18 de junio, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueban los modelos 210 y 211 del impuesto sobre la renta de no residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación. (BON 41/2023, de 26 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 15/2024, de 7 de febrero del consejero de Economía y Hacienda por la que se modifican la Orden Foral 27/2009, de 27 de febrero, del consejero de





Economía y Hacienda que aprueba el modelo 189 "Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas", y la Orden Foral 80/2013, de 1 de marzo, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo que aprueba el modelo 720 "Declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero"(BON 41/2023, de 26 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 16/2024, de 8 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda por la que se modifica la Orden Foral 183/2009, de 10 de noviembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 296 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta"(BON 41/2023, de 26 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 19/2024, de 12 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 29/2023, de 14 de junio, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero y se aprueba el modelo 721 "Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero" y la Orden Foral 30/2023, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrollan las obligaciones de informar sobre saldos y operaciones con monedas virtuales, y se aprueban los modelos 172 "Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales" y 173 "Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales". (BON 42/2024, de 27 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 21/2024, de 12 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 157/2017, de 19 de diciembre, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 180 de "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles, de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes". (BON 42/2024, de 27 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 22/2024, de 12 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 146/2021, de 17 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda por la que se aprueba el modelo 194 de "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del capital mobiliario y rentas derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, e informativo anual de reembolsos y transmisiones de aportaciones a cooperativas".(BON 42/2024, de 27 de febrero)





## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 23/2024, de 12 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 2/2018, de 8 de enero, por la que se aprueba el modelo 188, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez. ". (BON 42/2024, de 27 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 24/2024, de 12 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 208/2008, de 24 de noviembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 196, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras. (BON 44/2024, de 29 de febrero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

### → PAIS VASCO

Parlamento y Gobierno

▪ Ley 1/2024, de 8 de febrero, de Transición Energética y Cambio Climático  
Diputaciones-Territorios Históricos (BOPV 38/2024, de 21 de febrero)

[2400901a.pdf \(euskadi.eus\)](#)

### ▪ Álava

- Orden Foral 59/2024, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de febrero. Aprobar el nuevo modelo 123. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de capital mobiliario (BOTH A 16/2024, de 7 de febrero)

[2024\\_016\\_00330\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 60/2024, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos,





de 1 de febrero. Modificar la Orden Foral 448/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de agosto, de aprobación del modelo 216 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Autoliquidación (BOTH A 16/2024, de 7 de febrero)

[2024\\_016\\_00331\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 61/2024, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de febrero. Aprobar el modelo 721, "Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero" y establecer las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOTH A 16/2024, de 7 de febrero)
- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 20 de febrero. Aprobar la adaptación a la normativa tributaria de Álava de diversas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el Impuesto Especial sobre la Electricidad y en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, así como para completar la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 (BHOTA 25/2024, de 28 de febrero)

[2024\\_025\\_00578\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

## ▪ Vizcaya

- Orden Foral 47/2024, de 31 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1330/2000, de 27 de abril, por la que se aprueban los modelos 123, 124, 126 y 128, en pesetas y en euros, de declaración-liquidación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o rendimientos del capital mobiliario y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1564/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación 216 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, así como su presentación telemática. (BOB 24/2024, de 2 de febrero)

[I-172\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 3/2024, de 11 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e





Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte (BOB 25/2024, de 5 de febrero)

[I-139 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 40/2024, de 26 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1561/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (BOB 26/2024, de 6 de febrero)

[I-159 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 41/2024, de 26 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas (BOB 26/2024, de 6 de febrero)

[I-160 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 61/2024, de 6 de febrero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 617/2012, de 16 de marzo, por la que se aprueba el modelo R-1 «Documento normalizado de representación». (BOB 33/ 2024, de 15 de febrero)

### ▪ Gipuzkoa

- Orden Foral 20/2024, de 31 de enero, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Autoliquidación», y se aprueban las formas y plazos de presentación. (BOG 24/2024, de 2 de febrero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)

- Orden Foral 21/2024, de 31 de enero, por la que se aprueba el modelo 123 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas. Autoliquidación», así como los plazos y formas de presentación. (BOG 24/2024, de 2 de febrero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)

- Orden Foral 22/2024, de 31 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 586/2023, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 «Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Retenciones e ingresos a





cuenta de rendimientos del trabajo y de actividades económicas y premios. Resumen anual», y las formas y plazos de presentación (BOG 25/2024, de 5 de febrero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](http://gipuzkoa.eus)

- Decreto Foral Normativo 1/2024, de 6 de febrero, de modificación del impuesto sobre el valor añadido, del impuesto sobre la electricidad y del impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica. (BOG 29/2024, de 9 de febrero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](http://gipuzkoa.eus)

- Orden Foral 60/2024, de 9 de febrero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio (BOG 36/2024, de 20 de febrero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](http://gipuzkoa.eus)

- Orden Foral 76/2024, de 16 de febrero, por la que se aprueban los precios medios de venta de determinados elementos de transporte no incluidos en la Orden Foral 60/2024, de 9 de febrero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio. (BOG 39/2024, de 23 de febrero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](http://gipuzkoa.eus)



## III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO  
JURÍDICO TRIBUTARIO

TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

[Información obtenida de la Web del Consejo General  
del Poder Judicial – Acceso a la Jurisprudencia\*]

FEBRERO, 2024

➔ A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)



👉 **LGT. 1ª SENTENCIA Núm. 339/2024** [28.02.2024].  
Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.199/2023).  
Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS  
941/2024 - ECLI:ES:TS:2024:941]

RESUMEN
Liquidaciones firmes. Revisión de la doctrina de la Sala: las liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales. <b>Desestimación.</b>

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/925f4ac7054b033ea0a8778d75e36f0d/20240307>

➔ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación núm. 199/2023, promovido por el Ayuntamiento de Valencia, representado por procurador y asistido por letrado de sus Servicios Jurídicos. Comparece como parte recurrida BS, S.A., representada por procuradora de los

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Tribunales, bajo dirección letrada.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia núm. 338/2022, de 17 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, estimatoria del recurso núm. 347/2022, promovido por la entidad BS, S.A.

## → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la LGT, todo ello a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** Artículos 217 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

## → FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 199/2023, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Valencia contra la sentencia núm. 338/2022, de 17 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, en el procedimiento abreviado núm. 347/2022.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**UNDÉCIMO.-** Fijación de la doctrina jurisprudencial.

Todo ello nos lleva a establecer como doctrina jurisprudencial, en los términos que resultan de los anteriores fundamentos jurídicos, que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Con esta doctrina jurisprudencial revisamos y modificamos la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019 - ECLI:ES:TS:2020:973), 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS:2020:970) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI ES:TS:2020:984), y las demás que las reiteran.

**DUODÉCIMO.-** Resolución de las pretensiones.

Corresponde ahora resolver las pretensiones del litigio con aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida (art. 93.1 LJCA), si bien, antes hemos de despejar si los términos en que ha discurrido el debate en la vía administrativa y judicial nos permiten resolver con aplicación del criterio jurisprudencial fijado. Dos son las cuestiones que se suscitan. En primer lugar, la cuestión de hecho de si en el caso litigioso estamos, efectivamente, ante una liquidación por IIVTNU que ha gravado una situación de inexistencia de incremento de valor de los terrenos. En segundo lugar, la eventual restricción que para nuestro enjuiciamiento pudiera resultar de los concretos motivos de revisión invocados por la contribuyente en su solicitud de revisión de oficio y, luego, en su demanda.

En cuanto a este segundo aspecto, el de los motivos de nulidad de pleno derecho suscitados, hay que tener en cuenta que la resolución administrativa que inadmitió la solicitud de revisión de oficio examinó no se limitó a examinar las causas de revisión por nulidad de pleno derecho invocadas por la contribuyente, esto es, las del artículo 217.1, c) y e), sino que contempló todas y cada una de las restantes causas previstas en el artículo 217.1 LGT, con cita de abundantes sentencias de esta Sala que transcribe en su texto, para determinar, finalmente, que en ninguna de las causas del artículo 217.1 tendría cabida, como motivo de nulidad de pleno derecho, la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017. También se ocupa la resolución administrativa de la incidencia de la inconstitucionalidad declarada en la STC 182/2021 y considera que no permitiría,

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





por la limitación de efectos que impuso, la revisión de la liquidación firme en cuestión.

Por tanto, dados los términos en que se ha desarrollado el debate de las partes en el litigio, nuestro examen no puede quedar reducido exclusivamente a los motivos de nulidad invocados en vía administrativa o en la demanda por la parte que solicitó la revisión, puesto que lo relevante, en una situación como la examinada, en la que se dilucidan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas esenciales para la determinación de la obligación tributaria, no es si la parte que solicita la revisión consigue acertar con la concreta causa de nulidad invocada - extremo nada fácil dado el complejo marco jurídico que hemos expuesto- sino que exponga de manera clara y precisa los hechos y fundamentos sobre los que sustenta la pretensión de nulidad de pleno derecho, y por los que insta la revisión de oficio.

En este caso la parte concretó perfectamente los hechos que consideraba determinantes de la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme, que no son otros que la declaración de inconstitucionalidad por STC 59/2017 respecto a normas esenciales para la determinación de la base imponible, que fueron aplicadas para la liquidación de la deuda tributaria abonada. También alegó y acreditó los hechos demostrativos de la inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada, y es por ello que sostuvo que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 permite la revisión de oficio del acto firme de liquidación. Es decir, alegó todos y cada uno de los elementos necesarios para resolver sobre la revisión de oficio. Es la Administración que debe decidir sobre la admisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio, y resolver sobre el fondo, la que debe examinar, sobre la base de los hechos y circunstancias alegadas por la obligada tributaria, si lo que se ha puesto de manifiesto como causas de nulidad, tiene encaje plausible en las causas de revisión por nulidad de pleno derecho, y entonces dar curso al procedimiento de revisión por todos sus trámites, lo que no presupone su resultado final. Y en este caso, los hechos determinantes de la eventual nulidad se pusieron de manifiesto con toda claridad en la solicitud presentada, y el Ayuntamiento examinó todos y cada uno de los motivos de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1 LGT, para concluir que en ninguno de ellos tenía cabida la solicitud de revisión de oficio, por lo que la inadmitió «al ser manifiesto que las liquidaciones practicadas no se encuentran en dichos supuestos [de nulidad de pleno derecho]».

Por consiguiente, ni en vía administrativa, ni en el debate procesal, la cuestión se ha limitado a examinar uno u otro motivo, sino que ha girado sobre la posibilidad misma de que la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017 pudiera

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





sustentar alguno de los motivos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 LGT. Incluso el auto de admisión plantea, incardinar esta circunstancia en los motivos previstos en los apartados a), e), f) y g) del artículo 217.1 LGT, lo que ha permitido a las partes razonar y argumentar cuando han considerado necesario al respecto, con plena contradicción.

Dicho esto, no cabe duda de que la liquidación firme por IIVTNU cuya revisión se solicita incurre en el supuesto de inexistencia de incremento de valor de los terrenos en el que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL incurre en la inconstitucionalidad declarada por la STC 59/2017, de 11 de mayo. En la transmisión de inmueble sometida a gravamen no se exteriorizó ningún incremento de valor de los terrenos urbanos, sino al contrario, un significativo decremento. Se trata de un hecho que no ha sido cuestionado por ninguna de las partes y que resulta incontestable, ya que el inmueble se adquirió en 2007 por 1.100.000 euros, y se vendió en 2016 por 440.000 euros. Aunque este precio comprende el conjunto del inmueble construido (se trataba de un local) la Administración ni tan siquiera ha cuestionado que semejante decremento -del 60%- pone de manifiesto una significativa disminución de valor del suelo, por tanto, la inexistencia de riqueza susceptible de gravamen. Estamos, por tanto, ante una liquidación nula de pleno derecho, por la inconstitucionalidad de las normas que aplica y que se sitúa en el ámbito del supuesto para el que la STC 59/2017 declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL.

La aplicación al caso litigioso de la doctrina jurisprudencial que hemos fijado en el anterior fundamento jurídico debe conllevar la desestimación del recurso de casación, pues si bien es cierto que la sentencia recurrida no incardina en ningún motivo concreto de nulidad de pleno derecho la decisión de acoger la revisión de oficio y declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación, sin embargo si efectúa un pronunciamiento conforme con la interpretación jurisprudencial que hemos establecido, partiendo de la base de la indiscutida inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada y de la aplicabilidad de la revisión de oficio por el cauce del artículo 217.1 LGT, por lo que debe ser confirmada en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final [SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)].

Por otra parte, la decisión no puede limitarse en este caso a revocar la inadmisión de la revisión de oficio, sino que debe resolver el fondo de la propia solicitud, dando

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





lugar a la misma, como dispone la sentencia recurrida. Estamos ante un caso en el que, conforme a constante doctrina jurisprudencial de esta Sala, el órgano judicial está en condiciones de resolver directamente sobre la revisión de oficio, sin retroacción de actuaciones para seguir el procedimiento establecido en el artículo 217.4 LGT (dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma), pues no existen otras personas distintas al interesado que deban ser oídas, ni se produce afectación de derechos o intereses de terceros como consecuencia del acto cuya revisión de oficio se solicita. Como hemos declarado, entre otras, en la STS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019 - ECLI:ES:TS:2020:4193) cuando la Administración inadmite la revisión de oficio de actos administrativos, la estimación del recurso contencioso-administrativo contra dicha decisión de inadmisión no se ha de limitar necesariamente a la retroacción de actuaciones a la fase de admisión de la solicitud de revisión, para su tramitación posterior ante la propia Administración, sino que el Tribunal podrá entrar directamente a resolver sobre la procedencia de la revisión de oficio, cuando resulte desproporcionado, y así ocurre aquí, someter a los interesados a un nuevo procedimiento para dilucidar una cuestión de derecho que ha quedado plenamente resuelta en este proceso jurisdiccional. Por otra parte, constatamos que la revisión de oficio se solicitó en un plazo inferior a cuatro años desde que se produjo el pago la liquidación tributaria cuya revisión se pretende, y poco más de dos años después de dictarse la STC 59/2017, de 11 de mayo.

En consecuencia, el pronunciamiento de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, que acogió la solicitud de revisión de oficio, declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación y la obligación de la cuota tributaria abonada y los intereses correspondientes, es ajustado a Derecho y debe ser mantenido, por lo que el recurso de casación ha de ser desestimado, en aplicación del principio de efecto útil del recurso de casación, integrando las razones jurídicas que conducen al pronunciamiento estimatorio de la pretensión de revisión de oficio con las que hemos expuesto en los anteriores fundamentos jurídicos.

**👉 LGT. 2ª. SENTENCIA Núm.189/2024** [05.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6559/2022) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 487/2024 - ECLI:ES:TS:2024:487]

## RESUMEN

Comprobación limitada. Facultades de los órganos de gestión para determinar la

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





base imponible mediante un método distinto al escogido por el obligado tributario. Interpretación de los artículos 136, 141 y 142 LGT y 16 LIRPF. En el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte, sirviéndose de los datos que constaban a la Administración y sin examen de la contabilidad del obligado tributario, la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/bacabf84b3fb4a88a0a8778d75e36f0d/20240215>

## → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 6559/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado. Ha comparecido como parte recurrida procurador en nombre y representación de don ST.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 205/2021, promovido por la representación procesal de don Santos contra la resolución de 12 de noviembre de 2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra la liquidación practicada por la Administración de Sabadell de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2015, y contra sanción derivada.

## → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar si, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante o, por el contrario, solo en un procedimiento de inspección tributaria se puede determinar la base imponible mediante un método distinto al escogido por el obligado tributario»

## → Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 136, 141 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





diciembre, General Tributaria ["LGT"], y el artículo 16 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento jurídico cuarto** de esta sentencia.

Segundo. Ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 205/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 205/2021, promovido por la representación procesal de don Santos contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña de 12 de noviembre de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada contra la liquidación practicada por la Administración de Sabadell de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2015, declarando la citada resolución administrativa ajustada a Derecho, confirmando la liquidación impugnada.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### **CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que en el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte, sirviéndose de los datos que constaban a la Administración y sin examen de la contabilidad del obligado tributario, la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF. SENTENCIA Núm. 307/2024** [26.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6089/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 965/2024 - ECLI:ES:TS:2024:965]

### RESUMEN

No está expresamente previsto que cuando una comunidad de bienes desarrolle una actividad económica, los rendimientos correspondientes a dicha actividad únicamente tendrán esta misma naturaleza para los comuneros que intervengan de forma habitual, personal y directa en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad. El ejercicio de una actividad económica, a través de una comunidad de bienes, consistente en el arrendamiento de inmuebles a estudiantes no cumple con los requisitos para la materialización de la dotación de reserva de inversiones en Canarias.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/775744f1f6b1982ba0a8778d75e36f0d/20240307>

#### → **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación núm. 6089/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado. Ha comparecido, como parte recurrida, don STX, representado por procuradora.

#### → **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia dictada el 28 de abril de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, que estimó el recurso núm. 123/2021, promovido por don ST contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias por la que, estimando las reclamaciones económico-administrativas, anuló la liquidación y la sanción dictadas por la inspección tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2010, 2011 y 2012, en materia de la reserva para inversiones en Canarias.

#### → **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





1. Determinar si cabe considerar que un contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 27, apartados 5 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en relación con el artículo 88 de la LIRPF, cuando entre dicho contribuyente y la actividad económica del arrendamiento de inmuebles media una comunidad de bienes de la que aquel contribuyente es comunero, en la que no realiza labores de gestión y a la que ha aportado los inmuebles en los que materializó las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias.

2. Esclarecer si los requisitos que, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, contempla el artículo 27.8, párrafo 4º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias son exigibles a toda actividad de arrendamiento de inmuebles o si quedan excluidos del mismo los arrendamientos de inmuebles que se realicen en el seno de una actividad económica.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 27, apartados 5 y 8, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en relación con el artículo 88 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y con los artículos 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 14 de la Constitución Española. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

Primero.- Haber lugar al recurso de casación núm. 6089/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, el 28 de abril de 2022, en el recurso núm. 123/2021 en materia de impuesto sobre la renta de las personas, ejercicios 2010, 2011 y 2012.

Segundo.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 123/2021, promovido por don Santos contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias por la que, estimando las reclamaciones económico-administrativas, anuló la liquidación y la sanción dictadas por la inspección tributaria en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicios 2010, 2011 y 2012, en materia de la reserva para inversiones en Canarias, en los extremos aquí debatidos, lo que determina la anulación de la sentencia dictada en dicho recurso con fecha 22 de abril de 2022.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Tercero.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### **CUARTO.- Resolución de las pretensiones de las partes.**

La abogacía del Estado concreta la pretensión en que se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 27 de la Ley 19/1994, 88 LIRPF y 217.1.a) LGT y, en su virtud, se solicita del Tribunal Supremo que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida y declare que procede desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado por D. STX, sin perjuicio de que deba confirmarse la anulación de la sanción decretada por la Sala del TSJ de Canarias y de la anulación ordenada por el TEAR de Canarias en la resolución de 30 de noviembre de 2020, por insuficiente motivación en lo relativo al plazo de materialización de la reserva para inversiones en Canarias.

Por el contrario, el obligado tributario solicita que declaremos no haber lugar al recurso de casación por todas las razones expuestas, sin entrar a analizar el requisito del destino de los alquileres de inmuebles por considerarlo obiter dicta de la sentencia. No estamos de acuerdo con esta última apreciación, ya que es un elemento nuclear desde el inicio de las actuaciones, que la sentencia de instancia ha valorado, que el abogado del Estado ha incluido, tanto en su escrito de preparación como en el de interposición y, también, como se ha visto, que ha merecido reflexión, por parte del obligado tributario en su escrito de alegaciones. Es evidente que unas residencias privadas de estudiantes no cumplen ninguno de los requisitos añadidos en el artículo 27.8 Ley 19/1994, con efectos a partir de enero de 2007, por lo que es incuestionable la procedencia de la regularización relativa a la materialización de la dotación correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Pues bien, por todo lo dicho, procede declarar haber lugar al recurso de casación y, correlativamente, la desestimación del recurso contencioso-administrativo n.º 123/2021, promovido por don Santos contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias por la que, estimando las reclamaciones económico-administrativas, anuló la liquidación y la sanción dictadas por la inspección tributaria en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicios 2010, 2011 y 2012, en materia de la reserva para inversiones en Canarias, en los extremos aquí debatidos, lo que determina la anulación de la sentencia dictada en dicho recurso con fecha 22 de abril de 2022.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 **ISD. 1ª SENTENCIA Núm. 174/2024** [01.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4295/2022) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda  
[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 488/2024 - ECLI:ES:TS:2024:488]

### RESUMEN

Existiendo controversia jurisdiccional en torno al justiprecio de una expropiación forzosa, en las circunstancias del caso -a saber, justiprecio fijado por una sentencia dictada en única instancia frente a la que se interpone un recurso de casación por la Administración, desestimado por el Tribunal Supremo- acaecido el fallecimiento de la expropiada (causante) entre ambos pronunciamientos judiciales, la parte controvertida -diferencial- del justiprecio, percibida por la causahabiente tras la sentencia dictada en casación, debe tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7172fb506d472534a0a8778d75e36f0d/20240215>

#### → **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación núm. 4295/2022, interpuesto por doña SFX, representada por procuradora de los Tribunales, bajo la dirección letrada. Ha sido parte recurrida la Junta de Andalucía, representada y defendida por el letrado de la Junta de Andalucía. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

#### → **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede Sevilla, del TSJA de 21 de abril de 2022, que desestimó el recurso núm. 367/2020, interpuesto por la representación procesal de doña SFX contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Local (TEAL) de Ceuta de 2 de junio de 2020, por el que se desestimaba su reclamación económico-administrativa contra la denegación de la rectificación de su autoliquidación, concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ejercicio 2017, importe de 69.580.78 euros.

#### → **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Determinar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial tras el fallecimiento del causante constituye el hecho imponible del ISD o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 3.1.a) y 24.1 y 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre; 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; y 14 Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la expresada al **Fundamento de Derecho Quinto** de esta sentencia.

2.- Desestimar el recurso de casación 4295/2022 interpuesto por la representación procesal de doña Serafina contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede Sevilla, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 21 de abril de 2022, en el recurso núm. 367/2020.

3.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### QUINTO.- **Fijación de doctrina y resolución de pretensiones**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Existiendo controversia jurisdiccional en torno al justiprecio de una expropiación forzosa, en las circunstancias del caso -a saber, justiprecio fijado por una sentencia dictada en única instancia frente a la que se interpone un recurso de casación por la Administración, desestimado por el Tribunal Supremo- acaecido el fallecimiento de la expropiada (causante) entre ambos pronunciamientos judiciales, la parte controvertida -diferencial- del justiprecio, percibida por la causahabiente tras la sentencia dictada en casación, debe tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por tanto, se desestima el recurso de casación al resultar conforme la sentencia impugnada con la doctrina expuesta.

👉 **ISD. 2ª SENTENCIA Núm. 261/2024** [16.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8674/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 890/2024 - ECLI:ES:TS:2024:890]

## RESUMEN

Desmembración del usufructo y consolidación. Artículos 26 de la LISD y 51 del RISD. La normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio. Por lo demás, la previsión que hace la LISD de aplicar el "tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio", no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/050729f5992df713a0a8778d75e36f0d/20240301>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 8674/2022, interpuesto por La Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, representada y dirigida por el Letrado de sus servicios jurídicos. Se han personado como partes recurridas, la Administración General del Estado, con la representación que le es propia y don JN, representado por procuradora de los tribunales, bajo dirección letrada.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicias de las Islas Baleares, de fecha 4 de octubre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 595/2020, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional en Illes Balears de fecha 12 de junio de 2020, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa n.º NUM000, interpuesta contra el Acuerdo de liquidación provisional por Impuesto de Sucesiones dictado por el Administrador Tributario de la Agencia Tributaria de les Illes Balears (ATIB) en fecha 7 de septiembre de 2017 con número de identificación del documento NUM001 derivado del Expediente NUM002 y con deuda a ingresar por importe de 8.794,44€, y la referida liquidación por el Impuesto de Sucesiones.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





## → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Determinar cuál sea la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio.
2. En concreto, clarificar si los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.
3. Determinar específicamente si la previsión que hace la LISD de aplicar el "tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio" ha de entenderse actualmente referida solo al tipo de gravamen resultante de la tarifa o bien puede comprender al resto de los elementos cuantitativos del impuesto, calculándose en función de la relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica en la adquisición de la nuda propiedad.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 8 d), 10 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); artículo 26 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD); artículo 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

Primero. Establecer la doctrina recogida en el **fundamento tercero in fine** de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar y desestimar el recurso de casación n.º 8674/2022, interpuesto por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, representada y dirigida por el Letrado de sus servicios jurídicos, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicias de las Islas Baleares, de fecha 4 de octubre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 595/2020, sentencia que ha de confirmarse por ser conforme con el orden jurídico.

Tercero. Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento.

### FUNDAMENTO DE DERECHO

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Dicho lo anterior ha de convenirse que la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio. Por lo demás, la previsión que hace la LISD de aplicar el "tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio", no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante.

👉 **ISD. 3ª SENTENCIA Núm. 265/2024** [19.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5126/2022) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1115/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1115]

## RESUMEN

Devengo del impuesto sobre sucesiones. Interpretación de los artículos 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 112 y 120 del Código Civil, así como la Disposición Adicional Decimonovena de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008. El momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2a1c2e5a2bd190d6a0a8778d75e36f0d/20240311>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 5126/2022, interpuesto por procuradora en representación de don TEO. Han comparecido como partes recurridas la Administración General del

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Estado, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la Comunidad Autónoma de Canarias, representada por un Letrado de su Servicio Jurídico.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 22 de marzo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo n.º 13/2021 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatoria, a su vez, del recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias por la que se confirma la liquidación relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictada por la Administración de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

## → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Determinar el momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; 21 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 120 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, así como la Disposición Adicional 19 de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008.

## → FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico cuarto** de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora, en representación de don TEO contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en el recurso núm. 13/2021.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**CUARTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.**

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

### TERCERO. **Criterio interpretativo de la Sala.**

6. La consecuencia que se extrae, tanto de los preceptos examinados como de la jurisprudencia citada, es que la filiación produce sus efectos desde que tiene lugar, retrotrayendo sus efectos al momento del fallecimiento del causante, y ello pese a que la sentencia que declare la filiación sea posterior.

Además, como heredero forzoso o legitimario aceptó la herencia mediante escritura de 18 de junio de 2014, según aduce, por lo que la adquisición de la herencia se produjo, conforme a las normas civiles, sin limitación alguna, con aceptación expresa y con retroacción de los efectos al momento del fallecimiento del causante.

El resultado de lo expuesto es que el impuesto sobre sucesiones se devengó en la fecha del fallecimiento, y no en la fecha de la sentencia firme que declaró la filiación no matrimonial. No puede aceptarse que la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante suponga una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia, conforme a los artículos 24.3 LISD y 47.3 RISD, pues, tal y como expone el Abogado del Estado en su escrito de oposición a la casación, los referidos preceptos están pensando en pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes, pero no es lo que ocurre en el caso que se enjuicia, que se refiere a la adquisición de la condición de heredero forzoso derivada, ex lege, de la propia filiación.



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

**IS.1ª SENTENCIA Núm. 200/2024.** [06.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1739/2022). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj:STS 486/2024 - ECLI:ES:TS:2024:486]

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





## RESUMEN

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos. La imputación temporal a efectos del Impuesto de Sociedades de las cantidades devueltas por la Administración tributaria, como consecuencia del ingreso indebido de un tributo efectuado por el contribuyente, tras la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea del citado tributo, deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión. Desestimación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/57624ad2477d1959a0a8778d75e36f0d/20240215>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 1739/2022, promovido por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado. Comparece como parte recurrida Autotransportes, S.A., representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia núm. 1141/2021, dictada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1634/2020 formulado por la mercantil Autotransportes, S.A. frente a dos resoluciones de 30 de septiembre de 2020, del Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas núms. 12-02098-2018 y 12-02105-2018 instadas contra las resoluciones dictadas por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Castellón de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que, a su vez, había desestimado las solicitudes de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

### → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Determinar cómo procede imputar temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, devolución que se efectúa por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





2. Aclarar si la devolución de un tributo efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el citado tributo deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión o en la base imponible del ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución del tributo.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 10 y 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; artículos 10 y 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades; letra d) del artículo 38 del Código de Comercio; cuenta 636 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1739/2022, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 1141/2021, dictada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1634/2020.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuesto en el **último fundamento**.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SÉPTIMO.- **Doctrina jurisprudencial.**

La doctrina jurisprudencial que hemos de fijar, una vez expuesto lo anterior, es que la imputación temporal a efectos del Impuesto de Sociedades de las cantidades devueltas por la Administración tributaria, como consecuencia del ingreso indebido de un tributo efectuado por el contribuyente tras la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea del citado tributo, deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión.

Al ser conforme la sentencia recurrida con esta doctrina jurisprudencial, el recurso de casación ha de ser desestimado.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





**IS. 2ª SENTENCIA Núm. 269/2024** [2002.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7435/2021). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1012/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1012]

## RESUMEN

Deducción de las retribuciones satisfechas a administradores, previstas en los estatutos sociales y aprobadas por la Junta General, aunque este último acuerdo no este escrito, concurriendo los requisitos de realidad o veracidad, inscripción contable y correlación con la actividad empresarial.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fb4f03aa66499450a0a8778d75e36f0d/20240307>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm.7435/2021, interpuesto por procurador de los tribunales, , en representación de la mercantil VA, S.A. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 18 de junio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo 385/2018, interpuesto por VA,S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de abril de 2018, y acuerdo de ejecución de 6 de septiembre de 2018, que resolvía las reclamaciones NUM000 y NUM001, desestimando la primera y estimando parcialmente la segunda, referida a la imposición de sanción, interpuestas por la ahora recurrente contra los acuerdos de liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011 (A02- NUM002) y de imposición de sanción dictados en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

### → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre; y el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en su versión primigenia. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

→ FALLO:

Primero.- Haber lugar al recurso de casación núm. 7435/2021, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Rodrigo Pascual Peña, en representación de la mercantil VA, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 18 de junio de 2021, en el recurso núm. 385/2018 sobre el impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011.

Segundo.- Estimar el recurso contencioso-administrativo 385/2018, interpuesto por VA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de abril de 2018, y acuerdo de ejecución de 6 de septiembre de 2018, que resolvía las reclamaciones NUM000 y NUM001, interpuestas por la ahora recurrente contra los acuerdos de liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011 y de imposición de sanción dictados en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, en los extremos aquí debatidos, lo que determina la anulación de la sentencia dictada en dicho recurso con fecha el 18 de junio de 2021.

Tercero.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### TERCERO.-Fijación de doctrina.

A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en al auto de admisión cabe responder, por ende, que el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes"".

Por otra parte, en el fundamento de derecho séptimo de la misma sentencia de 27 de junio de 2023, RCA, 6442/2021, referido a la denominada teoría del vínculo, sostuvimos: [...]

También en dicha sentencia, de 27 de junio de 2023 RCA, 6442/2021, esta vez en su fundamento de derecho octavo, relativo a la desproporción entre el eventual incumplimiento de la norma mercantil y la exclusión absoluta de toda deducción de la retribución, incluida la proveniente de la relación de alta dirección, declaramos: [...]

Por otra parte, como se afirma en el escrito de interposición, sin refutación de contrario, los intereses de la Hacienda Pública también están salvaguardados, pues se trata de remuneraciones que tributan como rendimientos del trabajo en sede de los perceptores, de suerte que la deducción fiscal del gasto para la sociedad pagadora es coherente con la consideración que a la propia Administración merece el ingreso correlativo para el perceptor, en su impuesto personal (de hecho, si fueran liberalidades y por razón del principio de regularización íntegra, no tendrían que tributar por el IRPF, aspecto éste no suficientemente justificado).

Por lo tanto, para responder a la cuestión formulada en el auto de admisión -referida temporalmente a las normas vigentes para el periodo 2008-2010-, es de destacar que las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, que estén debidamente contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos, deben ser consideradas fiscalmente deducibles con independencia de que hayan o no sido aprobadas por la Junta (pues dicho requisito no es exigido por la norma mercantil vigente en 2008-2008), o aun siéndolo, su inobservancia en el caso de una sociedad participada por un socio único no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto ni la improcedencia de su deducibilidad".

Por último, asimismo, en la sentencia de 27 de junio de 2023 RCA, 6442/2021, refiriéndose a la exclusión de la deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, declaramos: [...]

Por lo demás, existe un desajuste entre la cuestión admitida en el auto de admisión y la controversia realmente suscitada, puesto que, en realidad, el debate de la inclusión en los estatutos sociales de la remuneración de los administradores no es

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»



tal, se parte de la base de que sí están incluidos, la disputa gira en torno a la interpretación del precepto estatutario.

Como recuerda la sentencia núm. 1378/2023, de 2 de noviembre, dictada en el recurso de casación 3940/2022, reiteradamente [...]

Ello conduce, en el presente caso, adaptando la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, la respuesta que debemos dar es que sí resultan deducibles en el impuesto sobre sociedades las retribuciones satisfechas a los administradores, cuando, en un supuesto como el enjuiciado, tales retribuciones han sido aprobadas por la junta general, por estar previsto en sus estatutos sociales, no siendo óbice para ello que el acuerdo correspondiente no haya sido formalmente inscrito en el Registro Mercantil, puesto que la voluntad de la junta general se deduce de otros documentos obrantes en el expediente y concurren los requisitos de realidad o veracidad, inscripción contable y correlación con la actividad empresarial.

CUARTO. - Resolución de las pretensiones.

La pretensión de la recurrente es la de casar y anular la sentencia de 18 de junio de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictada en el procedimiento ordinario 385/2019 y las resoluciones administrativas de las que trae causa y en concreto, que se anule la resolución del TEAC núm. NUM000, de 5 de abril de 2018 y el acuerdo de liquidación de 28 de octubre de 2014.

Por su parte, la Abogacía del Estado, concluye que, en este supuesto, los gastos que la recurrente pretendía deducirse en el IS no eran deducibles, por ser contrarios a la legislación mercantil, por lo que la SAN recurrida es conforme a derecho y el recurso debe ser desestimado.

No es un tema menor que la AEAT no ha negado extremos tales como que concurren los requisitos de realidad o veracidad, inscripción contable y correlación con la actividad empresarial. Lo que ha rechazado es la deducción de toda la retribución satisfecha a los administradores, sino de parte de ella, pero no por incumplimiento de esos requisitos, sino, por un lado, por la interpretación que realiza del artículo 17 de los estatutos sociales y, por otro, porque no ha sido inscrito el acuerdo de la junta general relativo a las retribuciones a los administradores. No está de más señalar que la aprobación por la junta general si se ha producido, siendo excesivo rechazar la parte de la deducción que supere el importe que, a su juicio, se deriva de los estatutos sociales. Al incumplimiento de la mencionada inscripción registral, la AEAT le atribuye unas consecuencias diferentes en función de que las retribuciones satisfechas alcancen determinada

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





cuantía, la fijada, según la AEAT, en los estatutos sociales, o superen dicha cantidad. En el primer caso, esos supuestos incumplimientos no tienen ninguna consecuencia negativa para el contribuyente, a los efectos del presente recurso, en cambio, sí tiene resultado negativo en el segundo caso cual es reforzar la calificación de gasto no deducible de esa parte de la retribución.

Ahora bien, como ya se ha indicado, hay que recordar lo que hemos dicho acerca de cómo ha de interpretarse el concreto precepto estatutario, el 17, en primer lugar, y, en segundo lugar, que sí constaba la certificación emitida por la secretaria del consejo de administración de la entidad, como anexo a la escritura, que fue aportada por la recurrente junto con el escrito de alegaciones al acta de disconformidad (A02. NUM002). A ella, fechada el 27 de julio de 2007, número de protocolo 2174 se unió tal certificado que deja constancia de la voluntad de la junta general, no solo, como ya se ha expresado, de la reforma del artículo 17 de los estatutos sociales, sino también de la voluntad de la junta general sobre la retribución del cargo de consejero, voluntad que sigue la misma senda emprendida por otros acuerdos ya inscritos (en 2002). De ello se desprende que la retribución satisfecha a los consejeros no excedió de lo previsto en los estatutos sociales, ni en 2010 ni en 2011, pues en ambos ejercicios la retribución aprobada para cada uno de los miembros fue inferior al máximo establecido en los estatutos sociales, ni se trata, parcialmente, de liberalidades, ni la falta de inscripción expresa en el Registro Mercantil es óbice para admitir la deducción de la totalidad de su importe a la vista de las circunstancias concurrentes.

Llegados a este punto procede declarar haber lugar al presente recurso de casación, lo que determina la anulación de la sentencia dictada por la Audiencia Nacional el 18 de junio de 2021 y, actuando como tribunal de instancia, y teniendo en cuenta todo lo expresado hasta este momento, decretamos la estimación del recurso núm. 385/2018, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011, interpuesto ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

**IS. 3ª SENTENCIA Núm. 313** [27.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6568/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 958/2024 - ECLI:ES:TS:2024:958]

## RESUMEN

Los gastos de patrocinio efectuados en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en los que se contemple por la norma que aprueba los beneficios fiscales del evento, que tales gastos serán computados a efectos del

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, son deducibles, en los términos y dentro de los límites que establece el precepto, en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, no siendo deducibles de la base imponible, aunque la norma que apruebe los beneficios fiscales no establezca expresamente su consideración de gasto no deducible.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/69f3170dd50978faa0a8778d75e36f0d/20240307>

## → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 6568/2022, interpuesto por Sociedad Unipersonal (anteriormente denominada Seguros, S.A.U.), representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de mayo de 2022, que estimó parcialmente el recurso núm. 50/2019, interpuesto por la representación procesal Sociedad Unipersonal contra el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 15 de octubre de 2018, que desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación A23/72525425, de 5 de agosto de 2015, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la AEAT, concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2010 a 2013, cuantía a devolver de 6.224.437,11€ (6.216.614,69 € correspondientes a la cuota y 7.822,42 a intereses de demora).

Con fecha 20 de junio de 2022, se dictó auto de complemento de la referida sentencia de 23 de mayo de 2022.

## → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Determinar si son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los gastos de patrocinio incurridos en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en los que se contemple por la norma que aprueba los beneficios fiscales del evento que tales gastos serán computados a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, sin que dicha norma establezca expresamente su consideración de gasto no deducible.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado y la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado; artículos 10.3 y 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que cuentan con una redacción esencialmente equivalente a los artículos 10.3 y 15.e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

→ FALLO:

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Séptimo**.

2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 6568/2022, interpuesto por la representación procesal de Sociedad Unipersonal, contra la sentencia dictada el 23 de mayo de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 50/2019.

3.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### **SÉPTIMO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Los gastos de patrocinio efectuados en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en los que se contemple por la norma que aprueba los beneficios fiscales del evento, que tales gastos serán computados a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, son deducibles, en los términos y dentro de los límites que establece el precepto, en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, no siendo deducibles de la base imponible, aunque la norma que apruebe los beneficios fiscales no establezca expresamente su consideración de gasto no deducible.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. SENTENCIA Núm.275/2024** [21.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6345/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 968/2024 - ECLI:ES:TS:2024:968]

### RESUMEN

El plazo en el que el sujeto pasivo del IVA puede repercutir una cuota del impuesto al destinatario de la operación, como consecuencia de la declaración, en regularización espontánea, de una base imponible previamente no declarada por ocultación de parte del precio de la compraventa, mediante la emisión de una nueva factura y el ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente, es el de un año previsto en el art. 88.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/5f614a52d3c10fcea0a8778d75e36f0d/20240307>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 6345/2022, interpuesto por TX, S.A., representada por procuradora de los Tribunales, bajo dirección letrada. Ha sido parte recurrida SX, S.L., representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2022, que desestimó el recurso núm. 2616/2019, interpuesto por la representación procesal de TX, S.A. contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2019, desestimatoria del recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Regional (TEAR) de Madrid de 18 de diciembre de 2015, que confirmó que la repercusión pretendida por TX, SA resultaba improcedente.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

Determinar cuál es el plazo en que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido puede repercutir una cuota del impuesto al destinatario de la operación como consecuencia de una modificación de la base imponible con rectificación al alza de la cuota que se haya puesto de manifiesto en una regularización espontánea mediante la emisión de una nueva factura y el ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente.

En este sentido, precisar si la aplicación del plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro LIVA o del plazo de cuatro años establecido en el artículo 89.Uno debe hacerse depender de la causa de la rectificación de la cuota repercutida y, en particular, si es determinante que la base imponible hubiese sido incorrectamente fijada de forma dolosa, al haberse ocultado parte del precio real de la operación.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 88.Cuatro y 89 de la 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Cuarto.**

2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 6345/2022, interpuesto por la representación procesal de TX, S.A. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2022, dictada en el recurso núm. 2616/2019.

3.- Sin costas.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### CUARTO.- **Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

El plazo en el que el sujeto pasivo del IVA puede repercutir una cuota del impuesto al destinatario de la operación, como consecuencia de la declaración, en

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





regularización espontánea, de una base imponible previamente no declarada por ocultación de parte del precio de la compraventa, mediante la emisión de una nueva factura y el ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente, es el de un año previsto en el art. 88.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

## TERCERO.- **El juicio de la Sala**

A efectos de contextualizar la relación entre los artículos. 88. Cuatro y 89 de la Ley del IVA, debemos apuntar las siguientes consideraciones que, anticipamos ya, conducen a la desestimación del presente recurso de casación.

1.- Resulta indiferente la motivación que llevó a las partes a ocultar parte del precio en la escritura pública de compraventa de 14 de abril de 2011. Por eso, llama la atención los reproches cruzados contenidos en los escritos presentados por las partes, toda vez que, ambas, ocultaron parte del precio de la compraventa, materializado a través de un cheque emitido por un banco suizo el 12 de abril de 2011, por importe de 6.300.000,00 euros, cantidad percibida por la vendedora, aquí recurrente.

Por tanto, ambas partes, compradora y vendedora, eran conscientes de que la operación escriturada, al ocultar parte del precio, comportaba un fraude del IVA.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia reiteradamente ha recordado que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, declarando que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva.

Dicha jurisprudencia ha avalado denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que ese derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartados 54 y 55, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34).

No obstante, aquí nos encontramos en una fase ex ante, la de la repercusión que debió efectuar el sujeto pasivo (hoy recurrente) y que por las circunstancias expuestas omitió al no declarar la escritura pública la totalidad del precio.

Por tanto, conviene dejar apuntado dicho matiz, en particular, por la diferenciación cualitativa entre el derecho a la deducción y la obligación de la repercusión, pues esta se configura como tal, por el artículo 88 Ley del IVA, tanto para los sujetos pasivos -que deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





para quien se realice la operación gravada- como sobre los destinatarios del bien o servicio, que quedan obligados a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

No sobra apuntar que el art 87 Ley del IVA proclama que son responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. En este sentido -insistimos- parece evidente que ambas partes conocían o deberían haber sabido que mediante el abono de una parte del precio de forma ajena a la escritura que documentó la operación de compraventa estaban participando en una operación que comportaba un fraude del IVA.

2.-La operatividad de la repercusión se infiere ya desde el pórtico mismo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, cuando su artículo 1 expresa que este impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, se aplica sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen, tributo que resultará exigible en cada operación hasta la fase de venta al por menor, incluida esta, lo que revela que la repercusión se encuentra ínsita en el funcionamiento y en el propio mecanismo del tributo.

Por otro lado, la repercusión, juntamente con el derecho a la deducción, conforma uno de los principios fundamentales del IVA, el de su neutralidad; mientras que la repercusión permite trasladar la carga tributaria al repercutido, quien soporta las cuotas se ve liberado de la carga tributaria a través del derecho a la deducción.

Desde el punto de vista normativo, el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE establece que [...]

Como se infiere, entre otras, de la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 50, aunque los Estados miembros están facultados para adoptar medidas en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 a fin de salvaguardar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, tales medidas no deben cuestionar la neutralidad del IVA.

Por tanto, una especial cautela habrá de observarse a la hora de contextualizar tales medidas a través del prisma de los principios de efectividad y equivalencia, dado el amplio margen de regulación del que gozan los Estados miembros al respecto.

3.- A los efectos de la obligación de repercusión, debemos atender a la Ley del IVA en su versión vigente en la fecha de la compraventa, esto es, 14 de abril de 2011,

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»



fecha en la que debe entenderse producido el devengo del impuesto como consecuencia de la entrega del inmueble (artículo 75.1 Ley del IVA) en virtud de la escritura pública.

Dado que la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, procedente del destinatario o de terceras personas (artículo 78 Ley del IVA), la cuota tributaria a repercutir debió calcularse -en el momento del devengo-, sobre la totalidad del precio que comprendía también los 6.300.000 euros abonados a través de un cheque bancario emitido por un Banco suizo.

La repercusión del impuesto debe efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, consignando la cuota repercutida separadamente de la base imponible, indicando el tipo impositivo aplicado (art 88.Dos Ley del IVA), repercusión a realizar al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente ( art 88.Tres Ley del IVA).

Por otra parte, resulta crucial retener que, a tenor del artículo 88. Cuatro Ley del IVA "[s]e perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo."

4.- Tanto la Administración del Estado como la parte compradora sostienen que ha caducado el derecho a la repercusión.

Frente a ello, la recurrente, parte vendedora, enarbola un pretendido derecho a la rectificación de las cuotas repercutidas sobre la base del art. 89 Ley del IVA que, en la versión vigente a la fecha en el que se ensaya la rectificación, su redacción respondía a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, "BOE" núm. 261, de 30/10, y cuyo tenor era el siguiente (el énfasis en negrita es nuestro): [...]

5.- La lectura del primer apartado del artículo 89 permite ya observar que dicho precepto no ampara una facultad libérrima en orden a la rectificación de todo lo que debió repercutirse, sino únicamente -y en los casos que establece el precepto-, una rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. El legislador constriñe dicha posibilidad a dos ámbitos claramente delimitados, por un lado, cuando su importe se hubiese determinado incorrectamente; por otro lado, cuando se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

A estos efectos, cabe considerar que la determinación incorrecta se refiere a las cuotas ya repercutidas, pues así lo corrobora el propio texto legal cuando, más

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





adelante, alude a que la rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas. Dicho de otro modo, aquí no se ha producido una incorrecta determinación de las cuotas repercutidas a los efectos del artículo 89 Ley del IVA, más bien, como de forma ilustrativa enfatiza la abogada del Estado, en el presente caso lo que se determinó incorrectamente fue la base imponible del IVA, parte de la cual se dejó de declarar.

Tampoco parece que, en el presente caso, concurren las circunstancias que permitan avalar una modificación de la base imponible sobre el artículo 80 Ley de IVA. En efecto, según el artículo 80, modificación de la base imponible (según la versión vigente en el momento del devengo): [...]

Las circunstancias en las que se permite la modificación de la base imponible aparecen claramente tasadas por el precepto, lo que responde a un elemental criterio de seguridad jurídica y de eficacia en el funcionamiento del tributo. A estos efectos, en línea con lo mantenido en los escritos de oposición, la omisión consciente de parte del precio en una escritura pública, con la consiguiente rectificación de la factura, no integra los supuestos del artículo 80 de la Ley del IVA.

6.- Por tanto, relacionando la secuencia que dibujan tales preceptos, cabe concluir que, dado que el incremento de la base imponible deriva de no declarar una parte del precio -que debió haberse considerado, en el momento del devengo, para efectuar el correspondiente ingreso y la repercusión de cuotas-, no resulta posible esgrimir un derecho a la rectificación de las cuotas sobre la base del artículo 89 Ley del IVA.

No se opone a la anterior conclusión, la previsión contenida en el artículo 89. Dos Ley del IVA que permite la rectificación, incluso, cuando no se hubiera repercutido cuota alguna pues, a estos efectos, exige que se hubiera expedido factura, debiendo entender, por tanto, que tales cuotas no repercutidas se inferían de dicha factura.

7.- Tales conclusiones se ven corroboradas por el análisis de la jurisprudencia recogida en el propio auto de Admisión, exponiendo que la aplicación del plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a repercutir las cuotas del IVA devengadas se refiere a los casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa justificada -y no en los supuestos que se deben a un error-, en cuyo caso el plazo aplicable es el de cuatro años.

Específicamente, se cita la sentencia de 5 de diciembre de 2011, rec. 3954/2009 (ECLI:ES:TS:2011:8222), también recogida por la resolución recurrida, que avala la pérdida del derecho a repercutir el impuesto cuando se hubo ejercitado más de

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





tres años después de la fecha en que se había devengado, así como la compatibilidad de la pérdida de este derecho y de la obligación de ingresar las cuotas devengadas, de acuerdo con el siguiente razonamiento:

A la luz de la expresada jurisprudencia, en este caso no cabe rectificar la repercusión, transcurrido más de un año desde el devengo. Además, por las circunstancias concurrentes -ocultación de la base imponible- la tesis de la recurrente comportaría dejar en manos del contribuyente aspectos fundamentales para la mecánica aplicativa del tributo, sobre lo que se llamó la atención en la sentencia de 5 de diciembre de 2011 al apuntar que "[t]al posibilidad [...] se opondría a la mecánica aplicativa del tributo y a su naturaleza, impidiendo temporalmente el gravamen del valor añadido originado en todas y cada una de las fases de producción del bien o del servicio, calculado por la diferencia entre el impuesto devengado y el impuesto soportado deducible."

8.- Finalmente, no se aprecia vulneración de los principios de efectividad y equivalencia, como consecuencia del establecimiento del plazo de un año para proceder a la repercusión de las cuotas de IVA devengadas. Nos encontramos ante un plazo preclusivo en aras de la seguridad jurídica y que proyectándose tanto sobre la administración como respecto del contribuyente preservan la mecánica y funcionamiento del tributo sin que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los eventuales derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea, no comprometiendo, en definitiva, su eficacia ni la equivalencia por lo que se refiere al ejercicio de los derechos en el ámbito nacional y de la Unión.

En cualquier caso, no sobra constatar que la parte recurrente se limita a argumentar que la repercusión intentada -que fue rechazada por la parte compradora- venía amparada en el artículo 89 de la Ley de IVA sin que conste argumentación de su parte en torno a que la alternativa planteada por la Administración, esto es, el plazo de caducidad de un año, previsto en el artículo 88.Cuatro Ley de IVA resulte contraria a dichos principios.

9.- Respecto de la pretensión subsidiaria, compartimos con la abogada del Estado que la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de julio de 2021, C-521/19, describe un supuesto ajeno al que nos ocupa, pues se refiere a la inclusión del IVA en el precio de las ventas ocultas descubiertas por la Administración en procedimientos inspectores, escenario este que aquí no se ha producido sin que, por lo demás, se refiera a la repercusión del impuesto.

Además, como se infiere de nuestra sentencia de 17 de diciembre de 2020, rca. 1373/2019, presupuesto para considerar que el precio de las ventas ocultas descubiertas por la Administración (en cualquier caso, escenario ajeno a lo que aquí ha ocurrido) incluía el IVA, es que las partes establezcan el precio sin ninguna

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





mención al IVA. Sin embargo, en el caso enjuiciado, el propio sujeto pasivo hace aflorar, posteriormente, la totalidad del precio, añadiendo al mismo el IVA, de manera que considerar, ahora, que el precio inicialmente declarado incluía ya el IVA resultaría contrario a los propios actos del vendedor que rectificó la factura e ingresó las cuotas devengadas por el importe total del precio de la compraventa. Consecuentemente, procede desestimar el recurso de casación.

## → A2. SENTENCIAS (Reseñas)



### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

**IS. SENTENCIA NÚM. 337/2024** (28.02.2024). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5458/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1199/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1199]

#### RESUMEN

Aportaciones de la Sociedad General de Autores y Editores a los fondos de promoción de actividades complementarias. La calificación jurídica que merecen las aportaciones de la Sociedad General de Autores y Editores a los fondos de promoción de actividades complementarias es la de aplicación de resultados, tal y como ya declaró la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2016 (RC 3973/2015; ECLI:ES:TS:2016:5421), cuya doctrina se confirma. En consecuencia, no son gastos deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por disposición expresa del art. 122.2.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a lo que se añade que esta cuestión no está afectada por la reciente doctrina jurisprudencial establecida sobre la interpretación del art. 14.1.e) del TRLIS [STS de 30 de marzo de 2021 (RCA/3454/2019; ES:TS:2021:1233)] por no ser un gasto que responda a las notas indicadas en la doctrina jurisprudencial referida que, en consecuencia, no resulta de aplicación. Por último, no tratándose de donativos, no resulta aplicable el artículo 20, en relación con el 18 y 16, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f1fd3c6556aa9fe0a0a8778d75e36f0d/20240314>

## → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 5458/2022, interpuesto por procurador en representación de la SGX. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 27 de abril de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 631/2019 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2012.

## → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Precisar la calificación jurídica que deben tener las aportaciones de la Sociedad General de Autores a los fondos de promoción de actividades complementarias procedentes de ingresos de derechos de autor y, en función de esta, si pueden ser objeto de deducción conforme a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o en virtud de lo previsto en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 14.1.e) y 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ["TRLISA"], los artículos 17 a 24 de Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre) ["LEFLIFM"] y el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

## → FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por procurador, en representación de la SGX, contra la sentencia dictada el 27 de abril de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 631/2019.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. SENTENCIA Núm. 239/2024** [12.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1887/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 888/2024 - ECLI:ES:TS:2024:888]

### RESUMEN

Las subvenciones recibidas por las sociedades que prestan servicios de radiodifusión pública no tienen naturaleza de contraprestación, no siendo por ello onerosa tal actividad y, por ende, no está sujeta al IVA, y los importes que reciben de la Junta de Castilla-la Mancha.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f8496f6082a03b3ca0a8778d75e36f0d/20240301>

### → **Interposición del recurso de casación.**

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1887/2022, interpuesto por procuradora, en representación de Televisión Autonómica de Castilla-La Mancha, S.A., Sociedad unipersonal y Radio Autonómica de Castilla-La Mancha, S.A., Sociedad unipersonal. Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

### → **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia dictada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 746/2017 interpuesto frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 septiembre de 2017, parcialmente estimatorio de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas con números 00/00414/2014, 00/00415/2014, 00/06167/2014, 00/06168/2014, 00/00511/2016 y 00/00522/2016, en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA).

### → **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





Determinar, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de septiembre de 2021 (Asunto C-21/20), y también de las de 22 de junio de 2016 (Asunto C-11/15) y 27 de marzo de 2014 (Asunto C-151/13), si las subvenciones recibidas por las sociedades que prestan servicios de radiodifusión pública tienen naturaleza de contraprestación y, por consiguiente, se estaría ante una actividad sujeta y no exenta del IVA o, por el contrario, carece de esa índole contraprestacional, no siendo por ello onerosa tal actividad, y, por ende, la misma no estaría sujeta al impuesto y los importes para su financiación no deberían formar parte de la base imponible de este gravamen.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** i) artículos 4 y 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; (ii) 2.1. c) y 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA; las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [" TJUE"] de 16 de septiembre de 2021 (Asunto C-21/20) ("Sentencia Bulgaria"), 22 de junio de 2016 (Asunto C-11/15) ("Sentencia Radio checa") y 27 de marzo de 2014 (Asunto C-151/13) ("Sentencia Rayon d'Or"), así como el artículo 4 bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) ["LOPJ"] y el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia

Segundo. Haber lugar al recurso de casación núm. 1887/2022, interpuesto por procuradora en representación de Televisión Autonómica de Castilla-La Mancha, S.A., Sociedad unipersonal y Radio Autonómica de Castilla-La Mancha, S.A., Sociedad unipersonal, contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 23 de diciembre de 2021, en el recurso núm. 746/2017 sobre impuesto sobre el valor añadido.

Tercero. Estimar, en los términos indicados en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia, el recurso núm. 746/2017 interpuesto frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 septiembre de 2017, parcialmente estimatorio de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas con números 00/00414/2014, 00/00415/2014, 00/06167/2014, 00/06168/2014, 00/00511/2016 y 00/00522/2016, en concepto de impuesto sobre el valor añadido

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





## TASAS (TSS)

👉 **TSS. SENTENCIA Núm. 180/2024** [02.02.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7075/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 491/2024 - ECLI:ES:TS:2024:491]

### RESUMEN

Constituye base imponible de la tasa por dirección e inspección de obras el importe de estas, satisfecho por las entidades públicas empresariales ADIF y ADIF Alta Velocidad cuando sean las entidades públicas contratantes y lo satisfagan con cargo a sus recursos, los cuales tienen la consideración de recursos o fondos del Estado a los efectos de la expresión "las certificaciones que se cubran con aportación del Estado" contenida en el artículo 4.b), párrafo tercero (aplicable por razón temporal), del Decreto 137/1960, de 4 de febrero, por el que se convalida la tasa por gastos y remuneraciones en dirección e inspección de las obras. Constituye base imponible de la tasa por dirección e inspección de obras el importe de estas, satisfecho por las entidades públicas empresariales ADIF y ADIF Alta Velocidad cuando sean las entidades públicas contratantes y lo satisfagan con cargo a sus recursos, los cuales tienen la consideración de recursos o fondos del Estado a los efectos de la expresión "las certificaciones que se cubran con aportación del Estado" contenida en el artículo 4.b), párrafo tercero (aplicable por razón temporal), del Decreto 137/1960, de 4 de febrero, por el que se convalida la tasa por gastos y remuneraciones en dirección e inspección de las obras.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3af3df3829c8db15a0a8778d75e36f0d/20240215>

#### → **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación núm. 7075/2022, interpuesto por CVX, S.A., representada por procuradora de los Tribunales, bajo dirección letrada. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

#### → **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





de mayo de 2022, que desestimó el recurso núm. 45/2020, interpuesto por la representación procesal de Contratas y Ventas, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 18 de junio de 2019, que desestima la reclamación económico-administrativa frente a liquidación, concepto Tasa por dirección e inspección de obras, con relación al proyecto Corredor Mediterráneo de Alta Velocidad, tramo: Murcia-Almería, subtramo: Alhama-Totana, L/Acantarilla-Lorca. Con fecha 16 de septiembre de 2022, se dictó auto de aclaración de la referida sentencia.

## → **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

Discernir, interpretando el artículo 4.b), párrafo tercero del Decreto 137/1960, si la circunstancia de que sea la entidad pública empresarial Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (Adif) y no el Estado la que liquide la tasa por dirección e inspección de obras en el ámbito ferroviario, es óbice para la adecuada determinación de la base imponible del citado gravamen, considerando el obligado tributario que únicamente debe ser computado el importe de las certificaciones que hayan sido abonadas con cargo a aportaciones/fondos provenientes del Estado, tal y como de manera literal y sin margen para la analogía puede leerse en el citado artículo 4.b), párrafo tercero del Decreto o, por el contrario, y como sostiene la Administración, debe entenderse que el Estado y la entidad pública Adif resultan indistinguibles, debiendo interpretarse el sintagma "las certificaciones que se cubran con aportación del Estado" atendiendo a la configuración de aquel en el momento en que se dictó esa norma y, por ende, asimilando fondos del Estado con fondos públicos, pudiéndose incluir en los mismos los procedentes de un organismo del propio Estado.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 4.b) del Decreto 137/1960, de 4 de febrero, por el que se convalida la tasa por gastos y remuneraciones en dirección e inspección de las obras (BOE de 5 de febrero); artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

→ FALLO:

- 1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la expresada al Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 7075/2022, interpuesto por la representación procesal de CVX, S.A., contra la sentencia dictada el 9 de mayo de 2022 por la Sala

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»





de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 45/2020.

3.- Sin costas.

\*\*\*\*\*

## PUENTEDEY (BURGOS)



### Puentedeuy (Burgos)

Autoría: Alfonso Domingo Sanz.

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

**ERMITA DE SAN PEDRO DE TEJADA – PUENTE-ARENAS (BURGOS)**



**Ermita de San Pedro de Tejada – Puente-Arenas (Burgos)**

Autoría: Alfonso Domingo Sanz.

### IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

#### JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (FEBRERO, 2024)

[Fuente: EUR-LEX. CURIA: Recopilación de jurisprudencia\*]



#### SUMARIO

✓ SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

#### IVA. Asunto C-674/2022. Sala Cuarta. ST.22.02.2024

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 98 - Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido del IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios - Anexo III, punto 12 - Tipo reducido del IVA aplicable al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines - Aplicación de ese tipo únicamente a los establecimientos de alojamiento que dispongan de un certificado de clasificación - Principio de neutralidad fiscal»

✓ SENTENCIAS (Reseñas)

#### IVA. 1º Asunto C-314/22. Sala Décima. ST.29.02.2024

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Excepción prevista en el artículo 90, apartado 2 - Base imponible - Reducción de la base imponible - Impago total o parcial del precio - Plazo de caducidad para solicitar la reducción posterior de la base imponible del IVA - Fecha en que comienza a correr el plazo de caducidad - Derecho del sujeto pasivo a percibir intereses»

#### IVA. 2º Asunto C-676/22. Sala Décima. ST.29.02.2024

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 138, apartado 1 - Exención de las entregas intracomunitarias de

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





bienes – Denegación de la exención - Pruebas - Proveedor de los bienes que no acredita la entrega de los bienes al destinatario indicado en los documentos fiscales - Proveedor que presenta otra información que acredita la condición de sujeto pasivo del destinatario efectivo»

## EXPOSICIÓN

I. SENTENCIAS (con inclusión de particulares)

### Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

#### 👉 IVA – 1º. Asunto C-674/2022. Sala Cuarta. ST.22.02.2024

Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 98 - Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido del IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios - Anexo III, punto 12 - Tipo reducido del IVA aplicable al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines - Aplicación de ese tipo únicamente a los establecimientos de alojamiento que dispongan de un certificado de clasificación - Principio de neutralidad fiscal»

VINCULO. ACCESO AL DOCUMENTO ORIGINAL:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0674&qid=1711559806052>

→ DERECHO DE LA UNIÓN - DERECHO BÚLGARO

→ OBJETO DEL ASUNTO: Interpretación del artículo 98, apartado 2, y del anexo III, punto 12, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Ayuntamiento de Dinkellandn (Países Bajos) y el Organismo de Recaudación Tributaria/Grandes Empresas, oficina de Zwollen (Países Bajos) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la denegación por esta última del abono de intereses compensatorios al Ayuntamiento de Dinkelland sobre un importe del IVA que le fue devuelto)

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. El Ayuntamiento de Dinkelland realiza a la vez actividades no económicas, en particular actos que lleva a cabo como autoridad pública, y actividades económicas que pueden estar sujetas al IVA o bien pueden estar exentas. Por lo que se refiere a sus actividades económicas, el Ayuntamiento de Dinkelland es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA [Por tanto, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 168 de esta Directiva, el citado Ayuntamiento

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





tendrá derecho a deducir el IVA que le hayan repercutido los proveedores de bienes y servicios]. Por lo que se refiere a sus actividades no económicas, el Ayuntamiento de Dinkelland no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA y, por tanto, no puede acogerse al derecho a la deducción del IVA soportado, pero tiene derecho a una contribución del FCT que le permite compensar el IVA que ha pagado o del que ha resultado deudor.

Así, por cada factura que se le entrega y en la que consta un IVA, dicho Ayuntamiento debe determinar si el bien o el servicio adquirido es imputable a una actividad no económica o a una actividad económica y, en este último caso, si tiene derecho a la deducción del IVA soportado. Los gastos generales del citado Ayuntamiento, que no pueden imputarse directamente a una actividad determinada, pueden dar lugar, en parte, a una deducción del IVA y, en parte, a una contribución del FCT. La proporción respectiva de esa deducción y de esa contribución la fija el Ayuntamiento de Dinkelland basándose en su contabilidad y aplicando una clave de reparto del impuesto soportado.

El Ayuntamiento de Dinkelland liquidó el IVA y recibió las contribuciones del FCT por los años 2012 a 2016 de acuerdo con las declaraciones que efectuó.

DOS. A raíz de las modificaciones introducidas en la normativa nacional sobre la contabilidad municipal, aplicables a partir del 14 de abril de 2016, y de la modificación de la calificación fiscal de algunas de sus actividades, el Ayuntamiento de Dinkelland elaboró una nueva clave de reparto del IVA soportado y pagado, según la cual disminuyó el derecho a la contribución del FCT y aumentó el derecho a la deducción de ese IVA. Asimismo, el Ayuntamiento de referencia encargó un examen de su contabilidad, el cual puso de manifiesto diferentes errores en la calificación de ciertos servicios prestados por él y en la contabilización de algunas partidas deudoras o acreedoras. Las correcciones que se efectuaron en la contabilidad del Ayuntamiento de Dinkelland debido a esos errores implicaron un nuevo cálculo del IVA adeudado y del IVA soportado deducible por los años 2012 a 2016. Con arreglo a este resultado, el 29 de septiembre de 2017, el citado Ayuntamiento solicitó la devolución de una parte del IVA pagado correspondiente a esos años.

Mediante una resolución de 1 de julio de 2020, la Administración tributaria concedió la devolución del importe solicitado, por un total de 705.943 euros. Sobre la base del artículo 30ha de la Ley General de Tributos del Estado, la Administración tributaria resolvió también que procedía satisfacer intereses fiscales, por un importe de 75.498 euros, calculados sobre el importe devuelto, por un período que se iniciaba a las ocho semanas de la recepción de la solicitud de devolución y concluía catorce días después de la notificación de la resolución de devolución.

El 31 de julio de 2020, el Ayuntamiento de Dinkelland solicitó el abono de los intereses compensatorios previstos en el artículo 28c de la Ley de Recaudación,

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





calculados sobre el importe devuelto y desde el día del pago del IVA. La Administración tributaria denegó dicha solicitud mediante resolución de 9 de septiembre de 2020, que fue confirmada mediante resolución de 15 de julio de 2021 por la que se desestimaba la reclamación formulada por el Ayuntamiento. El Ayuntamiento de Dinkelland interpuso un recurso contra esta última resolución ante el Tribunal de Primera Instancia de Güeldres (Países Bajos), que es el órgano jurisdiccional remitente.

TRES. El órgano jurisdiccional señala que la Administración tributaria no aplicó el artículo 28c de la Ley de Recaudación, adoptada tras la sentencia de 18 de abril de 2013, Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250), que establece que, cuando se devuelve un impuesto que fue recaudado infringiendo el Derecho de la Unión, deben abonarse intereses al sujeto pasivo a partir del día siguiente al del pago de ese impuesto. Contrariamente a la Administración tributaria, el órgano jurisdiccional remitente considera que una devolución originada por un aumento del IVA soportado cuya deducción no se reclamó anteriormente se refiere efectivamente a un importe «percibido» en el sentido del artículo 28c de la Ley de Recaudación. Pues bien, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre si el importe devuelto en el presente asunto fue percibido contraviniendo el Derecho de la Unión.

CUATRO. Según el órgano jurisdiccional remitente, no puede hacerse responsable a la Administración tributaria de los errores cometidos en la contabilidad del Ayuntamiento de Dinkelland. Sin embargo, del apartado 56 de la sentencia de 28 de abril de 2022, Gräfendorfer Geflügel- una Tiefkühlfeinkost Produktions y otros (C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306), se desprende que la obligación de abonar intereses se deriva de la imposibilidad de disponer durante cierto tiempo del importe indebidamente pagado, con independencia de la eventual responsabilidad del sujeto pasivo.

CINCO. En lo tocante a la modificación de la clave de reparto del IVA soportado y pagado, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si, teniendo en cuenta que la devolución del importe de IVA derivada de esa modificación es resultado esencialmente del cambio de las normas contables aplicables a las corporaciones municipales, pudiera considerarse que la imposibilidad de disponer de dicho importe se deriva de una infracción del Derecho de la Unión.

## → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse la norma jurídica según la cual deben abonarse intereses de demora por existir un derecho a la devolución del impuesto que ha sido recaudado infringiendo el Derecho de la Unión en el sentido de que, en el caso de que se ordene una devolución del impuesto sobre el volumen de negocios al sujeto pasivo, se le deberán abonar asimismo intereses de demora en el supuesto de que:

a) la devolución sea consecuencia de errores en la contabilidad del sujeto pasivo, tal como se describen en la presente resolución, que no pueden imputarse al

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





Inspector de Hacienda;

b) la devolución sea la consecuencia de un nuevo cálculo de la clave de reparto para la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a los gastos generales, en las circunstancias descritas en la presente resolución?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿desde qué día existirá en tales casos un derecho a que se abonen intereses de demora?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

**“El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no obliga a abonar intereses a un sujeto pasivo a contar desde el pago de un importe de IVA que posteriormente es devuelto por la Administración tributaria, cuando esta devolución es resultado, en parte, de la constatación de que el sujeto pasivo, debido a errores cometidos en su contabilidad, no ejerció plenamente su derecho a la deducción del IVA soportado y pagado en los períodos impositivos en cuestión y, en parte, de una modificación con efectos retroactivos de las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del referido sujeto pasivo si dichas normas se establecen bajo la entera responsabilidad de este último”**

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL (PARTICULARES)

Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, a las que procede responder conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que obliga a abonar intereses a un sujeto pasivo a contar desde el pago de un importe de IVA que posteriormente es devuelto por la Administración tributaria, cuando esta devolución es resultado, en parte, de la constatación de que el sujeto pasivo, debido a errores cometidos en su contabilidad, no ejerció plenamente su derecho a la deducción del IVA soportado y pagado en los períodos impositivos en cuestión y, en parte, de una modificación con efectos retroactivos de las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del referido sujeto pasivo.

UNO. Cuando un Estado miembro ha recaudado impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye también las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto anticipadamente (sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 205, y de 23 de abril de 2020, *Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági*, C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292, apartado 35 y jurisprudencia citada). [AP-30]. De esta jurisprudencia se desprende que el

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





principio de la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico (sentencia de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo et Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 y C-126/18, EU:2020:292, apartado 36 y jurisprudencia citada). [Ap. 31].

DOS. En una situación de reintegro de un impuesto percibido por un Estado miembro contraviniendo el derecho de la Unión, el principio de efectividad exige que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados no tengan por consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la **pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto** (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 29, y de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292, apartado 43 y jurisprudencia citada). [Ap.32]. En efecto, esta pérdida depende, concretamente, de la duración de la indisponibilidad del importe indebidamente pagado contraviniendo el Derecho de la Unión, y de este modo, se produce, en principio, a lo largo del período comprendido entre la fecha del pago indebido del impuesto en cuestión y la fecha de devolución de este (sentencia de 18 de abril de 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, apartado 28).[Ap.33]

TRES. Para determinar si el Derecho de la Unión obliga a abonar intereses a un sujeto pasivo desde el día del pago de un importe de IVA que ha sido posteriormente devuelto, **es necesario verificar si debe considerarse que ese importe fue «recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión»**, en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia. [Ap.34]

a) En primer lugar, un importe de IVA recaudado por el hecho de que el sujeto pasivo no haya ejercido su derecho a la deducción constituye un importe «recaudado» o «retenido». [Ap.35]

b) En segundo lugar, en cuanto a lo que deba entenderse por «contraviniendo el Derecho de la Unión», por una parte, si un sujeto pasivo factura un IVA por error, este último se recauda no infringiendo la normativa de la Unión, sino en virtud del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, que dispone que será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 34 y jurisprudencia citada). (Ap.36)

De igual forma, a tenor del artículo 250, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar. Por tanto, la **Administración tributaria no contraviene**

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





**el Derecho de la Unión cuando recauda un importe de IVA conforme a esa declaración, aunque el sujeto pasivo, por razones solo a él imputables**, no haya consignado en dicha declaración los datos necesarios para determinar el alcance de su derecho a la deducción establecido en el artículo 168 de la citada Directiva de suerte que no haya ejercido este derecho. [Ap.37]

## ATENCIÓN

No cabe considerar que un importe de IVA se ha recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión» porque el sujeto pasivo no haya ejercido, por error, su derecho a la deducción [Ap.38]

CUATRO. Por otra parte, un importe de IVA que se ha devuelto con motivo de haberse modificado, con efectos retroactivos, las normas de **cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales de un sujeto pasivo solo puede considerarse como un impuesto que fue recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión»**, en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia, si las normas iniciales de dicho cálculo, con arreglo a las cuales se recaudó el referido importe, son incompatibles con el Derecho de la Unión, debido a la normativa nacional aplicable o a algún requisito exigido por la Administración tributaria. [Ap.39]

## RECORDATORIO

Según el artículo 168 de la Directiva sobre el IVA, solo puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen para la realización de operaciones gravadas. [Ap.40]

Pues bien, las cuotas de IVA soportado pagadas por los gastos generales corresponden a la adquisición de bienes y servicios utilizados para el conjunto de las actividades del sujeto pasivo. [Ap.41]. Por lo tanto, procede distinguir:

- i) el reparto de esas cuotas de IVA en función de que los gastos generales tengan relación con actividades económicas o con actividades no económicas y, por otro lado,
- ii) si dichos gastos tienen relación con actividades económicas, su reparto en función de que vayan destinados a operaciones gravadas que generen derecho a la deducción o a operaciones exentas que no generan tal derecho. [Ap.42]

Por lo que se refiere al reparto de las cuotas de IVA soportadas en función de que los correspondientes gastos tengan relación con actividades económicas o con actividades no económicas, conviene recordar que el IVA soportado por un sujeto pasivo en la adquisición de bienes y servicios no generará derecho a la deducción en la medida en que esos bienes y servicios se utilicen para actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, estén excluidos del ámbito de aplicación de la

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizija*, C-21/20, EU:C:2021:743, apartado 54 y jurisprudencia citada). [Ap.43]

CINCO. Las disposiciones de la Directiva sobre el IVA no incluyen reglas que tengan por objeto los métodos o criterios que deben aplicar los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre el reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 33). [Ap.44]

A fin de que los sujetos pasivos puedan efectuar los cálculos necesarios, **corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios adecuados a tal fin**, respetando los principios en que se basa el sistema común del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU: C:2008:166, apartado 34). [Ap.45]; por consiguiente, los Estados miembros deben:

i) ejercer su facultad de apreciación de **modo que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción.**

ii) velar porque el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y actividades no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 37) [46]

SEIS. En el ejercicio de su facultad de apreciación, los Estados miembros están autorizados para aplicar, en su caso, cualquier criterio de reparto que sea adecuado (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 38). [Ap.47]. Por lo que se refiere al reparto de las cuotas de IVA soportadas en función de que los correspondientes gastos tengan relación con operaciones que generan derecho a la deducción o con operaciones que no generan tal derecho, del artículo 173, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA se infiere que solo se admite la deducción por la parte de las cuotas de IVA proporcional a la cuantía de las operaciones que generan derecho a la deducción. A tenor del artículo 173, apartado 2, letra c), de dicha Directiva, los Estados miembros pueden autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios. [Ap.48]

Por lo tanto, siempre que se cumplan los requisitos indicados en los apartados 43 a 48 de la presente sentencia, el Derecho de la Unión **no se opone a que un Estado miembro autorice u obligue al sujeto pasivo a determinar, mediante una**

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





## **clave de reparto elaborada bajo su responsabilidad, las reglas de cálculo del IVA deducible correspondiente a sus gastos generales.** [49]

En el presente asunto, el cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del Ayuntamiento de Dinkelland se obtiene a través de una clave, establecida por dicho Ayuntamiento a partir de su contabilidad, que permite repartir esos gastos entre las actividades no económicas y las actividades económicas que realiza y, dentro de estas últimas, entre las operaciones gravadas, que generan derecho a la deducción del IVA, y las operaciones exentas, que no generan tal derecho. El mismo Ayuntamiento obtuvo la devolución del importe de IVA en cuestión debido a la aplicación con efectos retroactivos, de 2012 a 2016, de una nueva clave de reparto.

En respuesta a una solicitud de aclaraciones que le remitió el Tribunal de Justicia el 19 de julio de 2023, el órgano jurisdiccional remitente precisó que, con arreglo a la normativa neerlandesa, **la utilización efectiva es el criterio de imputación de bienes y servicios**, incluidos los comprendidos en el capítulo de gastos generales, a una actividad no económica o a una actividad económica y, dentro de esta última, a las operaciones que generan derecho a la deducción del IVA. [Ap.51]

Por consiguiente, nada indica que la normativa neerlandesa controvertida en el litigio principal no sea conforme con los requisitos mencionados en los apartados 43 a 48 de la presente sentencia. [Ap.52]

SIETE. Paralelamente, de la respuesta del órgano jurisdiccional remitente a la solicitud de aclaraciones se desprende también que dicha normativa no especifica las reglas que determinen la utilización efectiva de los bienes y servicios comprendidos en el capítulo de gastos generales. La normativa nacional relativa a la contabilidad municipal en vigor hasta 2016 permitía, al contrario que la normativa que la modificó, imputar los gastos generales a las actividades principales. Se contemplaba cierta flexibilidad en la imputación de dichos gastos por parte de los Ayuntamientos. [Ap.53]

El órgano jurisdiccional remitente señaló también que, aunque se celebraron consultas, en aras de la seguridad jurídica, entre el Ayuntamiento de Dinkelland y la Administración tributaria, **no se llegó a ningún acuerdo, y la Administración tributaria se limitó a aceptar el método consistente en determinar la utilización efectiva de los bienes y servicios a partir de la contabilidad del citado Ayuntamiento**. Asimismo, el método puesto en práctica con arreglo a la normativa nacional relativa a la contabilidad municipal en vigor hasta 2016 no reflejaba, según el órgano jurisdiccional remitente, la utilización efectiva de los bienes y servicios de manera inexacta de por sí. [Ap.54]

Por añadidura, de la respuesta del órgano jurisdiccional remitente a la referida solicitud de aclaraciones no se desprende que la eventual inexactitud de la calificación fiscal de ciertas actividades efectuada inicialmente, y modificada

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





retroactivamente a raíz de cambios en las circunstancias fácticas y conceptuales, se debiera a la normativa nacional aplicable o a algún requisito exigido por la Administración tributaria. [Ap.55]

De cuanto antecede se deduce que, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, **la clave de reparto utilizada inicialmente por el Ayuntamiento de Dinkelland para los años 2012 a 2016 se estableció bajo la exclusiva responsabilidad de último.** [56]; Por lo tanto, a la vista de las consideraciones que figuran en el **apartado 39** de la presente sentencia, el importe de IVA deducible calculado con arreglo a dicha clave de reparto no constituye un importe recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión», en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia. [Ap.57]

OCHO. Es necesario recordar finalmente que, **aun cuando no exista un importe «recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión»**, en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia, procede hacer referencia al artículo 183 de la Directiva sobre el IVA cuando un crédito por IVA deba ser analizado, dada su naturaleza, como un «excedente» de IVA en el sentido de esa disposición. [Ap.58]

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, **aunque el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA no establece una obligación de abonar intereses** por el excedente del IVA que ha de devolverse ni precisa el momento a partir del cual se devengan tales intereses, **el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas generadas debido a la devolución de un excedente del IVA sean compensadas mediante el pago de intereses de demora.** No obstante, la obligación de abonar tales intereses solamente existirá cuando la devolución del excedente de IVA no se produzca en un plazo razonable (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 40). 59.

En el presente asunto, en caso de que fuera aplicable dicha disposición, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, debe señalarse **que un plazo de ocho semanas** establecido para el tratamiento de una solicitud de devolución de IVA por la Administración tributaria como el fijado por el artículo 30ha de la Ley General de Tributos del Estado, comprendiendo además las operaciones efectivas de devolución, **no parece irrazonable, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 59 de la presente sentencia.** [Ap. 60]

A la vista de cuantas consideraciones han quedado expuestas, procede responder a las cuestiones planteadas que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que **no obliga a abonar intereses a un sujeto pasivo a contar**

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





**desde el pago de un importe de IVA que posteriormente es devuelto por la Administración tributaria**, cuando esta devolución es resultado, en parte, de la constatación de que el sujeto pasivo, debido a errores cometidos en su contabilidad, no ejerció plenamente su derecho a la deducción del IVA soportado y pagado en los períodos impositivos en cuestión y, en parte, de una modificación con efectos retroactivos de las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del referido sujeto pasivo si dichas normas se establecen bajo la entera responsabilidad de este último.

## II. SENTENCIAS (Reseñas)

Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

### 👉 **IVA. 1º Asunto C-314/22. Sala Décima. ST.29.02.2024**

VINCULO:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0314&qid=1711650983456>

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Excepción prevista en el artículo 90, apartado 2 - Base imponible - Reducción de la base imponible - Impago total o parcial del precio - Plazo de caducidad para solicitar la reducción posterior de la base imponible del IVA - Fecha en que comienza a correr el plazo de caducidad - Derecho del sujeto pasivo a percibir intereses»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el director de la Dirección «Recursos y Gestión en materia Tributaria y de Seguridad Social» de Varna adscrita a la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria) (en lo sucesivo, «director») en relación con la negativa de este a conceder una regularización del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonado por Consortium Remi Group por créditos impagados por los deudores.

→ **Derecho de la Unión – Derecho búlgaro**

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. CONSORTIUM REMI GROUP se dedica a la construcción de edificios e instalaciones. Fue registrada a efectos del IVA el 16 de junio de 1995 y dada de baja en el registro del IVA el 7 de marzo de 2019 debido al incumplimiento sistemático de las obligaciones impuestas por la ZDDS [(Ley del Impuesto sobre el

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





Valor Añadido]. Mediante sentencia de 18 de septiembre de 2020, el Tribunal Provincial de Varna (Bulgaria) declaró insolvente a CONSORTIUM REMI GROUP y se abrió un procedimiento de insolvencia. En relación con el período comprendido entre 2006 y 2010 y con el año 2012, Consortium Remi Group emitió facturas a cinco empresas: Promes OOD, Orkid Sofia Hills EOOD, Valentin Stoyanov EOOD, Sunshine Coast Investment EOOD y Mosstroy-Varna AD (en lo sucesivo, «empresas deudoras»). Las facturas incluían el IVA, y este fue ingresado respecto de la mayoría de los períodos impositivos. Sin embargo, debido al impago de esas facturas por las empresas deudoras, el importe total de los créditos de CONSORTIUM REMI GROUP relativos al IVA correspondientes a dichas facturas se eleva a 618.171,16 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 309.085 euros).

Mediante:

- Liquidación tributaria complementaria de 31 de enero de 2011, se imputaron a CONSORTIUM REMI GROUP, respecto del período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de julio de 2010, deudas en virtud de la ZDDS que incluían el IVA indicado en las facturas remitidas a Sunshine Coast Investment. CONSORTIUM REMI GROUP impugnó judicialmente esta liquidación, pero su recurso fue desestimado por el órgano jurisdiccional de primera instancia, cuya sentencia fue confirmada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria).

- Solicitud de 7 de febrero de 2020, presentada en virtud del artículo 129, apartado 1, del DOPK (en lo sucesivo, «solicitud de compensación»), CONSORTIUM REMI GROUP solicitó a la Administración tributaria búlgara, basándose en el artículo 128, apartado 1, del DOPK, la compensación de sus deudas en concepto de IVA con la cantidad de 618.171,16 BGN, más los intereses de demora, que equivalía al IVA declarado y abonado por las facturas dirigidas a las empresas deudoras. Como anexo a su solicitud de compensación, CONSORTIUM REMI GROUP presentó una «lista de importes impagados por las contrapartes». Dicha solicitud fue denegada por haber sido presentada una vez expirado el plazo de caducidad previsto en el artículo 129, apartado 1, del DOPK. Además, se consideró que CONSORTIUM REMI GROUP no había aportado pruebas del impago total o parcial de los créditos correspondientes al IVA facturado a las empresas deudoras.

En la fase de impugnación administrativa de la resolución por la que se denegó la solicitud mencionada en el párrafo anterior, CONSORTIUM REMI GROUP presentó las resoluciones de apertura de los procedimientos de insolvencia adoptadas respecto de las empresas deudoras y las pruebas que demostraban que esos créditos habían sido admitidos por los administradores concursales de las empresas deudoras y figuraban en las listas de créditos reconocidos elaboradas en el marco de esos procedimientos de insolvencia. La resolución denegatoria de la solicitud de compensación fue confirmada en su totalidad por una resolución adoptada el 22 de mayo de 2020 por el director.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





CONSORTIUM REMI GROUP interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna (Bulgaria) contra la resolución denegatoria de la solicitud de compensación, confirmada por el director, que dicho órgano jurisdiccional desestimó. CONSORTIUM REMI GROUP recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, que es el órgano jurisdiccional remitente, alegando que, con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, la base imponible del IVA debe reducirse en los casos en que el sujeto pasivo no haya recibido total o parcialmente la contraprestación adeudada después de que se haya efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios, **que dicha disposición tiene efecto directo y que, por lo tanto, debe aplicarse siempre que las disposiciones nacionales se opongan a ella.**

**El órgano jurisdiccional remitente afirma** que el **Derecho búlgaro no contiene disposiciones que permitan la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago**, ya que el artículo 115 de la ZDDS solo prevé tal reducción en caso de rescisión de la entrega.

2. **Basándose en el razonamiento del Tribunal de Justicia** en las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 21 a 27, y de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), apartados 62 y 65, el órgano jurisdiccional remitente considera que, tal como afirma CONSORTIUM REMI GROUP, y pese a la excepción establecida en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, **no puede excluirse por completo la posibilidad de reembolsar el IVA en caso de impago del precio.** Así sucede, en particular, cuando el sujeto pasivo demuestra que, atendiendo a las circunstancias, existe el riesgo de que se incumpla la obligación de pagar una factura que recae sobre su destinatario.

3. Según el órgano jurisdiccional remitente, la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva no se ha tomado en consideración en el marco de una normativa específica en Bulgaria, ni en lo que se refiere a la forma de regularizar la base imponible cuando quepa la posibilidad de que no se ejecute la obligación de pago de un crédito en concepto de IVA, ni en lo que se refiere a las condiciones en que puede solicitarse el reembolso del IVA abonado.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) En caso de que se haya establecido una excepción en virtud del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, ¿se oponen el principio de neutralidad y el artículo 90 de dicha Directiva a una disposición de Derecho nacional como el artículo 129, apartado 1, segunda frase, del [DOPK], que, en caso de impago total o parcial por parte del destinatario de la entrega o del servicio, establece un plazo de caducidad para la presentación de una solicitud de compensación o devolución del impuesto facturado por el sujeto pasivo por la entrega de bienes o la prestación de servicios?»

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





2) Con independencia de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, dadas las circunstancias del litigio principal, ¿es un requisito obligatorio para el reconocimiento del derecho a la reducción de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA que el sujeto pasivo, antes de presentar la solicitud de devolución, regularice la factura emitida en relación con el IVA mencionado en ella, debido al impago total o parcial del precio de la entrega o servicio por parte del destinatario de la factura?

3) En función de las respuestas que se den a las dos primeras cuestiones: ¿cómo debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA para determinar la fecha en la que nace la causa de la reducción de la base imponible cuando hay un impago total o parcial del precio y, por haberse establecido una excepción a lo dispuesto en el artículo 90, apartado 1, no existe normativa nacional?

4) ¿Cómo deben aplicarse las consideraciones recogidas en las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 21 a 27, y de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), apartados 62 y 65, si el Derecho búlgaro no contiene requisitos específicos para la aplicación de la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA?

5) ¿Se oponen el principio de neutralidad y el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA a una práctica en materia tributaria y de la seguridad social en virtud de la cual, en caso de impago, no se permite ninguna regularización del impuesto facturado antes de que se ponga en conocimiento del destinatario del bien o del servicio, si es un sujeto pasivo, la anulación del impuesto, para que regularice la deducción inicialmente practicada?

6) ¿Permite la interpretación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva [sobre el IVA] suponer que un eventual derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago total o parcial da derecho a la devolución del IVA pagado por el proveedor, más los intereses de demora, y, en caso de respuesta afirmativa, a partir de qué fecha?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«1) El artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que establece un plazo de caducidad para la presentación de una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) resultante de una reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, cuyo vencimiento tenga como consecuencia sancionar al sujeto pasivo que no sea suficientemente diligente, a condición de que dicho plazo no comience a correr hasta el momento en

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





que ese sujeto pasivo haya podido, sin incurrir en falta de diligencia, hacer valer su derecho a la reducción. A falta de disposiciones nacionales que regulen el ejercicio de ese derecho, el momento inicial de tal plazo de caducidad debe poder ser identificado por el sujeto pasivo con una probabilidad razonable.

2) El artículo 90, apartado 1, y el artículo 273 de la Directiva 2006/112, en relación con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen, a falta de disposiciones nacionales específicas, a la exigencia de la Administración tributaria que supedita la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA), en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo, al requisito de que este rectifique previamente la factura inicial y al de que comunique previamente a su deudor su intención de anular el IVA, cuando a ese sujeto pasivo le resulte imposible efectuar tal rectificación a tiempo y siempre que esa imposibilidad no le sea imputable.

3) El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que un eventual derecho a la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo da derecho a la devolución del IVA pagado por este, más los intereses de demora, y de que, a falta de regulación de los intereses eventualmente adeudados en la normativa de un Estado miembro, la fecha a partir de la cual el sujeto pasivo haga valer su derecho a esa reducción en la declaración relativa al período impositivo en curso en ese momento constituye el momento inicial para el cálculo de dichos intereses»

## 👉 IVA. 2º Asunto C-676/22. Sala Décima. ST.29.02.2024

VINCULO:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0676&qid=1711654797451>

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 138, apartado 1 - Exención de las entregas intracomunitarias de bienes – Denegación de la exención - Pruebas - Proveedor de los bienes que no acredita la entrega de los bienes al destinatario indicado en los documentos fiscales - Proveedor que presenta otra información que acredita la condición de sujeto pasivo del destinatario efectivo»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre B2 Energy s. r. o. y la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos (República Checa; en lo sucesivo, «Dirección Tributaria»), en relación con la negativa de las autoridades tributarias a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) varias entregas intracomunitarias efectuadas por dicha sociedad.

## → Derecho de la Unión – Derecho checo

### → LITIGIO PRINCIPAL

1. La petición de decisión prejudicial se ha presentado en el contexto de un litigio entre B2 Energy, sociedad checa, y la Dirección Tributaria, en relación con la negativa de la Administración tributaria a eximir a B2 ENERGY del IVA correspondiente a varias entregas de bienes, supuestamente intracomunitarias, con destino a Polonia, por considerar que B2 Energy no había demostrado que se cumplieran los requisitos para poder acogerse a dicha exención.

En 2015, B2 ENERGY **realizó entregas de aceite de colza con destino a Polonia**. Según el órgano jurisdiccional remitente, los bienes no se entregaron a los destinatarios declarados en los documentos fiscales, sino a otros destinatarios establecidos en dicho Estado miembro, algunos de los cuales confirmaron su recepción haciendo constar su sello y su firma en cartas de porte internacional.

2. Tras haber efectuado, el 15 de julio de 2015, una inspección tributaria en relación con los meses de febrero a mayo de 2015, la Administración tributaria competente constató que la documentación aportada por B2 ENERGY no acreditaba que esta sociedad cumpliera los requisitos necesarios para acogerse a la exención del IVA. Aun cuando **no cuestionó que efectivamente se hubiese realizado el transporte de los bienes en cuestión con destino a otro Estado miembro**, consideró que B2 Energy no había acreditado que hubiera transmitido el poder de disposición sobre esos bienes con las facultades atribuidas a su propietario a las personas designadas como destinatarios en los documentos fiscales, ni tampoco que dichos bienes se hubieran entregado a una persona registrada a efectos fiscales en otro Estado miembro. **Por tanto, la Administración tributaria consideró que B2 ENERGY no cumplía los requisitos necesarios para poder acogerse al derecho a la exención**. En consecuencia, mediante liquidaciones de 6 de octubre de 2017, determinó que el importe del IVA debía incrementarse para los meses de febrero a mayo de 2015.

3. Mediante resolución de 21 de noviembre de 2019, la Dirección Tributaria desestimó las reclamaciones presentadas por B2 ENERGY contra dichas liquidaciones. El recurso interpuesto por B2 ENERGY contra esta resolución fue desestimado por el Tribunal Municipal de Praga (República Checa) mediante

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





sentencia de 18 de agosto de 2021, en la que se señalaba, en esencia, que B2 ENERGY ni **siquiera había demostrado que los bienes en cuestión se hubiesen entregado, a través de los destinatarios declarados en los documentos fiscales, a los destinatarios que presentaba como destinatarios finales.** Más concretamente, el Tribunal Municipal de Praga consideró que los documentos aportados no indicaban ni la persona que se había hecho cargo de los bienes en nombre del destinatario ni el destinatario al que se había entregado la mercancía. **Por tanto, estimó que no era posible identificar a la persona facultada para ejercer el derecho a disponer de la mercancía como propietario.**

**B2 ENERGY interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente,** alegando, en esencia, que había aportado la prueba de que se cumplían los requisitos para el ejercicio del derecho a la exención del IVA de la entrega de bienes con destino a otro Estado miembro. Adujo que los medios de prueba aportados, que, según indicó, certifican la recepción efectiva de los bienes en cuestión por sociedades distintas de las entidades declaradas en los documentos fiscales pertinentes, permiten determinar la identidad de los destinatarios a los que se transmitió el derecho a disponer de esos bienes.

4. Según el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 9 de diciembre de 2021, Kemwater ProChemie (C-154/20, EU: C: 2021:989), admitió que, en el caso de que no se acredite la identidad del proveedor, se cumplen los requisitos para acogerse al derecho a la deducción del IVA **si la Administración tributaria dispone de la información necesaria para comprobar que ese proveedor tenía la condición de sujeto pasivo del IVA.** El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la posibilidad de transponer dicha sentencia a efectos de la apreciación del derecho a la exención del IVA de las entregas de mercancías con destino a otro Estado miembro cuando los hechos demuestren que de dichas mercancías no se hizo cargo el destinatario declarado en los documentos fiscales, sino otro destinatario que tenía la condición de sujeto pasivo.

## → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 138, apartado 1, de la Directiva [del IVA], a la luz de la sentencia de 9 de diciembre de 2021, Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989), en el sentido de que se debe denegar una solicitud de exención del [IVA] de las entregas de bienes con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea, sin que la Administración tributaria esté obligada a demostrar que el proveedor de los bienes participase en un fraude en el IVA, en el supuesto de que dicho proveedor no haya acreditado que los bienes se entregaron a un destinatario concreto indicado en los documentos fiscales y que tuviera la condición de sujeto pasivo en ese otro Estado miembro, aun cuando a la vista de las circunstancias de

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





hecho y de la información facilitada por el obligado al pago del impuesto se disponga de los datos necesarios para comprobar que el destinatario efectivo de los bienes en el otro Estado miembro tenía tal condición?»

## → DECLARACIÓN – FALLO

«El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que procede denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido de un proveedor establecido en un Estado miembro, que haya entregado mercancías con destino a otro Estado miembro, cuando dicho proveedor no haya demostrado que las mercancías se entregaron a un destinatario que tuviese la condición de sujeto pasivo en este último Estado miembro y que, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de la información facilitada por el proveedor, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que dicho destinatario tuviera tal condición»

## 👉 IVA. 3º Asunto C-733/22. Sala Séptima. ST.08.02.2024

VINCULO:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0733&qid=1711739173626>

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 98 -Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido del IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios -Anexo III, punto 12 -Tipo reducido del IVA aplicable al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines – Aplicación de ese tipo únicamente a los establecimientos de alojamiento que dispongan de un certificado de clasificación -Principio de neutralidad fiscal»

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 98, apartado 2, y del anexo III, punto 12, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el director de la Dirección de Recursos y Práctica en Materia de Fiscalidad y de Seguridad Social de la ciudad de Sofía de la Administración Central de la Agencia Nacional de Ingresos Públicos –Bulgaria-, en lo sucesivo, «director») y VALENTINA HEIGHTS EOOD en relación con la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las actividades de dicha sociedad durante un período en el que no disponía de un certificado de clasificación para el establecimiento de alojamiento que gestiona.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





## → Derecho de la Unión – Derecho búlgaro

### → LITIGIO PRINCIPAL

1. VALENTINA HEIGHTS es una sociedad búlgara cuyo objeto social comprende, en particular, las actividades de turismo, restauración, hostelería y organización de viajes. Fue registrada a efectos de la Ley del IVA el 13 de diciembre de 2016. La mencionada sociedad fue objeto de una inspección tributaria relativa al período comprendido entre el 13 de diciembre de 2016 y el 29 de febrero de 2020. En esa inspección se comprobó que, durante el referido período, la sociedad había arrendado un complejo turístico de apartamentos también denominado «VALENTINA HEIGHTS» (en lo sucesivo, «complejo turístico en cuestión»), situado en la ciudad de Bansko (Bulgaria) y perteneciente a particulares.

Según los contratos de gestión de los bienes inmuebles privados que forman parte del [indicado] complejo, los propietarios de esos bienes aceptaron que VALENTINA HEIGHTS gestionara, mantuviera y arrendara en su nombre tales bienes a terceros.

2. Así, durante dicho período [13 de diciembre de 2016 y el 29 de febrero de 2020] VALENTINA HEIGHTS ejerció una actividad de alojamiento en el citado complejo. Los ingresos de esta actividad se contabilizaron **mediante cajas registradoras electrónicas conectadas con la Administración tributaria y por vía bancaria**. Por las operaciones realizadas, la sociedad aplicó un tipo de IVA del 9 %. VALENTINA HEIGHTS presentó un certificado fechado el 15 de febrero de 2013 [APARTADO 18 SENTENCIA], expedido por el alcalde del municipio de Bansko, en el que clasificaba el complejo turístico en cuestión, a saber, una **casa de huéspedes con una capacidad de 9 habitaciones y 19 camas**.

El 18 de noviembre de 2016, VALENTINA HEIGHTS presentó ante el Ministerio de Turismo (Bulgaria) una solicitud de clasificación del citado complejo en la **categoría «tres estrellas», con una capacidad declarada de 23 habitaciones y 46 camas** [APARTADO 19 SENTENCIA]. Mediante orden de 7 de marzo de 2019, el alcalde del municipio de Bansko revocó la clasificación de la casa de huéspedes concedida mediante el certificado antes mencionado.

3. El 27 de septiembre de 2019, VALENTINA HEIGHTS presentó ante el Ministerio de Turismo una solicitud [APARTADO 21 SENTENCIA] de clasificación de una cafetería (snack-bar) perteneciente al complejo turístico en cuestión en la categoría «dos estrellas». El 22 de julio, 1 de octubre y 16 de octubre de 2019, así como el 16 y 18 de septiembre de 2020, VALENTINA HEIGHTS aportó información complementaria de los documentos adjuntos a las solicitudes de clasificación antes mencionadas. Mediante orden de 21 de septiembre de 2020, el ministro adjunto de turismo (Bulgaria) inició un procedimiento de clasificación de dichos establecimientos turísticos y expidió, para el complejo turístico en cuestión y para la cafetería (snack-bar) que forma parte de este, certificados provisionales válidos hasta el 21 de enero de 2021.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





4. El 4 de diciembre de 2020, los servicios de recaudación de la Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Ingresos Públicos (Bulgaria) emitieron, respecto de los períodos impositivos de marzo y junio de 2019, así como del período comprendido entre agosto de 2019 y febrero de 2020, **una liquidación complementaria del IVA declarado, confirmada mediante resolución del director de 22 de febrero de 2021**. En esa liquidación complementaria se señaló que VALENTINA HEIGHTS disponía del certificado mencionado en el **apartado 18** de la presente sentencia [para el período comprendido entre el 15 de febrero de 2013 y el 7 de marzo de 2019]. De este modo, se comprobó que, después de esta última fecha, aquella sociedad no disponía de certificado de clasificación para el complejo turístico en cuestión y que, por lo tanto, había indicado erróneamente un IVA del 9 % en las facturas que había emitido después de esa fecha. Por ello, dicha sociedad incumplía el artículo 40, apartado 1, punto 2, del Reglamento de aplicación de la Ley del IVA, que establece que, **para probar la existencia de prestaciones a las que se aplica el tipo reducido del IVA del 9 %, la persona que preste estos servicios debe disponer, en particular, de tal certificado**. Así, con arreglo al artículo 66, apartado 1, de la Ley del IVA, se calculó una cantidad de IVA adicional para someter las prestaciones que VALENTINA HEIGHTS había realizado sin disponer de un certificado de clasificación al tipo normal del IVA del 20 %.

5. Mediante sentencia de 6 de diciembre de 2021, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Blagoevgrad (Bulgaria) estimó el recurso interpuesto por VALENTINA HEIGHTS contra la referida liquidación complementaria. Ese órgano jurisdiccional señaló que dicha sociedad había realizado todos los trámites necesarios para obtener un certificado de clasificación, ya que había presentado, en 2016 y en 2019, respectivamente, las solicitudes mencionadas en los apartados 19 y 21 de la presente sentencia, **pero que el Ministerio de Turismo no había expedido a su debido tiempo los certificados de clasificación solicitados, pues no expidió certificados provisionales hasta el 23 de septiembre de 2020**. De este modo, el citado órgano jurisdiccional consideró que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia derivada, en particular, de la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), **el régimen tributario especial de las prestaciones turísticas debía aplicarse en función de la naturaleza de la actividad ejercida** y no en función de una inscripción regulada por una ley especial, en este caso la Ley de Turismo.

6. El director interpuso recurso de casación, contra la antes citada sentencia del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Blagoevgrad (Bulgaria), ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria), el órgano jurisdiccional remitente, alegando que la prestación de servicios en establecimientos turísticos que no disponen de certificado de clasificación o de certificado provisional no debe considerarse un alojamiento, en el sentido del

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





artículo 66, apartado 2, de la Ley del IVA, y que no debe aplicarse a esa prestación un tipo impositivo reducido.

El órgano jurisdiccional remitente:

- Recuerda que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en particular, de la sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 28, se desprende que, cuando un Estado miembro hace uso de la facultad, reconocida por el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, de aplicar un tipo reducido del IVA a una categoría de operaciones de las que figuran en el anexo III de dicha Directiva, tal Estado puede limitar, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal, la aplicación de ese tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de la citada categoría.

- Señala que la Directiva del IVA no define el concepto de «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines», en el sentido del anexo III, punto 12, de dicha Directiva.

- Observa que, en cambio, el artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA dispone que quedan excluidas de la exención relativa al arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles «las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar». Según dicho órgano jurisdiccional, de ello se deduce que las operaciones de alojamiento deben ajustarse a las definiciones que figuran en la legislación de los Estados miembros. Pues bien, arguye aquel, el apartado 1, punto 45, de las disposiciones complementarias de la Ley del IVA define el concepto de «alojamiento» por referencia a la Ley de Turismo.

- Se pregunta si puede considerarse que el hecho de que el Derecho búlgaro someta el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines a requisitos de clasificación limita la aplicación del tipo reducido a aspectos concretos y específicos, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, o si en la tributación de tal alojamiento debe aplicarse el tipo reducido del IVA en función de la naturaleza de la actividad ejercida y no en función de la clasificación exigida por la Ley de Turismo.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, [de la Directiva del IVA,] en relación con el anexo III, punto 12, de [dicha Directiva], en el sentido de que puede aplicarse el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido previsto en dicha disposición al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, cuando dichos establecimientos no están clasificados en una categoría con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro [del órgano jurisdiccional remitente]?

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





2) En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, [de la Directiva del IVA,] en relación con el anexo III, punto 12, de [dicha Directiva], en el sentido de que permite una aplicación selectiva del tipo reducido a aspectos concretos y específicos de una determinada categoría de servicios, cuando la condición consiste en que el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines solo pueda efectuarse en establecimientos de hospedaje que, con arreglo a la normativa nacional del Estado miembro [del órgano jurisdiccional remitente], estén clasificados en una categoría o respecto de los cuales se haya expedido un certificado provisional relativo a un procedimiento iniciado para su clasificación en una categoría?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«El artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el anexo III, punto 12, de esa Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines se supedita a que un establecimiento de esta naturaleza cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional, en la medida en que dicha normativa no limite la aplicación del tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines o, en el supuesto de que limite esa aplicación a tales aspectos concretos y específicos, no respete el principio de neutralidad fiscal»

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.



### V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)

DICIEMBRE, 2023

#### 1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

##### 1.0. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ **LGT. Consulta Vinculante V3301-23** (26.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3301-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3301-23)

■ **El consultante expone que:** va a presentar una reclamación económico administrativa contra una desestimación de un recurso de reposición de una liquidación. Esta se encuentra ya en periodo ejecutivo de ingreso.

■ **El consultante manifiesta que:** va a solicitar la suspensión en la reclamación económico administrativa de la siguiente forma: 1. Con dispensa total de garantías al estimar que puede producir perjuicios de difícil reparación. 2. Alternativamente se plantea solicitar la suspensión con una garantía hipotecaria

#### ■ **El consultante pregunta:**

1.- ¿Puede la Administración dictar y notificar providencia de apremio antes de que el Tribunal económico administrativo resuelva sobre la solicitud de suspensión sin garantías?

2.- Tras la reforma de la Ley 11/2021, ¿sigue vigente la doctrina establecida por el TS (Sentencias 704/2018 y 299/2018 de 27/02/2018) y la administración no puede dictar providencia hasta que no se resuelva la solicitud de suspensión?

3.- No obstante la nueva redacción del 233.9, si solicito la suspensión con garantía hipotecaria, ¿el principio de buena administración exige resolver la solicitud de suspensión antes de dictar providencia de apremio?

#### ■ **Contestación:**

PRIMERO. El artículo 233 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante, LGT, establece: [...]

Por otro lado, el artículo 161.3 LGT establece: [...].





Y paralelamente, el artículo 167.1 LGT: [...]

El consultante presenta dos supuestos de hecho distintos, pero con idénticas consecuencias. En relación a la presentación de una solicitud de suspensión con dispensa total de garantías al estimar que puede producir perjuicios de difícil reparación, el artículo 46.2 Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, (BOE de 27 de mayo), en adelante RGRVA, reproduce el artículo 233.9 señalando: [...]

Por otro lado, si la solicitud de suspensión se presenta junto con las garantías a las que hace referencia el artículo 233.3 LGT, el artículo 44.1 del RGRVA es el que dictamina las mismas consecuencias.

Por ende, en respuesta a la primera cuestión planteada, la solicitud de suspensión en cualquiera de los casos planteados no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

SEGUNDO.

En relación a la jurisprudencia referenciada, dado que es previa a la modificación del artículo 233.9 de la LGT y su desarrollo reglamentario, y aunque el supuesto de hecho sea aparentemente el mismo, el marco jurídico vigente obligaría a una reevaluación de los fundamentos de Derecho. Con todo, la Exposición de Motivos de la Ley 11/2021 deja clara la intención del legislador en opinión de este Centro Directivo:

“(...) También, con la finalidad de evitar prácticas fraudulentas consistentes en el aprovechamiento de la dificultad existente para la tramitación de ciertas solicitudes de suspensión, se otorga rango legal a la posibilidad de la Administración de continuar con su actuación en aquellos supuestos en que la deuda se encuentre en período ejecutivo.”

TERCERO.

Finalmente, en lo que respecta a la última cuestión formulada en relación al principio de buena administración, es necesario destacar que dicho principio está reconocido a nivel legal, como se puede inferir de diferentes preceptos como los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre), el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2), en adelante LRJ, así como el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Diario Oficial de la Unión Europea de 7 de junio de 2016).

Asimismo, es necesario señalar que la actividad administrativa va dirigida a la consecución del interés general y actúa de acuerdo con diversos principios, entre





los cuales se encuentra el de eficacia con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho. Dichos criterios de actuación se derivan directamente del artículo 103.1 del texto constitucional que señala que: "1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho."

En este punto, cabe destacar que la disposición constitucional anterior tiene su trasunto legal es el propio artículo 3.1 de la LRJ, en concreto, este precepto señala que:

"1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios: [...]

Dichos principios tienen fiel reflejo en los principios de **presunción de legalidad del acto administrativo y de ejecutividad** reconocidos, respectivamente, en los artículos 39.1 y 38, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2), que disponen: [...]

Aquí, debe tenerse en cuenta que la potestad de autotutela de la Administración Pública en sus propias relaciones jurídicas no supone un privilegio que el legislador ordinario atribuye gratuitamente a la Administración, sino que tiene su fundamento, en tanto en cuanto es la Administración Pública la garante de los intereses generales (art.103.1 CE) y del servicio efectivo a los ciudadanos (art. 3.1.a) LRJ). En definitiva, la Administración Pública es la protectora de los intereses de todos los ciudadanos.

Asimismo, el artículo 9.3 de la CE proclama el principio de seguridad jurídica junto con el reconocimiento de otros principios básicos en nuestro sistema constitucional como los principios de legalidad, jerarquía normativa o publicidad de las normas.

A la vista de todo lo anterior, si bien es cierto que el principio de buena administración debe ser aplicado a las relaciones administrativas en general y a las jurídico-tributarias en particular, no es menos cierto que dicho principio no puede ser aplicado de forma absoluta, sino que debe ser atemperado teniendo en cuenta el resto de los principios, también importantes, que se extraen de nuestro ordenamiento jurídico, en particular, el resto de los principios que rigen la actuación de la Administración como los principios de servicio a los intereses generales y eficacia, de acuerdo con los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Así, en el caso concreto que nos ocupa, el apartado 9 del artículo 233 de la LGT cuya redacción fue introducida por la Ley 11/2021 proclama con claridad que si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de





suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Por lo tanto, con carácter general, una vez iniciado el período ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión en los términos planteados por el consultante no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, **sin que la aplicación del principio de buena administración en abstracto pueda quebrar dicha norma general.**

Lo contrario implicaría hacer prevalecer el principio de buena administración de forma absoluta sobre la aplicación efectiva de los principios de presunción de la legalidad y ejecutividad del acto administrativo que no olvidemos que son fiel reflejo de la potestad tuitiva de la Administración en la protección de los intereses generales, es decir, de los intereses de todos los ciudadanos.

Ahora bien, del párrafo anterior no se puede extraer una ausencia de aplicación del principio de buena administración, por cuanto aparece integrado y salvaguardado en la propia redacción literal del artículo 233.9 de la LGT. En este sentido, no debe obviarse que el propio precepto legal incorpora la anulación de las actuaciones efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud de suspensión en caso de ser finalmente concedida. De esta manera, se eleva a rango legal la necesidad de devolver al solicitante a su estatus previo, reparando así el potencial perjuicio que hubiera podido ocasionarle la continuación de las actuaciones. Cuestión esta que no estaba prevista en el marco legal previo a la Ley 11/2021.

Por último, todo lo anterior no excluye la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo sobre el principio de buena administración encarnada en sentencias como la de 4 de noviembre de 2021, dictada en el recurso de casación 8325/2019, que hace suya como doctrina el Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) en la resolución de 20 de octubre de 2022.

Así, el fundamento de derecho “décimo primero” (sic) de la Resolución del TEAC (subrayados del propio Tribunal) dispone que: [...]

En conclusión, con carácter general, una vez iniciado el período ejecutivo, la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración.

### 1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V3219-23 (12.12.2023)**

→ Texto original. Vínculo:





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3219-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3219-23)

■ **El consultante expone que:** actúa de abogado exclusivamente en asuntos familiares correspondientes a herencias y en relación con una explotación agraria de su propiedad.

■ **El consultante manifiesta que:** no recibe ingreso alguno, siendo necesario estar colegiado para su actuación como abogado.

■ **El consultante pregunta:** ¿Los gastos de colegiación pueden considerarse gastos deducibles de la actividad económica de abogado, aunque no se obtengan rendimientos?

### ■ **Contestación:**

Establece el primer párrafo del artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) que [...]

La realización por el consultante, exclusivamente, de intervenciones como abogado de forma gratuita, implican que la actividad desarrollada no reúna los requisitos para la existencia de una actividad económica establecidos en el reproducido artículo 27.1 de la Ley del Impuesto, al carecer la actividad desarrollada de la finalidad establecida en dicho precepto.

La inexistencia de una actividad económica en el caso consultado, determina que no resulten de aplicación las reglas de valoración del autoconsumo de bienes y servicios producidos en desarrollo de una actividad económica, establecidas en el artículo 28.4 de la Ley del Impuesto, que dispone:

"4. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último."

Asimismo, la inexistencia de dicha actividad económica y el hecho de que los gastos a que se refiere la consulta no correspondan a una actividad económica desarrollada anteriormente, determina que los gastos de colegiación no puedan considerarse gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto de una actividad económica.

### ✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V3259-23** (19.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3259-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3259-23)





- **El consultante expone que:** es arrendatario de una vivienda mediante un contrato de arrendamiento de renta antigua.
- **El consultante manifiesta que:** Le van a pagar una cantidad de dinero para que abandone el inmueble y extinguir así el arrendamiento.
- **El consultante pregunta:** ¿Cómo tributa la indemnización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?
- **Contestación:** La percepción por el arrendatario de una cantidad (indemnización) que le satisface el propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, resolviendo el contrato de alquiler para así disponer libremente de la vivienda constituye para aquél una alteración en la composición de su patrimonio que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

El importe de dicha ganancia patrimonial, según la letra b) del apartado 1 del artículo 34 de la citada Ley, será la cantidad percibida por el arrendatario como consecuencia de la resolución del contrato.

Por otra parte, en función de la fecha en la que hubieran nacido los derechos arrendaticios para el consultante, podría resultarle de aplicación la disposición transitoria novena de la LIRPF que establece un régimen transitorio para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

El régimen transitorio, en caso de que sea de aplicación, prevé una reducción sobre la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiéndose por tal, la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

Para la aplicación de la reducción, se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales transmitidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial, a cuya ganancia patrimonial el contribuyente le hubiera aplicado lo establecido en esta disposición, y se operará de la forma siguiente:

Si la suma del resultado de la anterior operación y el valor de transmisión del elemento patrimonial fuese inferior a 400.000 euros, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por 100 por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos,





contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Si el resultado de la anterior operación fuese inferior a 400.000 euros, pero sumándolo al valor de transmisión del elemento patrimonial se superase dicha cantidad, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado al resultado de la anterior operación no supere los 400.000 euros, se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por 100 por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del consultante que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

Si el resultado de la anterior operación fuese superior a 400.000 euros no se aplicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Como fecha de adquisición, a estos efectos, se tomará aquella en la que nacen los derechos arrendaticios para el consultante.

La ganancia patrimonial que, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, esté sujeta al impuesto se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

Por último, dicha ganancia patrimonial no estará sujeta a retención por parte de su pagador al no encontrarse entre las rentas sometidas a retención en el IRPF.

### ✅ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V3346-23** (29.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3346-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3346-23)

- **El consultante expone que:** tiene contratado un seguro de dependencia.
- **El consultante manifiesta que:** existen excesos pendientes de reducir en la base imponible del IRPF por las primas satisfechas al citado seguro en los años 2019, 2020 y 2021.
- **El consultante pregunta:** Posibilidad y forma de reducir los excesos pendientes en la base imponible del IRPF del ejercicio 2022.
- **Contestación:** El consultante manifiesta que satisfizo primas para un seguro de dependencia en los años 2019, 2020 y 2021 que no se pudo reducir en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) por existir contribuciones empresariales a un plan de pensiones. El consultante quiere aplicar la reducción por dichas primas en la declaración del IRPF del periodo impositivo 2022. Asimismo, manifiesta haber efectuado una aportación en 2022,





pero no indica si corresponde al pago de la prima del seguro, a una contribución al plan de pensiones u a otro tipo de aportación.

El escrito de consulta no ofrece detalle sobre el seguro de dependencia contratado, pero parece deducirse que se trata de un seguro privado de dependencia.

En primer lugar, debe señalarse que, con efectos desde el 1 de enero de 2022, el artículo 59 de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, modificó los límites de reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. En particular, modificó los artículos 51.5 y 52.1 y la disposición adicional decimosexta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF).

El artículo 51.5 de la LIRPF, en su redacción vigente para el periodo impositivo 2022, dispone que podrán reducirse en la base imponible general del IRPF: [...]. El artículo 51.6 de la LIRPF dispone, por su parte: [...]. El artículo 52.1, también en su redacción vigente para el periodo impositivo 2022, establece: [...]

Y, finalmente, la disposición adicional decimosexta de la LIRPF dispone lo siguiente para el periodo impositivo 2022, en relación con el límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social: [...]

Por lo que respecta a los límites aplicables en los años 2019, 2020 y 2021, hay que acudir a la redacción vigente de las normas anteriormente citadas para dichos años. A modo de resumen, para los periodos impositivos 2019 y 2020, el límite actual de 1.500 euros era de 8.000 euros sin incremento y, para el periodo impositivo 2021, el límite actual de 1.500 euros más el incremento de 8.500 euros era de 2.000 euros más un incremento de 8.000 euros en caso de que hubiera contribuciones empresariales.

En relación con los excesos de aportaciones, el artículo 52.2 de la LIRPF dispone: [...]

Por su parte, el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF), en su redacción dada por el Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, aplicable a los ejercicios 2022 y siguientes, en relación con los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social, establece: [...]

Y la disposición transitoria decimonovena del RIRPF, también en su redacción dada por el Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, dispone, con respecto a los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social pendientes de reducción: [...]

Teniendo en cuenta todas las disposiciones transcritas, de conformidad con el artículo 51.5 de la LIRPF, las primas satisfechas a seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia dan





derecho a una reducción en la base imponible general del IRPF hasta el importe vigente en cada año en cuestión. Asimismo, el conjunto de reducciones previstas en los apartados 1,2,3, 4 y 5 del artículo 51 de la LIRPF debe respetar el límite máximo que se prevé en el artículo 52.1 de la LIRPF. En caso de que haya cantidades que no se hayan podido reducir por insuficiencia de base imponible o por aplicación del límite porcentual del artículo 52.1 de la LIRPF, el artículo 52.2 permite la reducción de las cantidades pendientes en los cinco ejercicios siguientes, en los términos que se desarrollan en el artículo 51 y en la disposición transitoria decimonovena del RIRPF, y siempre que las cantidades que se satisficieron no excedieran en su momento ni del límite previsto en el artículo 51.6 de la LIRPF ni del límite financiero al que se refiere la disposición adicional decimosexta de la LIRPF.

Por lo que respecta al caso concreto planteado por el consultante, en primer lugar, ha de señalarse que se parte de la premisa, tal y como se deduce del escrito de consulta, de que se trata de un seguro privado de dependencia de los previstos en el primer párrafo del artículo 51.5 de la LIRPF, descartándose así que fuera un seguro colectivo de dependencia y, por tanto, que pudiera aplicarse el límite propio e independiente establecido para estos seguros colectivos.

El consultante señala que el motivo por el que no pudo reducir el importe de las primas satisfechas a su seguro de dependencia radica en que existían contribuciones empresariales a un plan de pensiones por el importe legal máximo.

Siendo esto así, dado que tanto la disposición adicional decimosexta como el artículo 51.6 de la LIRPF establecen un límite conjunto para las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social que pueden efectuarse y que pueden dar derecho a reducción, y que en ese límite conjunto se encuentran tanto las contribuciones empresariales a planes de pensiones como las primas a seguros privados de dependencia, en el caso de que las contribuciones empresariales se efectuaran por el importe máximo implica que las primas satisfechas al seguro de dependencia del consultante habrían excedido del citado límite conjunto.

Sentado lo anterior, y teniendo en cuenta que el artículo 52.2 de la LIRPF sólo permite la reducción de las cantidades pendientes de reducir en los cinco periodos impositivos siguientes únicamente en caso de insuficiencia de base imponible o por aplicación del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la LIRPF, el consultante no podría reducir en la base imponible de 2022 las primas satisfechas en años anteriores, en la medida en que hubieran excedido del límite conjunto del artículo 51.6 y de la disposición adicional decimosexta de la LIRPF y, por tanto, la imposibilidad de reducción no hubiera derivado de la insuficiencia de base imponible o de la aplicación del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la LIRPF.

Por lo que respecta a las primas satisfechas por encima del límite financiero conjunto, el artículo 51.5 de la LIRPF, en su párrafo sexto, remite, en los aspectos





no específicamente regulados en el propio artículo 51.5 y sus normas de desarrollo, al último párrafo del artículo 51.3 de la LIRPF, que dispone: [...]

Por lo tanto, en lo no específicamente recogido en el apartado 5 del artículo 51 para los contratos de seguro de dependencia, se habrá de estar al régimen financiero y fiscal de las aportaciones, contingencias y prestaciones de los planes de pensiones, salvo en lo relativo a aspectos financiero-actuariales.

El límite de aportaciones a planes de pensiones se recoge en el apartado 3 del artículo 5 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (en adelante, TRLRFPF), disposición a la que también remite el artículo 51.6 de la LIRPF y que establece, en su redacción vigente para el año 2022, lo siguiente: [...]

Con respecto a los límites vigentes en los años 2019, 2020 y 2021, hay que acudir, al igual que en el caso de los artículos 51.5 y 52.1 y de la disposición adicional decimosexta de la LIRPF, a la redacción vigente del artículo 5.3.a) del TRLRFPF para dichos años. Así, en los años 2019 y 2020, el límite actual de 1.500 euros era de 8.000 euros sin incremento y, en el año 2021, el límite actual de 1.500 euros más el incremento de 8.500 euros era de 2.000 euros más un incremento de 8.000 euros en caso de que hubiera contribuciones empresariales.

Por su parte, los efectos de la inobservancia del límite de aportaciones a planes de pensiones se regulan en el artículo 36.5 del TRLRFPF, que dispone: [...]

De acuerdo con los preceptos transcritos, el régimen financiero y fiscal de los planes de pensiones obliga a la retirada de las cantidades que se hayan aportado por encima de los límites financieros previstos.

Por lo tanto, por remisión del artículo 51.5 de la LIRPF, en el caso en de que el consultante hubiera satisfecho, como parece deducirse, primas en virtud de contratos de seguro de dependencia por encima del límite financiero antes señalado, será necesario la devolución de las cantidades satisfechas en exceso.

Finalmente, cabe recordar que el artículo 52.1 y la disposición adicional decimosexta de la LIRPF, así como el artículo 5.3.a) del TRLRFPF, han sido modificados por el artículo 62 y por la disposición final décima primera, respectivamente, de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, con efectos desde 1 de enero de 2023, por lo que a partir de dicha fecha habrá que atender a los límites que se establecen en las nuevas redacciones vigentes.

## 1.2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

✅ IP. **Consulta Vinculante V3361-23** (29/12/2023)

■ **El consultante expone que:** El consultante se plantea adquirir el 100 por cien de las participaciones de una sociedad limitada. Esta sociedad es propietaria de un





local en el que venía explotando directamente un negocio de gimnasio. Hace diez años la sociedad arrendó mediante la modalidad de arrendamiento de industria el negocio señalado, comprendiendo el objeto de arrendamiento todas las instalaciones, elementos y maquinaria precisos para su explotación, habiendo subrogado la arrendataria el personal empleado en la actividad. En la actualidad su actividad consiste en el arrendamiento de la citada industria.

■ **El consultante manifiesta que:** Al cierre del último ejercicio cerrado y con las cuentas anuales aprobadas de 2022, más de la mitad de su activo está afecto a la actividad descrita consistente en el arrendamiento de industria, que incluye tanto local como instalaciones y resto de elementos inherentes al contrato de industria.

El actual socio único de la sociedad es el administrador único de la misma, realizando las funciones de dirección, gestión, administración y gerencia, siendo este cargo retribuido. La sociedad no tiene trabajadores puesto que el administrador es el que realiza todas las funciones de la sociedad necesarias para realizar la actividad de arrendamiento de industria.

Cuando el consultante adquiera las participaciones, pasará a ser el administrador único de la sociedad y a cotizar en el régimen especial de trabajadores autónomos, realizando las funciones de dirección, gestión, administración y gerencia de la sociedad, siendo estas funciones retribuidas y representando esta retribución más del 51 por ciento de sus ingresos.

■ **El consultante pregunta:** Cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

### ■ **Contestación:**

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

El artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) –en adelante LIP– establece la exención en los términos siguientes: [ ]

Conforme a lo anterior, para que el consultante pueda aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones que se plantea adquirir, se deben cumplir las condiciones previstas en las letras a), b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

En primer lugar, en relación con el requisito previsto en la letra a), esto es, si una entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o si, por el contrario, realiza una actividad económica, el precepto transcrito se remite pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante IRPF– para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella.





En este sentido, el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 1 de enero) –en adelante LIRPF– establece lo siguiente: [ ]

Por su parte, el artículo 25 de la LIRPF establece: [ ]

Por lo que respecta al arrendamiento de negocios, la doctrina de este Centro Directivo relativa a la calificación de los rendimientos derivados del arrendamiento de negocios a efectos del IRPF recogida, entre otras, en la resolución a la consulta vinculante V2765/2023, de 10 de octubre, es la siguiente: [ ]

Por lo tanto, en el presente caso, el arrendamiento de negocio que lleva a cabo la entidad cuyas participaciones se plantea adquirir el consultante no tendrá la consideración de actividad económica, pues a efectos del IRPF, al que se remite la LIP, sus rendimientos no tienen la consideración de rendimientos de actividad económica sino de rendimientos de capital mobiliario. En consecuencia, no se cumplirá el primero de los requisitos necesarios para que las participaciones de las que el consultante pretende ser titular queden exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, consistente en que la entidad desarrolle una actividad económica y no la mera gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Sobre el segundo de los requisitos, el previsto en la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, según los datos aportados, el consultante será titular del 100 por cien de las participaciones en la entidad, por lo que se entenderá cumplido el requisito de participación.

Finalmente, en relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) referente a las “funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”, según el escrito de consulta el consultante ejercerá estas funciones mediante el cargo de administrador único, percibiendo por ello una retribución que representará más del 51 por ciento del total de sus ingresos.

Por lo que se refiere a las funciones de dirección, si bien el cargo de administrador que ostentará el consultante es uno de los enunciados en el listado previsto en el párrafo 2 del artículo 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 6 de noviembre), debe recordarse que este listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección, como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1353-13, de 19 de abril de 2013, V1155-14, de 28 de abril de 2014 y V4736-16, de 10 de noviembre de 2016, entre otras). En consecuencia, y como ha señalado el Tribunal Supremo al recoger la doctrina de este centro





directivo en STS, Sala de lo Contencioso, de 18 de enero de 2016 (ROJ: STS 15/2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015, FJ 5º), lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. La apreciación de esta última cuestión por tratarse de una cuestión fáctica, corresponderá a la Administración tributaria gestora competente.

## CONCLUSIONES:

Primera: No se entenderá cumplido el requisito previsto en la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, necesario para que las participaciones de las que el consultante pretende ser titular queden exentas en el IP, ya que el arrendamiento de negocio que lleva a cabo la entidad no tendrá la consideración de actividad económica, pues a efectos del IRPF sus rendimientos no tienen consideración de rendimientos de actividad económica sino de rendimientos de capital mobiliario, de acuerdo con el artículo 25.4 c) de la LIRPF.

Segunda: Se entenderá cumplido el segundo de los requisitos previsto en la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, ya que el consultante será titular del 100 por cien de las participaciones en la entidad.

Tercera: En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) relativo al ejercicio de funciones directivas, en el presente caso se entendería cumplido en el consultante. No obstante, si bien el cargo de administrador que ostentará el consultante es uno de los enunciados en el listado previsto en el párrafo 2 del art.5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, debe recordarse que este listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección. En consecuencia, lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. La apreciación de esta última cuestión por tratarse de una cuestión fáctica, corresponderá a la Administración tributaria gestora competente.

## 1.3. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

### ✅ **ISD. Consulta Vinculante V3224-23** (12.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3224-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3224-23)

■ **La consultante expone que:** El tío de la consultante falleció el 31 de agosto de 2023, soltero, sin cónyuge, ni pareja de hecho, ni ascendientes ni descendientes y con vecindad civil catalana. Éste instituyó como herederos universales a sus siete hermanos. La consultante es heredera en sustitución de su madre premuerta a su tío carnal. En el testamento de su tío se establece que, tras su muerte, la señora





que lo cuidaba, de 77 años de edad, reciba todos los meses una cantidad de dinero de forma vitalicia, debiendo serle abonada esta cantidad, por una de las hermanas del causante, del dinero que éste tiene ahorrado en la entidad financiera. La cantidad que hay depositada en la citada entidad financiera, titularidad del causante, es suficiente para cumplir con lo establecido en su última voluntad, mientras viva la señora que lo cuidaba.

■ **La consultante manifiesta que:** es heredera en sustitución de su madre premuerta a su tío carnal. En el testamento de su tío se establece que, tras su muerte, la señora que lo cuidaba, de 77 años de edad, reciba todos los meses una cantidad de dinero de forma vitalicia, debiendo serle abonada esta cantidad, por una de las hermanas del causante, del dinero que éste tiene ahorrado en la entidad financiera. La cantidad que hay depositada en la citada entidad financiera, titularidad del causante, es suficiente para cumplir con lo establecido en su última voluntad, mientras viva la señora que lo cuidaba.

■ **La consultante pregunta:** Cómo y en qué momento debe tributar esta cantidad mensual y vitalicia en el Impuesto de Sucesiones (o en el que corresponda), si hay que detraerla del caudal hereditario para el cómputo de las cuantías correspondientes a los herederos y, si es así, cómo se calcularía. Así como, si hay que imputarla a la legataria y, si es así, igualmente, cómo habría que calcular la cantidad por la que tiene que tributar.

■ **Contestación:** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, con el contenido que se establezca reglamentariamente. Asimismo, el artículo 98.2 de la Ley General Tributaria dispone que los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente.

Por lo tanto, únicamente se va a contestar a la tributación que pueda corresponder a la consultante como heredera.

El artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) -en adelante LISD- dispone que [...]. Respecto a los sujetos pasivos, el artículo 5 de la LISD establece que: [...]. Por otra parte, el artículo 9 del mismo texto legal recoge que: [...]. Por último, respecto a las cargas deducibles, el artículo 12 de la LISD establece que: [...]

El legado que estableció el causante consiste en la constitución de una renta vitalicia a favor de la persona que le cuidaba. A este respecto, el Código Civil define este contrato en su artículo 1.802, que determina que "El contrato aleatorio de renta vitalicia obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante la vida





de una o más personas determinadas por un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere desde luego con la carga de la pensión". En consecuencia, los obligados al pago de las mensualidades son los herederos, que han asumido la obligación como carga de la herencia aceptada.

De acuerdo con lo anterior y ante la ausencia en la Ley 29/1987 de una norma específica de valoración de las rentas vitalicias, como sí sucede con los derechos reales de usufructo, uso y habitación, los herederos habrán de detraer en la declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el valor de la carga que se considere como real en el momento del devengo, es decir, en el día del fallecimiento del causante.

Por lo tanto y aunque no procede una aplicación automática de las normas de valoración contenidas en otro impuesto, esta Dirección General considera que podrá adoptarse el resultante de la aplicación del artículo 10.2.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) –en delante TRLITPAJD–, sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa del valor por parte de la Comunidad Autónoma de residencia habitual del causante.

A este respecto, el artículo 10.2.f) del TRLITPAJD establece: [...]

**CONCLUSIÓN:** Los herederos deberán detraer de la masa hereditaria el valor de la carga que tienen que pagar, calculado conforme a lo establecido en el artículo 10.2.f) del TRLITPAJD.

#### 1.4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

##### ✓ **IS [IVA]. Consulta Vinculante V3323-23** (28.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3323-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3323-23)

■ **La consultante expone que:** es una entidad que representa a las Comunidades de Regantes de la margen derecha del río Guadalquivir. Debido a la sequía que padece la zona, la Confederación Hidrográfica del Guadalquivir ha prohibido, con fecha 14 de abril de 2023, el cultivo de arroz a todas las Comunidades de Regantes y Usuarios de la cuenca del Guadalquivir. A su vez, la Confederación Hidrográfica del Guadalquivir asigna una dotación al sector arrocero de aproximadamente un 11%, que equivale a 1.283 m<sup>3</sup>/ha de los 11.000 m<sup>3</sup>/ha necesarios para el cultivo de arroz, y contempla la posibilidad de cesión de derechos de uso de agua a otros regantes de la Cuenca para su mejor aprovechamiento.

■ **La consultante manifiesta que:** A la vista de la prohibición de siembra, las Comunidades Regantes arroceras cederán la totalidad de sus derechos a otras Comunidades de Regantes de la misma cuenca hidrográfica a cambio de una





compensación para soportar los gastos de compensación, amortización, personal, mantenimiento, etc. Las Comunidades de Regantes son Corporaciones de derecho público adscritas a la Confederación Hidrográfica del Guadalquivir, por lo que se ven obligadas a cumplir con sus acuerdos.

■ **La consultante pregunta:** Si en las circunstancias expuestas, de fuerza mayor, la compensación recibida se considera renta no sujeta o exenta en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Sociedades.

■ **Contestación:**

### ➤ **Impuesto sobre Sociedades**

El texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (en adelante, Ley de Aguas), establece en su artículo 59.1 que: [...]. Asimismo, en su artículo 61.4 establece que: [...]. Por su parte, el artículo 81.1 de la Ley de Aguas establece que: [...]

En el escrito de consulta se señala que las Comunidades de Regantes del sector arrocero son titulares de la concesión de los derechos de agua para riego de arroz que serán objeto de cesión. A este respecto, en la presente contestación se partirá, por tanto, del supuesto de que la titularidad de los derechos de uso de las aguas que se ceden corresponden a las propias Comunidades de Regantes interesadas, siendo ellas, y no los usuarios que las componen, las propietarias o titulares de los mismos.

El artículo 82 de la Ley de Aguas, relativo a la naturaleza y régimen jurídico de las comunidades de usuarios, establece que: [...]

Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece en su artículo 7: [...]

Por tanto, dado que las Comunidades de Regantes reguladas en la Ley de Aguas tienen el carácter de corporaciones de derecho público, en virtud de su artículo 82 anteriormente reproducido, serán contribuyentes de este Impuesto, en cuanto tienen personalidad jurídica.

Por su parte, el artículo 9.3 de la LIS establece que estarán parcialmente exentos del Impuesto, en los términos previstos en el capítulo XIV de su título VII, entre otras, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Dado que no se ofrece información en el escrito de consulta, atendiendo a la naturaleza y a los fines de las Comunidad de Regantes afectadas, se considerará que las mismas disfrutan del régimen de exención parcial, en los términos previstos por el Capítulo XIV del Título VII de la LIS, de tratarse de entidades que carecen de finalidad lucrativa.

En particular, el artículo 110 LIS establece que: [...]





A estos efectos, el artículo 5.1 de la LIS define el concepto de actividad económica así: [...]

En definitiva, las rentas obtenidas por las Comunidades de Regantes estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una actividad económica. No obstante, en la medida en que estas Comunidades realicen actividades que determinen la existencia de una actividad económica, en los términos definidos en el artículo 5 de la LIS, las rentas derivadas de estas actividades estarían sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

En virtud de lo expuesto, los rendimientos obtenidos por las Comunidades de Regantes como contraprestación por la cesión de derechos de uso del agua para riego a otras Comunidades de Regantes de la misma cuenca, constituyen rendimientos de una actividad económica y, por tanto, no estarán amparados por la exención prevista en el artículo 110.1 a) de la LIS, debiendo integrarse en la base imponible del período impositivo correspondiente a su devengo.

La base imponible de las Comunidades de Regantes se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 111 de la LIS. Por su parte, el tipo impositivo aplicable será el previsto en el artículo 29.1 de la LIS, en virtud del cual: [...]

➤ Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), establece que: [...]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que: "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [ ]

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA): [ ]

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que: "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas".

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las Comunidades de Regantes que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del IVA cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de



entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

Por otra parte, el artículo 7.11º de la LIVA establece que no estarán sujetas al Impuesto: [ ].

De dicho precepto se deduce que las operaciones realizadas por Comunidades de Regantes para la ordenación y el aprovechamiento de las aguas no están sujetas al Impuesto, tanto si dichas operaciones las realizan en favor de sus miembros como si las realizan en favor de otra entidad.

La doctrina sentada al respecto, en relación con las Comunidades de Regantes, recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 16 de marzo de 2012, número V0578-12, establece que no están sujetas al IVA las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas, entre las que se encuentran, en particular, los suministros de agua efectuados por dichas comunidades a sus miembros.

No obstante, tal y como se ha señalado, entre otras, en la contestación vinculante de 11 de octubre de 2013, número V3059-13, como consecuencia de distintos pronunciamientos efectuados por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 22 de noviembre de 2012, que reitera las conclusiones alcanzadas en sus sentencias de 13 de junio y 18 de julio de 2011, las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes consistentes en la distribución-comercialización de agua, en los casos en los que sea posible adquirir, desalinizar y distribuir agua a título oneroso, estarán sujetas al IVA, no resultando de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.11º de la LIVA.

De acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 14 de octubre de 2016, número V4398-16, "estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido la cesión de los derechos de agua de riego que realiza la consultante a terceros mediante contraprestación, siendo sujeto pasivo la entidad consultante quien vendrá obligada a repercutir la correspondiente cuota al destinatario de la operación.". Por su parte, tal y como también se puso de manifestó en la referida contestación número V4398-16, el reparto del dinero entre los comuneros no constituye contraprestación de una operación sujeta al IVA por la que estos tengan que repercutir el Impuesto.

## 1.5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

### ✅ IVA. 1ª Consulta Vinculante V3177-23 (11.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3177-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3177-23)





■ **El consultante expone que:** es una empresa que presta servicios de reclamación de particulares de indemnizaciones por incumplimiento de entidades tales como aerolíneas

■ **El consultante manifiesta que:** Para los supuestos en los que la reclamación termine en la vía judicial el cliente cederá sus derechos sobre las costas y los intereses de demora a la entidad consultante con el objeto de que la empresa se compense los costes incurridos en el proceso

■ **El consultante pregunta:** Aclaración sobre si la cesión al inicio del contrato de los derechos de las posibles costas e intereses de demora deben formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y en tal caso su fecha de devengo y cuantificación.

### ■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que [ ]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que [ ]. Por otra parte, el artículo 11 de la Ley del Impuesto señala que "tendrán la consideración de prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

De acuerdo con dicho artículo la cesión del derecho a reclamar a un tercero y el servicio de reclamación constituirán prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido si se cumplen los requisitos previstos en la Ley del Impuesto.

En particular, la cesión de tal derecho a reclamar debe ser realizada por un empresario o profesional de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, que reputa como empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [ ]

En consecuencia con lo anterior, la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido depende de la condición de empresario o profesional del transmitente.

Del escrito de consulta resulta que los clientes de la entidad consultante son personas físicas no empresarios o profesionales por lo que la cesión que estos particulares efectúan a la consultante de su derecho a reclamar así como la cesión del derecho de crédito sobre las costas e intereses de demora, constituyen operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, el servicio de reclamación que el consultante presta a esas personas físicas si constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por tener la consultante la condición de empresario o profesional.

2.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las prestaciones de servicios, como es





el caso de las prestaciones de servicios jurídicos, se devengará el Impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Por otra parte, el apartado dos del mencionado artículo 75 dispone que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Por consiguiente, en las prestaciones de servicios jurídicos y de reclamación objeto de consulta el devengo del Impuesto se produce cuando se presten los referidos servicios con independencia de que la contraprestación se satisfaga después de prestados los mismos, salvo que se realicen pagos anticipados por dichas operaciones, en cuyo caso el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

3.- Por otra parte, el apartado seis del artículo 80 de la Ley del Impuesto establece la fijación provisional de la base imponible, permitiéndose su modificación posterior. Así, dispone que: [ ]

Según la información aportada en el escrito de consulta los servicios jurídicos prestados por la consultante serán retribuidos en un tanto por ciento de la cantidad reclamada en caso de éxito en la reclamación.

Adicionalmente, se establece que en el caso de que se obtenga sentencia favorable en donde se condene al pago de costas e intereses a la compañía reclamada, la consultante recibirá esa cuantía para cubrir sus gastos operativos. Esta retribución variable tiene su origen en los servicios jurídicos y de reclamación prestados por la consultante por lo que, en consecuencia, la citada remuneración variable se consideraría un mayor importe de la contraprestación por los servicios jurídicos prestados por la consultante a sus clientes.

Este es el criterio seguido por este Centro directivo en la reciente contestación vinculante de 22 de marzo de 2023, número V0692-23, en que se analizaba la cesión de un ayuntamiento a su contratista de una cuantía variable para los casos en que se imponga el pago de costas a la parte contraria. En concreto, en dicho supuesto de hecho se establecía que el ayuntamiento cedería el 50 por ciento de los honorarios de defensa y representación técnica. En dicha contestación se concluyó lo siguiente: [ ]

4.- Así, en el caso de que un juzgado condene al pago de costas e intereses de demora a la compañía reclamada a favor de los clientes finales, dicha condena implicará el importe de la retribución variable pactada, dando lugar a la modificación al alza de la base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, la rectificación deberá hacerse en la forma prevista por el artículo 89 de la Ley 37/1992 el cual dispone lo siguiente: [ ]





✓ **IVA. 2ª Consulta Vinculante V3342-23** (29.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3342-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3342-23)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que tiene por actividad el comercio de electrodomésticos y que ha contratado a un proveedor de servicios de catering para prestarle a sus empleados el servicio de cantina comedor

■ **La consultante manifiesta que:** El servicio [de catering] es prestado por dicho proveedor directamente en nombre propio a los empleados que voluntariamente decidan hacer uso del mismo. La consultante financia una parte del precio de estos menús a sus trabajadores de manera que la misma satisface dicho importe a la entidad proveedora y ésta le expide una factura mensual a la misma por el importe financiado, repercutiéndole la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre dicho importe.

■ **La consultante pregunta:** sobre la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad consultante por dichos servicios de catering.

■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que: [ ]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [ ].

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [ ]

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [ ].

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, el servicio de catering a sus trabajadores se lo presta directamente en nombre propio a los mismos la entidad mercantil proveedora de dicho servicio y una parte del importe total de cada menú lo satisface la propia entidad consultante a la referida entidad.

Por estos importes que la entidad consultante satisface a la entidad proveedora del servicio de comedor, esta última le expide a aquella una factura mensual a la misma repercutiéndole una cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que, en relación con el destinatario de las facturas que emita la entidad proveedora de los servicios de catering por aquellos servicios





que presta en nombre propio a los empleados de la consultante, el apartado 2 del artículo 38 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003 (BOE de 18 de diciembre) establece lo siguiente: [ ]

Según reiterada doctrina de este Centro directivo, recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 7 de febrero de 2023, número V0163-23, se debe considerar destinatario de las operaciones aquel sujeto para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

En el caso concreto objeto de consulta, el destinatario de los servicios de comedor objeto de consulta que va a prestar en nombre propio la entidad mercantil proveedora de los mismos será cada uno de los empleados que adquiera los mismos, con independencia de que el pago de cada menú lo realice parcialmente un tercero (la entidad consultante).

En este sentido, el apartado uno del artículo 88 de la Ley 37/1992 establece que [ ]

3.- No obstante lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, como se ha señalado, la entidad consultante satisface parcialmente, mediante pagos directos a la entidad proveedora del servicio de catering, el precio de estos menús cuyos destinatarios son algunos de sus empleados.

A estos efectos, en relación con la base imponible del Impuesto, debe señalarse que el artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente: [ ]

A este respecto, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado recientemente mediante resolución de 21 de febrero de 2023 (Recurso 0221-2022) en unificación de criterio en relación con el destinatario de la repercusión cuando una operación se encuentra financiada, total o parcialmente, mediante una subvención vinculada al precio de la misma que es aportada por un sujeto distinto del destinatario de la operación.

En este sentido, el Tribunal puso de manifiesto en el Fundamento Jurídico Tercero de la referida resolución lo siguiente (el subrayado es del Tribunal): [ ]

Asimismo, encontramos jurisprudencia comunitaria en este sentido, entre otras STJUE C-717/19 de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim y C-462/16 de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim, pronunciándose en esta última el TJUE en los siguientes términos: [ ]





En consecuencia, la entidad prestadora del servicio de catering efectuada a favor de destinatarios que no tienen la consideración de empresarios o profesionales, actuando como tales, cuya contraprestación es satisfecha en parte directamente por la consultante, deberá repercutir a la entidad consultante la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al importe que ésta satisface a aquélla por los menús de sus trabajadores, consumidores finales, en concepto de pago realizado por un tercero.

No obstante, según lo expuesto, debe señalarse que la entidad consultante, sin perjuicio de que no es la destinataria de los servicios de catering objeto de consulta lo que determina que no podrá deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente por los mismos, por estos pagos que realiza a favor de sus empleados, estaría actuando, al igual que estos, como un consumidor final sin que en ningún caso pueda deducir cuota alguna del Impuesto soportado como consecuencia de aquellos servicios.

## ✓ IVA. 3ª Consulta Vinculante V3338-23 (28.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3338-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3338-23)

■ **La consultante expone que:** tiene la intención de instalar tiendas inteligentes en donde no existen cajeros y el proceso de compra es totalmente automatizado.

■ **La consultante manifiesta que:** El cliente accede al negocio con su tarjeta de crédito y una vez abandona el mismo las cámaras de seguridad detectan los productos que abandonan el establecimiento y automáticamente se cobra el importe de los mismos, remitiendo el recibo de compra al número de teléfono introducido previamente.

■ **La consultante pregunta:** sobre la obligación de facturación por las ventas realizadas por el consultante.

### ■ **Contestación:**

1.- El artículo 164.Uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: [ ]. Por su parte, el apartado dos de este mismo artículo dispone que: [ ].

En este sentido, la regulación reglamentaria en materia de facturación se encuentra contenida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).





Es importante señalar que en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido la normativa en materia de facturación también se encuentra armonizada a nivel de la Unión en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, con las modificaciones introducidas en la misma por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta a las normas de facturación, y cuya transposición se ha realizado en el nuevo Reglamento de facturación aprobado por el referido Real Decreto 1619/2012.

2.- El artículo 2 del referido Reglamento de facturación establece, en relación con la obligación de expedir factura, lo siguiente: [ ]. Por otra parte, el artículo 3 del referido Reglamento de facturación, establece, en relación con las excepciones a la obligación de expedir factura, lo siguiente: [ ].

En consecuencia, la entidad consultante queda obligada a expedir factura por sus operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Con independencia de lo anterior, será posible la cumplimentación de la obligación de expedición de factura mediante la expedición de una factura simplificada en los supuestos referidos en el artículo 4, apartado 1, del Reglamento de facturación que dispone que: [ ]. En relación con la posibilidad de utilizar alguna otra simplificación en la obligación de facturación, es importante señalar que el apartado 3 de este artículo 4, dispone en lo concerniente a la expedición de factura simplificada que: [ ].

4.- Por último, de la información objeto de consulta, parece deducirse que la consultante expide la factura completa o simplificada por medios electrónicos.

En este sentido, el artículo 9 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece que se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en el mismo y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

A estos efectos, debe recordarse que la expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento.

## 1.6. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

### ✓ ITP-AJD. Consulta Vinculante V3221-23 (12.12.2023)

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3221-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3221-23)

■ **La consultante expone que:** junto con su marido, posee una finca urbana que aparece en el Registro de la Propiedad con una medida bastante inferior a la que consta en el Catastro.





■ **La consultante manifiesta que:** Por reciente medición de la finca, la superficie real de ésta es un poco superior a la que consta en el Catastro. Se pretende iniciar un expediente del artículo 201 de la Ley Hipotecaria para hacer frente al exceso de cabida.

■ **La consultante pregunta:** ¿la escritura pública de constatación de exceso de cabida queda sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o a la cuota gradual de documentos notariales, de la modalidad de actos jurídicos documentados?

■ **Contestación:** En primer lugar, debe ponerse de manifiesto que conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda", por lo que la competencia de esta Dirección General en cuanto a la contestación de las referidas consultas se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

Respecto de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –ITPAJD–, el artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre –en adelante TRLITPAJD– (BOE de 20 de octubre), establece en la letra C) del apartado 2 lo siguiente: [ ]

Respecto de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del citado impuesto, el artículo 31 del TRLITPAJD dispone en sus dos primeros apartados lo siguiente: [ ]

En el supuesto planteado se quiere realizar una escritura para lograr la inscripción del exceso de cabida de una finca, no con base en sus datos catastrales, sino en recientes mediciones a que hace referencia el artículo 201.d) de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946, que determina lo siguiente: [ ]

Atendiendo a la literalidad del artículo 7.2.C) del texto refundido podría entenderse que cuando los expedientes de dominio o actas de notoriedad se empleen para registrar excesos de cabida sí constituyen hecho imponible por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, puesto que encajan en el supuesto genérico que el precepto contempla, en el que, al menos expresamente, no se hace distinción alguna entre las diferentes clases de expedientes de dominio o actas de notoriedad; sin embargo, si se atiende a la finalidad del precepto, se llega a la conclusión de que los expedientes de dominio y las actas de notoriedad constituyen hecho imponible del impuesto solo en tanto en cuanto sean títulos





supletorios para inmatriculación de fincas o para la reanudación del tracto sucesivo, es decir, cuando tienen por objeto proporcionar un título inmatriculador que acredita la adquisición del dominio. Por el contrario, la constatación de un exceso de cabida de una finca ya inscrita, con unos linderos delimitados y con base en los datos catastrales, no implica, en principio, la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta al ITPAJD, ya que no supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida de dicha finca.

Por tanto, cabe concluir que se producirá una transmisión sujeta al ITPAJD, conforme al artículo 7.2.C) del texto refundido, solamente en el caso de que el llamado "exceso de cabida" implique para su titular un incremento patrimonial, al suponer una ampliación objetiva del derecho de propiedad, y procederá su liquidación conforme a lo previsto en el artículo 7.1.B), segundo párrafo: "Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo".

Este Centro Directivo ya ha establecido que la constatación de un exceso de cabida, con base en los datos catastrales, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ya que no supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración. Por el contrario, si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tiene título o este es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto.

En el caso planteado, al no coincidir la medición real con la que consta en el Catastro, si esta diferencia es debida a la modificación de linderos por adquisición de fincas colindantes, de la que no se tiene título o éste es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Si fuera el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración, no quedaría sujeto a dicha modalidad.

Por otra parte, si la escritura no queda sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, podría determinar la sujeción a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en caso de concurrir todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD: [ ]

De los requisitos anteriores, parece necesario analizar si se cumple el requisito de que la escritura o el acta tengan por objeto cantidad o cosa valuable, pues los otros tres sí se cumplen. A este respecto, cabe señalar que la escritura de constatación





de exceso de cabida, de acuerdo a certificación catastral, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable es la finca y, como ya se ha dicho, el acta de constatación de exceso de cabida no implica la adquisición de una mayor porción de terreno ni supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida de la misma.

## CONCLUSIONES:

Primera: En principio, la constatación de un exceso de cabida, con base en los datos catastrales, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ya que no supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración. Por el contrario, si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tiene título o éste es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto.

Segunda: Al no coincidir la medición real con los datos catastrales, si esta diferencia es debida a la modificación de linderos por adquisición de fincas colindantes, de la que no se tiene título o este es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Si fuera el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración, no quedaría sujeto a dicha modalidad.

Tercera: Respecto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la escritura pública de constatación de exceso de cabida, no está sujeta a gravamen por no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

## 2. Consultas vinculantes (Reseñas)

### 2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

#### ✅ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V3182-23 (11.12.2023)

- **El consultante expone que:** se trata de perceptor de una pensión no contributiva de invalidez de una persona con un grado de discapacidad del 98 por ciento
- **El consultante manifiesta:** que dicho perceptor se encuentra incapacitado judicialmente.
- **El consultante pregunta:** Si la pensión de referencia está exenta de tributación en el IRPF.





## ■ Contestación:

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3182-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3182-23)

## ✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V3270-23 (19.12.2023)

■ **La consultante expone que:** como empleador le han sido reclamadas por la AEAT retenciones que debería haber practicado a sus empleados

■ **La consultante pregunta:** si es posible repercutir a los trabajadores las retenciones reclamadas al empleador por la Agencia Tributaria.

## ■ Contestación:

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3270-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3270-23)

## ✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V3273-23 (21.12.2023)

[IRNR-CD Hispano suizo].

■ **La consultante expone que:** es una sociedad anónima española con dos accionistas, sociedades de capital, residentes en Suiza que son titulares al 50 por ciento de la entidad española. Los accionistas tienen esta condición desde 2004.

La entidad española era titular de un inmueble sito en España que se dedicó al arrendamiento y que fue vendido en 2020. La consultante señala que la ganancia obtenida por dicha venta tributaría por el Impuesto sobre Sociedades español.

■ **La consultante manifiesta que:** El único activo de la sociedad española lo constituye la tesorería resultante de la venta del bien inmueble. La dicha sociedad española se plantea realizar las siguientes operaciones: i) repartir dividendos entre los socios; ii) proceder a la liquidación y disolución de la sociedad.

■ **La consultante pregunta:** Tributación como consecuencia de:

1) Reparto de dividendos. 2) Disolución y liquidación de la sociedad española.

## ■ Contestación:

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3273-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3273-23)

## 2.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)

### ✓ IRNR. Consulta Vinculante V3252-23 (19.12.2023)





- **La consultante expone que:** residente fiscal en Brasil, es titular de cien participaciones sociales en una entidad mercantil con domicilio en Madrid.
- **La consultante manifiesta que:** En el año 2022 transmitió las participaciones obteniendo una ganancia patrimonial como consecuencia de ello
- **La consultante pregunta:** Si la ganancia patrimonial ocasionada por la venta de las participaciones debe tributar en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en concepto de ganancia patrimonial, al tipo impositivo del 19%.

Si el rendimiento obtenido por la transmisión de las participaciones quedará, a su vez, gravado en el país de residencia del consultante, siendo de aplicación el artículo 23 del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974, correspondiente a los métodos para evitar la doble imposición.

#### ■ **Contestación:**

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3252-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3252-23)

### 2.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

#### ✓ **IS. Consulta Vinculante V3250-23 (19.12.2023)**

[IRNR]

■ **La entidad consultante expone que:** es una sociedad no residente que opera en España mediante un Establecimiento Permanente consistente en una oficina en régimen de alquiler que ha habilitado y donde tiene contratados equipos de desarrollo de software.

■ **La entidad consultante manifiesta que:** factura el valor de servicios a otras empresas del grupo para las que trabaja. Dado que el Artículo 18.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece que la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, se plantea si puede esta entidad aplicar en su liquidación del Impuesto sobre Sociedades lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 27/2014 relativa a la reducción del 10% del importe del incremento de los fondos propios en la base imponible, dotando la correspondiente reserva de capitalización.

■ **La entidad consultante pregunta:** Si se puede aplicar la reducción de reserva de capitalización del artículo 25 de la Ley del impuesto de sociedades en la base imponible del establecimiento permanente.

#### ■ **Contestación:**





→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3250-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3250-23)

## 2.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

### ✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V3157-23 (05.12.2023)

■ **La consultante expone que** es una entidad mercantil establecida en Francia que no dispone en el territorio de aplicación del Impuesto de medios materiales ni humanos y que se dedica a la producción de revestimientos anticorrosivos para piezas metálicas

■ **La consultante manifiesta que:** presta servicios a una entidad mercantil española consistentes en la aplicación de dichos revestimientos anticorrosivos en piezas de automóviles de esta entidad en su centro de actividad en el territorio de aplicación del Impuesto, subcontratando para ello a una entidad mercantil española de su mismo grupo empresarial (entidad A). Para ello, el cliente final (entidad B) suministra las piezas que van a ser objeto del revestimiento a la entidad española sin perder la propiedad de las mismas; la entidad española compra a la consultante los compuestos químicos para producir los revestimientos y son enviados desde Francia a las instalaciones de la entidad española; por encargo de la consultante, la entidad española produce los revestimientos utilizando los compuestos adquiridos a la consultante y los aplica sobre las piezas del cliente de la consultante y se las remite a éste. Por este servicio de revestimiento, la entidad española factura a la consultante y la consultante factura al cliente final por los servicios de revestimiento prestados.

■ **La consultante pregunta:** Si la adquisición de los compuestos químicos a la consultante por parte de la entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto es una adquisición intracomunitaria de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si la aplicación de los revestimientos por parte de esta entidad sobre los bienes del cliente por encargo de la consultante tendría la calificación de prestación de servicios y, en su caso, lugar de realización de la misma. Si los servicios prestados por la consultante a su cliente tendrían la calificación de prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, sujeto pasivo de la operación. Si la consultante tuviera un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de la operativa descrita.

### ■ **Contestación:**

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3157-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3157-23)



**✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V3176-23 (11.12.2023)**

■ **El consultante expone que:** su madre ha estado ingresada en una residencia hasta su fallecimiento y al importe mensual satisfecho le aplicaron, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo impositivo del 10 por ciento.

[Según parece deducirse de la documentación aportada, con fecha de 10 de diciembre de 2018, y efectos económicos de esa fecha, la Comunidad Autónoma correspondiente reconoció a la madre del consultante una prestación económica vinculada al pago de la atención residencial que, según parece deducirse del escrito de consulta, cubría más del 10 por ciento del precio de dicha residencia]

■ **El consultante pregunta:** - Fecha desde la que resulta de aplicación el tipo impositivo del 4 por ciento a los servicios de atención residencial cubiertos por una prestación económica vinculada al servicio que cubre más del 10 por ciento del precio. - Procedimiento para solicitar, en su caso, la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en exceso.

**■ Contestación:**

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3176-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3176-23)

**3. ANEXO**

Ante la imposibilidad material para nosotros de recoger los muy extensos textos de que constan las consultas evacuadas en materia de aplicación del muy interesante régimen fiscal del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 [motivos económicos válidos y, consecuencias en diversos tributos), seguidamente incluimos reseña de expedientes publicados por el MH-DGT durante el mes de diciembre/23.

**▶ I. V3120-23**

Fecha de salida: 01/12/2023

Normativa: LGT Ley 58/2003 art. 88. LIS Ley 27/2014 arts. 21, 87-1, 89-2. RGAT RD 1065/2007 art. 66.

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3120-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3120-23)

**▶ II. V3121-23**

Fecha de salida: 01/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-1-a), 77-1, 78-1, 81, 89-2; TRITPAJD RD Leg. 1/1993 arts. 19-1-1º y 2-1º, 21, 45-I-B)-10 y 11;

→ Texto original. Vínculo:





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3121-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3121-23)

## ▶ III. V3136-23

Fecha de salida: 04/12/2023

Normativa: LIRPF Ley 35/2006 arts. 37-1-e, 37-3; LIS Ley 27/2014 arts. 76-2, 76-4, 89-2, DA 2ª; LISD Ley 29/1987 arts. 3-1, 11, 20, 24; LIVA Ley 37/1992 arts. 5, 7-1º; TRLITPAJD RD-Leg 1/1993 arts. 19, 21, 45-I-B; TRLRHL RD-Leg 2/2004 arts.104-1, 104-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3136-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3136-23)

## ▶ IV. V3138-23

Fecha de salida: 04/12/2023

Normativa: LIRPF Ley 35/2006 arts. 37-1-d), 37-3; LIS Ley 27/2014 arts. 87-1, 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3138-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3138-23)

## ▶ V. V3139-23

Fecha de salida: 04/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-1-a), 77-1, 78-1, 81, 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3139-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3139-23)

## ▶ VI. V3140-23

Fecha de salida: 04/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 87-1; 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3140-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3140-23)

## ▶ VII. V3141-23

Fecha de salida: 04/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-1-a), 77-1, 78-1, 89-2





→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3141-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3141-23)

## ▶ VIII. V3198-23

Fecha de salida: 12/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 76-1-c); 82-1; 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3198-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3198-23)

## ▶ IX. V3199-23

Fecha de salida: 12/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-2-1-c), 76-4, 77, 78, 81, 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3199-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3199-23)

## ▶ X. V3200-23

Fecha de salida: 12/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 76-1-c); 76-5; 80; 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3200-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3200-23)

## ▶ XI. V3201-23

Fecha de salida: 12/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 76-2-1<sup>o</sup>-a); 76-2-2<sup>o</sup>; 76-4

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3201-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3201-23)

## ▶ XII. V3202-23

Fecha de salida: 12/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-1-c), 76-3, 76-5 y 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3202-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3202-23)





## ▶ XIII. V3229-23

Fecha de salida: 13/12/2023

Normativa: LIRPF Ley 35/2006 art. 27; 28; 37; LIS Ley 27/2014 art. 76-4; 87; 89-2; DA 2ª; LITPAJD RDL 1/1993 art. 19-1; 21; 45-I-B);LIVA Ley 37/1992 art. 4; 5; 7-Uno;TRLRHL RDL 2/2004 art. 10.

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3229-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3229-23)

## ▶ XIV. V3303-23

Fecha de salida: 26/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-2-1-C), 76-3, 76-4, 76-5, 80-1, 87-1, 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3303-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3303-23)

## ▶ XV. V3304-23

Fecha de salida: 26/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 17, 21, 76-5, 80-1, 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3304-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3304-23)

## ▶ XVI. V3313-23

Fecha de salida: 27/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-1 a), 87-1 y 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3313-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3313-23)

## ▶ XVII. V3314-23

Fecha de salida: 28/12/2023

Normativa: LIP/ Ley 19/1991, art.4.Ocho.Dos; LIS/ Ley 27/2004, arts. 76-5, 87-1 y 89-2.

→ Texto original. Vínculo:





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3314-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3314-23)

## ▶ XVIII. 3319-23

Fecha de salida: 28/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 76-1-a); 84; 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3319-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3319-23)

## ▶ XIX. V3320-23

Fecha de salida: 28/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 76-2-1º-b); 76-4; 76-5; 80-1; 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3320-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3320-23)

## ▶ XX. V3321-23

Fecha de salida: 28/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-2-1-a), 76-2-2ª, 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3321-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3321-23)

## ▶ XXI. V3322-23

Fecha de salida: 28/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 21, 76-5, 80-1, 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3322-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3322-23)

## ▶ XXII. V3324-23

Fecha de salida: 28/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 76-2-1-a); 76-2-2º; 77; 78; 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3324-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3324-23)





## ▶ **XXIII. V3325-23**

Fecha de salida: 28/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 76-2-1-a); 76-2-2º; 77; 78; 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3324-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3324-23)

## ▶ **XXIV. V3358-23**

Fecha de salida: 29/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 art. 76-1-a) y 89-2; LIVA Ley 37/1992 arts. 7-1, 20-Uno-22º, 20-Dos; TRLITPAJD, RD Legislativo 1/1993, arts.: 19 y 21

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3358-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3358-23)

## ▶ **XXV. V3359-23**

Fecha de salida: 29/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-2-1º-b), 76-4

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3359-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3359-23)

## ▶ **XXVI. V3360-23**

Fecha de salida: 29/12/2023

Normativa: LIS Ley 27/2014 arts. 76-5, 80, 87, 89-2

→ Texto original. Vínculo:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3360-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3360-23)



## VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



### VI.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

MARZO, 2024



ISABEL GIL RODRÍGUEZ

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Salamanca

**«Las administraciones de asistencia digital integral en la Agencia Estatal de Administración Tributaria»**

(Crónica Tributaria 190/2024)

*«Desde la perspectiva de la agilización de trámites fiscales, Gil Rodríguez plantea algunas reservas, al entender que los servicios ofrecidos por las ADI y, por tanto, sus ventajas beneficiarán sobre todo a los sujetos concedores del sistema tributario, que posean una destacable destreza digital, y a los profesionales tributarios, que ya se relacionan electrónicamente con la Administración Tributaria. Sin embargo, en la práctica, resultarán excluidos de este nuevo modelo de asistencia los sujetos afectados por la brecha digital. En este sentido considera imprescindible mantener y potenciar la asistencia presencial de calidad, para evitar los inconvenientes que plantea la digitalización de la Administración Tributaria para un gran número de sujetos» (Particular extraído del Editorial de Crónica Tributaria (190/2024).*



### VI.2. REVISTAS

#### VI.2.I REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF

👉 Revista mensual número 492 (Marzo 2024)



## I. Sumario

### ❖ Tributación - Estudios

- 1. **«La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal»**
- 2. **«Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre»**
- 3. **«La reforma de la fiscalidad sobre el carbono como elemento central del liderazgo de la Unión Europea contra el cambio climático»**

### ❖ Tributación - Análisis doctrinal y jurisprudencial

- 1. **«El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección»** [Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021]
- 2. **«La investigación universitaria puede deducir íntegramente el IVA soportado»** [Análisis de la STS de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 4235/2022]
- 3. **«Interpretación de transmisión de vivienda habitual por divorciados que no viven en ella»**

### ❖ Contabilidad – Estudios

- 1. **«La comunicación empresarial económico-financiera en tiempos de crisis: COVID-19»**
- 2. **«La supervivencia en las empresas turísticas españolas: un estudio económico-contable»**

### ❖ Contabilidad - Análisis doctrinal

- **«Tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables»**

### ❖ Contabilidad - Casos prácticos

- **«Supuesto práctico resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el funcionariado de carrera en la escala de administración especial, Técnico/a Medio/a de Gestión Administrativa Financiera (Grupo A, Subgrupo A2 de titulación) de la Diputación de Bizkaia»**





## II. Desglose sumario

### ❖ Tributación - Estudios

#### ▪ 1. «**La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»:** medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal»

👤 JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad CEU San Pablo (España)

#### **Extracto**

«El denominado impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, conocido coloquialmente como «impuesto a los ricos», plantea problemas de constitucionalidad desde la perspectiva formal, por el procedimiento de aprobación mediante enmienda a una proposición de ley eludiendo el bloque de la constitucionalidad, y material, en relación con los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y seguridad jurídica. El Tribunal Constitucional ha desestimado los cinco recursos interpuestos desde cuatro comunidades autónomas, pero el voto particular pone de manifiesto las dudas formuladas. También hay cuestiones de legalidad ordinaria y contravención de la normativa de la Unión Europea que deberán resolverse en futuros pronunciamientos. Y tras su aprobación y la reciente prórroga se están adoptando medidas tanto por las comunidades autónomas como por las personas físicas que viven en esos territorios.»

#### ▪ 2. «**Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre**»

👤 ISIDORO MARTÍN DÉGANO. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED (España)

#### **Extracto**

«El Real Decreto-Ley 6/2023 ha reformado profundamente varios artículos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En este trabajo analizamos las modificaciones que afectan exclusivamente a los incentivos fiscales al mecenazgo»

#### ▪ 3. «**La reforma de la fiscalidad sobre el carbono como elemento central del liderazgo de la Unión Europea contra el cambio climático**»

👤 PEDRO GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO

#### **Extracto**

«En el marco del paquete Fit for 55, la Unión Europea (UE) ha decidido reformar sustancialmente su política de «precios de carbono», el principal instrumento del





que dispone para alcanzar sus objetivos de descarbonización. Los elementos de esta política son puramente fiscales, como la reforma de la Directiva 2003/96/CE, de fiscalidad de la energía y los productos energéticos, o bien de naturaleza equivalente a la fiscal, como es el caso de la reforma del mercado europeo de derechos de emisión o la introducción del nuevo Mecanismo de Ajuste Fiscal de Carbono en Frontera.

El resultado de la aplicación conjunta de las nuevas medidas será el de añadir unos muy importantes sobrecostos por carbono a las actividades económicas que se desarrollan en la Unión, lo que contribuirá a que se produzca una transformación de la actividad industrial y el transporte en la UE de un ritmo e intensidad desconocidos hasta ahora. Para los profesionales y estudiosos de la materia fiscal, no es posible desconocer que las medidas tributarias y de naturaleza equivalente que adopte la UE van a jugar en este contexto un papel más determinante del que hayan tenido nunca en los procesos de transformación de la economía vividos en el viejo continente»

## ❖ Tributación - Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ 1. «**El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección**» [Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021]

👤 LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva (España)

### Extracto

«La Sentencia del Tribunal Supremo 1207/2023, de 29 de septiembre, ha determinado que la Administración tributaria no puede adoptar una medida cautelar consistente en el precintado y copiado masivo de los datos contenidos en un ordenador portátil fuera del domicilio del contribuyente, salvo en determinadas circunstancias. En particular, el Alto Tribunal concluye que solo se puede examinar la información alojada en un dispositivo electrónico personal si previamente se ha obtenido la autorización judicial que permita dicho acceso y solo si se trata de datos con trascendencia tributaria, pues en ningún caso se puede acceder a los datos de carácter personal del contribuyente»

▪ 2. «**La investigación universitaria puede deducir íntegramente el IVA soportado**» [Análisis de la STS de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 4235/2022]

👤 JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

### Extracto





«La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de diciembre de 2023 analiza la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la Universidad de A Coruña en el cuarto trimestre del ejercicio 2012 en sus actividades de investigación. La Audiencia Nacional (Sección Sexta), en su Sentencia de 14 de marzo de 2022, ya había acogido la pretensión de la universidad, pero la Abogacía del Estado recurrió en casación. El TS llega a la conclusión de que no cabe la casación y que no se puede distinguir entre investigación básica y aplicada a los efectos de aplicar una prorrata sobre el IVA soportado en este sector de su actividad. En su opinión, «tal actuar de la Administración tributaria desquicia el sistema»

▪3. **«Interpretación de transmisión de vivienda habitual por divorciados que no viven en ella»** [Análisis de la Consulta de la DGT V2588/2023, de 27 de septiembre]

 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

### Extracto

«La Consulta de la Dirección General de Tributos V2588/2023, de 27 de septiembre, relativa a la exención por transmisión de vivienda habitual por un mayor de 65 años, modifica su criterio sobre la interpretación del concepto «vivienda habitual» para las personas divorciadas que se ven obligadas por decisión judicial a abandonar el domicilio habitual, a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo 553/2023, de 5 de mayo, estableciendo la siguiente doctrina:

A efectos de lo dispuesto en el artículo 41.bis 3 del Reglamento del IRPF, en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma, constituya su vivienda habitual en ese momento, o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.»

❖ Contabilidad - Estudios

▪ 1. **«La comunicación empresarial económico-financiera en tiempos de crisis: COVID-19»**

 GEMA CORROCHANO GONZÁLEZ. Controller financiero (España)

### Extracto

«Este trabajo intenta abordar cómo las empresas suministran información económico-financiera en épocas de crisis. Concretamente, se centra en analizar





cómo y mediante qué medios las organizaciones facilitaron información durante la crisis sanitaria de la COVID-19 y el estado de alarma decretado en marzo de 2020 en España.

Se ha realizado una recolecta de datos a través de técnicas de investigación cuantitativas y cualitativas. El objetivo central de la investigación es analizar la calidad y el tipo de la información reportada, el impacto de esta y los medios utilizados. También se ha valorado si las empresas contaban previamente con procedimientos de actuación necesarios para abordar una comunicación eficaz en este tipo de coyunturas atípicas y excepcionales.

La motivación del estudio es demostrar la importancia de contar, de forma anticipada, dentro de las organizaciones con un plan de comunicación eficaz, fluido y constante con el objetivo de dar una respuesta óptima y organizada durante una época de crisis, así como evaluar el impacto de no contar con dichos mecanismos»

## ▪ 2. «La supervivencia en las empresas turísticas españolas: un estudio económico-contable»

 RUBÉN LADO-SESTAYO (autor de contacto), Profesor titular Universidad de Santiago de Compostela (España); Milagros Vivel-Búa. Profesora titular. Universidad de Santiago de Compostela (España); María Amparo Centeno-Carballido. Profesora universitaria. Universidad de A Coruña (España); Andrea Martínez-Salgueiro. Profesora ayudante doctora. Universidad de Vigo (España)

### Extracto

«Este artículo analiza la supervivencia empresarial y sus determinantes en el sector turístico español durante el periodo 2018-2021. En particular, se analiza una muestra de empresas del ámbito hotelero y de restauración localizadas en España y durante un periodo de pandemia generado por el virus SARS-CoV-2. Al mismo tiempo, esta investigación considera como factores determinantes tanto variables a nivel de empresa como variables a nivel del destino turístico donde se ubican. Los resultados muestran que ambos tipos de variables son relevantes en el estudio de la supervivencia empresarial, si bien su significatividad e importancia es diferente en algunos casos en función de la naturaleza del negocio, esto es, entre hoteles y restaurantes»

❖ Contabilidad - Análisis doctrinal

## ▪ «Tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables»

 ADRIÁN ANDRÉS CASLA. Profesor del CEF.- UDIMA (España) [Análisis de la consulta 1 del BOICAC 133, de marzo de 2023]





## Extracto

«Esta consulta analiza el tratamiento contable del impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables&

❖ Contabilidad - Casos prácticos

▪ **«Supuesto práctico resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el funcionariado de carrera en la escala de administración especial, Técnico/a Medio/a de Gestión Administrativa Financiera (Grupo A, Subgrupo A2 de titulación) de la Diputación de Bizkaia»**

👤 ROBERT UGALDE ZABALA. Profesor de Contabilidad en la Universidad

## Sumario

Caso 1. Contabilidad financiera. Lease-back.

Caso 2. Contabilidad financiera. Existencias.

Caso 3. Contabilidad financiera. Impuesto sobre sociedades.

## VI.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

👉 ENTRADAS. MARZO,2024

### I. SUMARIO

- 1. **«La tributación de la venta de una cartera de clientes en IVA e IRPF»** (05.03.2024)
- 2. **«Capacidad económica y principal fuente de renta»** (07.03.2024)
- 3. **«Ganancias patrimoniales y aportación de bienes privativos a gananciales»** (12.03.2024)
- 4. **«Quién mató a Manolete, a Kennedy o a Laura Palmer? El depositario autorizado en régimen suspensivo, por supuesto»** (19.03.2024)
- 5. **«La inspección de los tributos y la jurisprudencia sobre la inviolabilidad domiciliaria (sostenella y no enmendalla)»** (26.03.2023)
- 6. **«Bares, qué lugares tan gratos para conversar. A propósito de las tasas por aprovechamiento especial del dominio público con máquinas de vending»** (27.03.2024)

### II. DESGOSE DEL SUMARIO

- 1. **«La tributación de la venta de una cartera de clientes en IVA e IRPF** (05.03.2024)

Acceso al documento original. Vínculo:





[El dilema en torno al carácter periódico o instantáneo del Impuesto sobre las Grandes Fortunas y el Principio de Seguridad Jurídica \(politica-fiscal.es\)](https://www.politica-fiscal.es/El-dilema-en-torno-al-caracter-periodico-o-instantaneo-del-Impuesto-sobre-las-Grandes-Fortunas-y-el-Principio-de-Seguridad-Juridica)

 PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista

## Introducción

«Pocas cosas hay tan manidas como la proverbial fecundidad de la Agencia para recalificar hechos imposables arrimando siempre el ascua a “su” sardina. Y si no pregúntenle a Pepe. Pepe era un magnífico corredor de seguros. Tenía despacho físico y digital propio, empleados, colaboradores externos, software a medida, derechos de crédito y un importante fondo de comercio incluso registrado contablemente. Cercano ya a la merecida jubilación, decidió traspasar su cartera de clientes a Pepa (otra mediadora de seguros y experta en riesgos. También en correrlos).

El pacto al que llegaron cristalizó en un precio de un millón de euros a pagar al contado, más el 1% de la facturación anual de la cartera en los siguientes cinco años a la firma. A mayores, durante dos años posteriores al traspaso, Pepe se obligaba a estar supervisando y prestando su imagen a la nueva titular de la Correduría de cara a los clientes, emitiendo por estos concretos servicios una factura anual a su “sucesora”.

La operación se declaró como no sujeta a IVA y sujeta a ganancia patrimonial en IRPF, mientras que por sus labores de imagen, prestancia y supervisión bianuales, Pepe integró esos ingresos como Rendimiento de Actividad económica en IRPF (sujetos y no exentos de IVA, al tipo tributario general)»

Y llegó Hacienda, la que nunca nos falla, rayando en lo cómico con su Misiva: por el traspaso había que pagar IVA y, como corolario lógico, la operación tenía que tributar no como ganancia patrimonial sino como rendimiento de actividad económica. Sí, lo que oís»

## ▪ 2. «Capacidad económica y principal fuente de renta» (07.03.2024)

 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Acceso al documento original. Vínculo:

[Capacidad económica y principal fuente de renta \(politica-fiscal.es\)](https://www.politica-fiscal.es/Capacidad-economica-y-principal-fuente-de-renta)

## Introducción

«En esta ocasión vamos a comentar la sentencia de 23 de enero de 2024 número49/2024, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en adelante TSJCV. En ella, el Tribunal establece un criterio novedoso sobre cómo debe interpretarse el concepto de principal fuente de renta en relación con el principio de capacidad económica.





En este caso, el contribuyente había impugnado un Acuerdo de Liquidación del IRPF del ejercicio 2017, por el que la Administración había procedido a la comprobación de las posibles ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión lucrativa a su hijo de unos inmuebles que se encontraban afectos a la actividad agraria.

El contribuyente no había incluido en su declaración del IRPF dichas ganancias por entender que resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF. En dicho precepto, se dispone que no existirá ganancia patrimonial, entre otros, cuando: ...»

### ▪ 3. «**Ganancias patrimoniales y aportación de bienes privativos a gananciales**» (12.03.2024)



ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Acceso al documento original. Vínculo:

[Ganancias patrimoniales y aportación de bienes privativos a gananciales \(politicafiscal.es\)](https://www.politicafiscal.es/ganancias-patrimoniales-y-aportacion-de-bienes-privativos-a-gananciales)

#### **Introducción**

«De forma coloquial empleamos la expresión cajón de sastre para referirnos a un conjunto de cosas diversas y desordenadas donde tiene cabida todo aquello que no se corresponde con una estructura o equilibrio previamente establecidos. Pero en la organización del desorden rige también un criterio de armonía para integrar lo variado y disperso.

La Ley reguladora del IRPF, a modo de cláusula de cierre, recogió como fuente de renta la derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales por lo que su régimen tributario se ha venido entendiendo como cajón de sastre en el que pudiera tener cabida cualquier manifestación de renta no comprendida en las comunes provenientes del trabajo, el capital, y la combinación de ambos factores productivos y, por ejemplo, de este modo ha pasado el Tribunal Supremo a considerar renta la derivada de los intereses de demora procedentes de la devolución de ingresos tributarios.

Es ahora, el Tribunal Económico Administrativo Central (resolución de 23 de enero de 2024, ref. 00/02024/2023/00/00) quien, en una interpretación tratando de ordenar ideas diversas (procuradas por los órganos económico-administrativos regionales, la Dirección General de Tributos y la Dirección de Gestión Tributaria) – que no califico de desordenadas-, ha unificado criterio para concluir que la aportación de un bien privativo por un cónyuge a la sociedad de gananciales constituye alteración en la composición del patrimonio del aportante, capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF de éste conforme establece el art. 33.1 de su Ley reguladora»





## ▪ 4. «**Quién mató a Manolete, a Kennedy o a Laura Palmer? El depositario autorizado en régimen suspensivo, por supuesto**» (19.03.2024)

👉 RAÚL C. CANCIO FERNÁNDEZ. Letrado del Tribunal Supremo. Académico Correspondiente Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Doctor en Derecho.

Acceso al documento original. Vínculo:

[Quién mató a Manolete, a Kennedy o a Laura Palmer?. El depositario autorizado en régimen suspensivo, por supuesto \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es/qui%C3%A9n-mat%C3%B3-a-manolete-a-kennedy-o-a-laura-palmer-el-depositario-autorizado-en-r%C3%A9gimen-suspensivo-por-supuesto)

### Introducción

«Una de las más sensacionales extravagancias de nuestros Impuestos Especiales es, sin duda, su régimen de sujeción en supuestos en los que concurre fuerza mayor, en donde, de manera absolutamente contraintuitiva, se exige la presencia de una serie de circunstancias anormales e imprevisibles, indiscutiblemente ajenas al operador, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por aquel y, por añadidura, no limitadas a las circunstancias externas en un sentido material o físico, sino referidas a vicisitudes que escapan objetivamente al control del depositario autorizado o que están indiscutiblemente fuera del ámbito de responsabilidad de éste. Una teoría del riesgo creado, por tanto, llevada al paroxismo.»

## ▪ 5. «**La inspección de los tributos y la jurisprudencia sobre la inviolabilidad domiciliaria (sostenella y no enmendalla)**» (26.03.2023)

👉 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo.

Acceso al documento original. Vínculo:

[La inspección de los tributos y la jurisprudencia sobre la inviolabilidad domiciliaria \(sostenella y no enmendalla\) \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es/la-inspecci%C3%B3n-de-los-tributos-y-la-jurisprudencia-sobre-la-inviolabilidad-domiciliaria-sostenella-y-no-enmendalla)

### Introducción

«Moderadores incontinentes. Entre los días 6 y 8 de este mes marzo, miembros de la Carrera Judicial, funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, docentes universitarios, fiscales y abogados, ya lo sean del Estado ya de la sociedad civil, nos reunimos en el Palacio de la Magdalena de Santander para debatir, con ocasión del III Encuentro Jurídico-Tributario CGPJ-AEAT, sobre temas candentes de interés común, todos claro está relacionados con la "materia penal, contencioso-administrativa, procesal y tributaria", según reza la segunda de las cláusulas del Convenio firmado el 24 de mayo de 2016 por ambas instituciones. Se trata de un foro de especial interés, no sólo por los temas tratados, sino también por la calidad de las intervenciones, habida cuenta del perfil de los asistentes.»





La última jornada, el viernes 8, se abrió con una mesa redonda integrada por Francisco José Navarro Sanchis, que no necesita presentación en el "entorno tributario", un Fiscal de Sala del Tribunal Supremo y un alto funcionario de la Agencia Tributaria. Oficiaba de moderador otro inspector, con elevadas responsabilidades en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude de la Agencia hasta pocos días antes del Encuentro. El tema objeto de debate fue: "Facultades de la Inspección en la lucha contra el fraude desde la perspectiva de los derechos fundamentales: entradas, dispositivos electrónicos, precinto cajas de seguridad, etc. El derecho a la protección del propio entorno virtual"»

▪ 6. «**Bares, qué lugares tan gratos para conversar. A propósito de las tasas por aprovechamiento especial del dominio público con máquinas de vending**» (27.03.2024)

Acceso al documento original. Vínculo:

[Bares, qué lugares tan gratos para conversar. A propósito de las tasas por aprovechamiento especial del dominio público con máquinas de vending \(politica.fiscal.es\)](https://www.politica.fiscal.es/revistas-y-podium-de-autoras-y-autores/2024/03/27/bares-que-lugares-tan-gratos-para-conversar-a-proposito-de-las-tasas-por-aprovechamiento-especial-del-dominio-publico-con-maquinas-de-vending)



MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

### Introducción

«Acaba de comenzar la Semana Santa, y muchos nos disponemos a hacer la maleta para pasar unos días de merecido descanso en los distintos municipios de nuestra geografía nacional. Y dado que en los últimos meses me vengo ocupando y preocupando por la deriva de las maltrechas haciendas locales, pensé que quizás no sería mala idea comentar alguno de los golpes que recientemente el Tribunal Supremo viene asustando a los municipios. Desde luego habría donde elegir. Aunque he de confesar que mi cerebro necesita también tomarse un descanso, y para ello nada mejor que dejar de pensar en el IIVTNU, impuesto al que se refieren la mayor parte de las referidas sentencias del Alto Tribunal.

Y, al poner ya mi mente en modo vacaciones, no he podido dejar de recordar lo único que perturba mi tranquilidad en mi municipio natal, la máquina de vending que tengo en la misma plaza donde se ubica mi vivienda familiar. El lector se estará preguntando que tiene que ver este aparato con el derecho tributario local.

Pues bien, este tipo de máquinas, con las que estamos cada vez más familiarizados, que incluso dieron pie a la divertida comedia televisiva "Camera café", ya ha salido del ámbito de las oficinas. Proliferan por todas las calles pudiendo llegar a resultar odiosas, y no solo porque desplacen, en ocasiones, a esos "lugares gratos para conversar", mientras "el camarero está leyendo el «As» con avidez", como dice Gabinete Caligari en su canción "al calor del amor en un bar"»

«».





## **VI.2.III. BITPLUS.** Boletín informativo tributario. Registradores de España

👉 NÚMERO 287 – MARZO 2024

«EXAMEN ACTUAL DE LA MODALIDAD DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS DEL ITPAJD»

Acceso al documento original. Vínculo:

[bbdac6a2-2c30-90e4-d00d-188c20dc2b0c \(registradores.org\)](https://bbdac6a2-2c30-90e4-d00d-188c20dc2b0c(registradores.org))

👉 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Mº. de Hacienda. Abogado no ejerciente del ICAM.

### **Introducción**

«Como es bien sabido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) se compone de tres conceptos o modalidades, realmente, diferentes, si bien, se regulan en una sola ley, en la que con carácter general se incluyen algunos aspectos para todos sus gravámenes, pero en cuanto a los elementos esenciales de cada una de ellas, la normativa es específica.

En efecto, las tres modalidades del citado ITPAJD son la de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), la de operaciones societarias (OS) y la de actos jurídicos documentados (AJD), la cual se desglosa, a su vez, en otras tres submodalidades que se pueden denominar como documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos.

Dada la complejidad de estas modalidades, tanto en su relación entre ellas, que supone la incompatibilidad de unas con otras, como con los demás impuestos del sistema fiscal, se va a analizar de forma separada en este trabajo a la modalidad más importante del ITPAJD, según el criterio de volumen de recaudación, dejando para futuros análisis a las otras dos modalidades, de las que puede adelantarse que la OS es, realmente, una rama desgajada en su día -desde la entrada de España en la UE- de la de TPO y por eso incompatible con esta, siendo, actualmente, de poco volumen, desde dicho punto de vista recaudatorio competencias normativas sobre la ley del tributo, que no alcanzan ni al hecho imponible ni al sujeto pasivo, ni a otros aspectos del tributo, siendo de su competencia, compartida con el Estado, los aspectos relativos a la base liquidable y demás extremos de la gestión y liquidación del gravamen»

## **VI.2.IV. CARTA TRIBUTARIA.** Revista de opinión

👉 NÚMERO 108 (MARZO, 2024)

▶ Observatorio





- «Principales novedades normativas a efectos de la declaración de IRPF 2023»

 JAVIER GUINOT BARONA

## Resumen

«A partir del 3 de abril los contribuyentes del IRPF pueden presentar su declaración anual correspondiente al ejercicio 2023. En relación con ello, no se ha producido ninguna modificación normativa estructural respecto a periodos previos, pero sí es importante tener en cuenta que se han aprobado ajustes normativos que es conveniente conocer para preparar bien la declaración y, en su caso, optimizar la carga tributaria. Este artículo repasa las principales novedades»

- «**La debilitada existencia de la presunción de inocencia en el entorno tributario y el derecho al error**»

 GINÉS PARRA RUIZ. Doctor en Derecho. Profesor asociado de la Universidad de Sevilla

## Resumen

«El principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable. La Administración tributaria debe despenalizar los errores, y humanizarlos (contextualizarlos) en un comportamiento [...]»

- «**Análisis jurisprudencial del Impuesto sobre el Valor Añadido | Parte I**»

 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho

## Resumen

A lo largo de dos artículos, este, que publicamos en la revista del mes de marzo (Parte I), y un segundo artículo que publicaremos en la próxima revista de abril (Parte II), se examina la última doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido; así, se alude a los principios generales que disciplinan la regulación del mencionado tributo y se pasa revista a sus elementos, a saber: hecho imponible, base imponible y sujeto pasivo, [...]

- «**El tratamiento en el IRPF de las pensiones públicas de antiguos mutualistas de la institución telefónica de revisión y de la mutualidad laboral de banca**»





 JORGE MOREIRA PELÁEZ. Abogado del ICAM

## Resumen

«Las sentencias que dan pie a este artículo constituyen los últimos pronunciamientos de dos «sagas jurisprudenciales», referidas ambas a la aplicación de la Disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las pensiones de jubilación percibidas por sendos colectivos de pensionistas que, antes de entrar en vigor el actual sistema de Seguridad Social, estuvieron acogidos a la acción protectora de entidades de base mutualista [...]»

### ▪ «El principio de primacía y las medidas para el control del «fraude carrusel»

 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ. Doctor en Derecho y Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.). Licenciado en CC Económicas y Empresariales

## Resumen

«En el presente trabajo trataremos de la problemática que comporta la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las medidas adoptadas por parte de los Estados miembros para combatir el «fraude carrusel» en el IVA y, en ese sentido, expondremos un caso reciente.

### ► Tribunales

#### → **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Convenios de Doble Imposición**

##### ▪ «Aplicación de la exención con progresividad prevista en un convenio sobre doble imposición»

 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado e Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

## Resumen

«Cuando así lo prevé un tratado, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas —en este caso, determinadas pensiones públicas procedentes de Países Bajos—, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo»

#### → **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**





## ▪ «Se extiende la aplicación de la deducción por maternidad en el IRPF a los gastos de custodia en guarderías»

 MARI CARMEN FUENTES GAMERO. Economista y Asesora Fiscal

### Resumen

«El Tribunal Supremo extiende la deducción por maternidad en el IRPF a los gastos de custodia en guarderías. Con esta sentencia el Tribunal Supremo unifica el criterio de los juzgados y tribunales y corrige la interpretación restrictiva de la deducción aplicada por la Administración»

## ▪ «La regla especial de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF y la comprobación de valores»

 CARLOS ROMERO PLAZA. Profesor de UDIMA y UCV

### Resumen

«En este comentario vamos a analizar la regla específica de valoración contenida en el artículo 37.1.b) LIRPF. En concreto, abordaremos la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2024 que determina que, con la aplicación de lo dispuesto en esta norma, no cabe acudir a la tasación pericial contradictoria, puesto que no nos encontramos ante una comprobación de valores. Al respecto, realizaremos un comentario crítico de la doctrina jurisprudencial dictada y enunciaremos algunas incógnitas pendientes de resolver»

## → Impuesto sobre el Valor Añadido

### ▪ «Establecimiento permanente por prestaciones de servicios en IVA»

 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

### Resumen

«En las conclusiones del Abogado General en el caso Adient (C-533/22) se analiza si cabe que una sociedad rumana perteneciente a un grupo pueda ser al mismo tiempo el establecimiento permanente de su socio contractual (otra sociedad del grupo de Alemania), a efectos de determinar el lugar de localización de las prestaciones de servicios que aquella realiza para ésta»

► Doctrina administrativa

→ Impuesto sobre la Renta de No Residentes

### ▪ «Disolución y liquidación de sociedad. Tributación de dividendos y cuota de liquidación. Convenio con Suiza»





 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado e Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

## Resumen

«Se consideran exentos los dividendos y las cuotas de liquidación procedentes de una sociedad española participada por entidades residentes en Suiza, a tenor del convenio sobre doble imposición, bajo ciertas condiciones»

**VI.2.V. CRONICA TRIBUTARIA.** Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales)

 NÚMERO. 190 - 1/2024

## I. SUMARIO

### ▪ Editorial

Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno

### ▪ Artículos Científicos

 «Establecimiento permanente, presencia económica/digital significativa y ahora ¿metaexistencia? ¿metapermanencia? ¿presencia virtual significativa?: retos fiscales derivados del metaverso»

 «Las administraciones de asistencia digital integral en la Agencia Estatal de Administración Tributaria»

 «Explorando el laberinto fiscal de los activos digitales: el caso de los NFTs»

«La protección de la capacidad contributiva en el Derecho de la Unión Europea»

 «¿Filosofía o Ciencia de la Hacienda? Notas en torno al libro Taxation. Philosophical Perspectives»

### ▪ Comentarios de bibliografía

«El sistema de relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario» de **Guillermo Sánchez-Archidona.**

- Reseña de VIRGINIA MARTÍNEZ TORRES

«El sistema tributario ante el reto de la despoblación» de **José Ángel Gómez Requena.**

- Reseña de JOSÉ FRANCISCO SEDEÑO LÓPEZ

## II. DESGLOSE SUMARIO

 EDITORIAL





 CRISTINA GARCÍA-HERRERA y SATURNINA MORENO (Editoras Ejecutivas de Crónica Tributaria “Nueva Época”)

«El número 190, primer número del año 2024, de la revista *Crónica Tributaria. Nueva Época* contiene cinco aportaciones doctrinales y dos comentarios de bibliografía que de forma resumida presentamos a continuación. En este número encontramos nuevamente protagonismo de trabajos sobre aspectos tributarios de la digitalización (como el metaverso, la Administración digital y los activos digitales), junto con un trabajo sobre el principio de capacidad económica y otro sobre las perspectivas filosóficas de la fiscalidad.

El primer artículo lleva por título “Establecimiento permanente, presencia económica/digital significativa y ahora ¿metaexistencia? ¿metapermanencia? ¿presencia virtual significativa?: retos fiscales derivados del metaverso”, escrito por Antoni Bergas Forteza (Universidad de las Illes Balears). Por una parte, el trabajo analiza la evolución del concepto de establecimiento permanente para hacer frente a los modelos de negocio digitales y lleva a cabo una revisión de los trabajos sobre “presencia económica significativa” y “presencia digital significativa” desarrollados por la OCDE y la UE, respectivamente. Por otra parte, Bergas defiende que dichos conceptos normativos, así como los planteamientos fiscales actuales referidos a la economía digital, pueden ser de aplicación también en el contexto de los nuevos modelos empresariales del metaverso. Es decir, el metaverso no debe implicar en todo caso la búsqueda de nuevas formas de sujeción. Así, cuando estemos ante la aplicación de un mismo modelo de negocio a diferentes realidades, la normativa tributaria exigible sobre los rendimientos económicos que se deriven ha de ser idéntica, como sucede por ejemplo con los negocios basados en la publicidad en línea. En consecuencia, debe analizarse la extrapolación de figuras tributarias internacionales existentes y los planteamientos fiscales derivados de la economía digital a las nuevas realidades tecnológicas y, especialmente, en el ámbito del metaverso.

En opinión de este autor, sin embargo, sería muy adecuado, en relación con las propuestas todavía en fase de desarrollo para la economía digitalizada, incorporar e introducir nuevos conceptos e imposiciones sobre los modelos de negocio surgidos a raíz de los últimos avances tecnológicos, tales como *metaexistencia*, *metapermanencia*, *pospermanencia* o, simplemente, *presencia virtual significativa*. En definitiva, será necesario proceder a una ampliación descriptiva y a una adaptación de los planteamientos existentes de presencia económica y digital significativa, así como a una interpretación laxa de la noción de establecimiento que esté en consonancia con el mundo virtual definido en el metaverso. Con todo ello, el autor llama la atención sobre el hecho de que estamos ante un planteamiento simple e inicial de conceptos fundamentados en la fiscalidad del metaverso, con la finalidad de aproximar los planteamientos normativos existentes a esta nueva realidad.





La segunda aportación doctrinal, firmada por Isabel Gil Rodríguez (Universidad de Salamanca), lleva por título “Las administraciones de asistencia digital integral en la Agencia Estatal de Administración Tributaria”. Este trabajo analiza desde una perspectiva crítica el nuevo modelo de asistencia al contribuyente no presencial de la Agencia Tributaria a través de las ADIs, para determinar cómo ha incidido su creación en la estructura y organización de la AEAT, sus notas características, así como las ventajas e inconvenientes que plantean. Todo ello al objeto de verificar si este nuevo modelo de asistencia contribuye a mejorar la eficacia y eficiencia de la Administración Tributaria, potencia el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, en definitiva, si favorece, en todo caso, el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria.

A juicio de esta autora, *a priori*, sí parece que se haya avanzado en eficacia en algunos aspectos, teniendo en cuenta que los servicios son prestados por parte de funcionarios especializados, en constante formación, así como el notable esfuerzo que se ha realizado por fortalecer la homogeneización y unidad de criterio en la aplicación de las normas tributarias, y su difusión. Asimismo, considera un acierto la localización de las cuatro sedes (Valencia, Vigo, Madrid-Getafe, Granada), para atender a todos los contribuyentes del territorio nacional.

Desde la perspectiva de la agilización de trámites fiscales, Gil Rodríguez plantea algunas reservas, al entender que los servicios ofrecidos por las ADI y, por tanto, sus ventajas beneficiarán sobre todo a los sujetos conocedores del sistema tributario, que posean una destacable destreza digital, y a los profesionales tributarios, que ya se relacionan electrónicamente con la Administración Tributaria. Sin embargo, en la práctica, resultarán excluidos de este nuevo modelo de asistencia los sujetos afectados por la brecha digital. En este sentido considera imprescindible mantener y potenciar la asistencia presencial de calidad, para evitar los inconvenientes que plantea la digitalización de la Administración Tributaria para un gran número de sujetos.

Bajo el título, “Explorando el laberinto fiscal de los activos digitales: el caso de los NFTs”, Estefanía Harana Suano (Universidad de Cádiz) nos presenta un trabajo que explora las obligaciones tributarias y los riesgos fiscales inherentes a la adquisición, venta y tenencia de NFTs y realiza propuestas de soluciones a futuro. A este fin, el estudio comienza analizando el concepto, el origen y la evolución de los NFTs, continúa con un análisis desde la perspectiva de la fiscalidad directa e indirecta y termina estudiando los riesgos y la prevención del fraude fiscal mediante el control de los criptoactivos.

Entre sus conclusiones cabe destacar la necesidad de adaptar las leyes existentes con el fin de que consideren las características específicas de los NFTs, esto es, su naturaleza digital, su transferibilidad y su valor económico. Asimismo, la autora defiende el establecimiento de mecanismos que garanticen la transparencia en este tipo de transacciones. Esto implica la identificación y registro de las partes involucradas en las operaciones, así como la obligación de informar sobre las





transacciones relevantes a las autoridades fiscales, siendo la colaboración entre las autoridades fiscales y las plataformas de NFTs fundamental. En este ámbito, se destaca el papel que puede tener la tecnología *blockchain* en el control de las criptomonedas, proponiendo que la Administración Tributaria intervenga en el control de las criptomonedas mediante la creación de su propio "nodo", al mismo tiempo que establece una base de datos a nivel global que relacione los *Bitcoins* existentes con sus respectivos propietarios.

En cuarto lugar, este número contiene un artículo sobre "La protección de la capacidad contributiva en el Derecho de la Unión Europea" realizado por María Julia Ildefonso Mendonça (Universitat Pompeu Fabra), en el que se analiza en qué medida el Derecho de la Unión Europea permite y asegura la protección de la capacidad contributiva de las personas físicas en un contexto transfronterizo. Se estudia, en primer lugar, el significado y el valor jurídico del principio de capacidad contributiva, resaltando las diferencias y similitudes en la concepción y concretización de este principio en los Estados miembros, y, en segundo lugar, se examina la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre dos elementos centrales en la consideración de la capacidad contributiva de las personas físicas: los gastos relacionados con la actividad y los gastos relacionados con sus circunstancias personales y familiares. De este análisis jurisprudencial, Ildefonso Mendonça afirma que el Tribunal trata de garantizar que las personas físicas tributen por su renta neta en el seno de la UE, siempre que las situaciones puramente internas sean gravadas de la misma forma.

Ahora bien, pese a este enfoque no se evita en todo caso la existencia de disparidades porque la jurisprudencia se basa en la prohibición de discriminaciones y restricciones, cuyo objetivo es garantizar la libre circulación y no la protección de la capacidad contributiva como tal. Y, en consecuencia, aboga por el perfeccionamiento de la protección del núcleo duro de la capacidad contributiva que requiere una superación del enfoque basado en la prohibición de discriminaciones y restricciones para encontrar anclaje en la propia protección de la dignidad humana, que es uno de los pilares fundamentales del proyecto europeo.

Cierra las contribuciones científicas del número 190, el interesante trabajo que bajo el título "¿Filosofía o Ciencia de la Hacienda? Notas en torno al libro *Taxation. Philosophical Perspectives*", nos ofrece el profesor Carlos Palao Taboada (Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario, y Consejero de Montero-Aramburu). Este trabajo recoge, por una parte, una descripción de las principales ideas contenidas en los doce artículos del citado libro y, por otra parte, unas reflexiones de Palao Taboada. En relación con el libro *Taxation. Philosophical Perspectives*, se estructura en dos partes. La primera, titulada convencionalmente "Acerca del sistema fiscal: cuestiones normativas y conceptuales", comprende siete trabajos, algunos de los cuales tratan efectivamente de cuestiones generales de los impuestos. Otros, sin embargo, versan sobre problemas concretos. La segunda parte, bajo el título de "Política fiscal y formas de imposición: perspectivas





filosóficas”, se refiere a tipos específicos de impuestos y a cuestiones relacionadas con la fiscalidad internacional.

En el apartado final de reflexiones, el profesor Palao se plantea la siguiente pregunta: ¿Podrían integrarse estos trabajos en el cuerpo teórico de la tradicionalmente denominada Ciencia de la Hacienda? La respuesta dependerá del concepto que se adopte de Ciencia de la Hacienda y, por tanto, de cuál se considere que es su objeto. Una posibilidad es entender que esa disciplina está formada por los saberes relativos a la Hacienda Pública desde cualquier perspectiva, entendiendo, a su vez, por Hacienda Pública la actividad financiera, es decir la obtención de ingresos y la realización de gastos por los entes públicos. Sin embargo, tal concepción de la Ciencia de la Hacienda no ha sido defendida. El núcleo de la Ciencia de la Hacienda ha sido siempre económico, aunque algunas de sus raíces más profundas estén en el fundamento mismo del Estado y, en consecuencia, de la filosofía política, de igual manera que la economía es en gran medida economía política.

Como nos recuerda Palao Taboada, la autonomía científica de las disciplinas financieras ha sido teorizada en España por el profesor Sáinz de Bujanda, sobre la base del criterio de la pureza metodológica y fue esencial para vencer las resistencias al reconocimiento académico del Derecho Financiero. Ahora bien, en nuestros días sería interesante un debate sobre su alcance actual y sobre las relaciones de esta rama del Derecho con otras disciplinas o, en general, de las relaciones de los distintos estudios científicos de la Hacienda Pública entre sí, poniendo en valor lo enriquecedor y lo estimulante que es salir de la zona de confort del campo habitualmente cultivado.

De los manuales y tratados de Ciencia de la Hacienda más reputados en la literatura internacional se desprende, con múltiples matices, un concepto esencialmente económico de esta disciplina. Sin embargo, como afirma Palao, esta concepción no excluye que los estudiosos de esta materia profundicen hasta donde es posible en las cuestiones tratadas hasta sus últimos fundamentos, alcanzando un nivel de abstracción lindante con la filosofía. Si se parte de este concepto de la Ciencia de la Hacienda, varios de los trabajos incluidos en el libro comentado entran en opinión del profesor Palao en el campo de dicha disciplina.

Este número se cierra con la sección de comentarios bibliográficos que contiene dos reseñas o reseñas. La primera ha sido redactada por Virginia Martínez Torres (Universidad de Granada) sobre “El sistema de relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario” de Guillermo Sánchez-Archidona. La segunda ha sido elaborada por José Francisco Sedeño López (Universidad de Málaga) sobre “El sistema tributario ante el reto de la despoblación” de José Ángel Gómez Requena. Para finalizar, y como no puede ser de otra manera, agradecemos a todos los lectores que nos siguen, y esperamos que disfruten de este nuevo número de la revista *Crónica Tributaria. Nueva Época*.





## I. Artículos científicos

1.«Establecimiento permanente, presencia económica/ digital significativa y ahora ¿metaexistencia? ¿metapermanencia? ¿presencia virtual significativa?: retos fiscales derivados del metaverso»

Recibido: Septiembre, 2023 -Aceptado: Noviembre, 2023



ANTONI BERGAS FORTEZA. Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de las Illes Balears.

### Resumen

«Las normas fiscales internacionales fueron concebidas en su momento para intentar dar solución a la economía del momento, ahora bien, a raíz de la entrada de la economía digital se acentuó lo anacrónico de tal regulación tributaria internacional y su problemática respecto los modelos empresariales situados en la economía digital. De igual forma, las innovaciones tecnológicas siguen surgiendo a un ritmo mucho mayor que el de su respuesta fiscal comportando la entrada de nuevos modelos económicos basados en tales avances tecnológicos. Ejemplo de ello es el metaverso, siendo necesario su análisis, situación y el estudio de posibles respuestas fiscales»

2. «Las administraciones de asistencia digital integral en la Agencia Estatal de Administración Tributaria»

Recibido: Septiembre, 2023 - Aceptado: Octubre, 2023



ISABEL GIL RODRÍGUEZ. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Salamanca

### Resumen

«El objeto de este trabajo es analizar críticamente el nuevo modelo de asistencia al contribuyente, de carácter no presencial, puesto en marcha por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), a través de las Administraciones de Asistencia Digital Integral (ADI). En dicha tarea, examinaremos cómo ha incidido la creación de las ADI en la estructura y organización de la AEAT, sus notas características, así como las ventajas e inconvenientes que plantean. Todo ello al objeto de verificar si este nuevo modelo de asistencia contribuye a mejorar la eficacia y eficiencia de la Administración Tributaria, potencia el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, en definitiva, si favorece, en todo caso, y no deteriora el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria»

3. «Explorando el laberinto fiscal de los activos digitales: el caso de los NFTS»





Recibido: Junio, 2023 - Aceptado: Julio, 2023

 ESTEFANÍA HARANA SUANO. Universidad de Cádiz

## Resumen

«Los *tokens* no fungibles, o NFTs, son activos digitales únicos e indivisibles que han ganado popularidad en el mercado del arte, los videojuegos y la música. Sin embargo, con el creciente mercado de los NFTs, sus propietarios y comerciantes enfrentan nuevas preocupaciones en términos de cumplimiento jurídico y tributario. Este ámbito es fundamental para los propietarios de NFTs y aquellos que participan en su mercado debido a la existencia de diferentes obligaciones fiscales específicas para cada etapa. Además, la falta de regulación específica en la mayoría de las jurisdicciones genera cierta incertidumbre y complejidad adicional. El objetivo principal de este estudio es explorar sus obligaciones tributarias y los riesgos fiscales inherentes a la adquisición, venta y tenencia de NFTs, así como proponer prácticas óptimas de soluciones a futuro»

4. «La protección de la capacidad contributiva en el derecho de la Unión Europea»

Recibido: Junio, 2023 - Aceptado: Julio, 2023

 MARÍA JÚLIA ILDEFONSO MENDONÇA. Doctora en Derecho. Universitat Pompeu Fabra

## Resumen

«En este trabajo se analiza en qué medida el Derecho de la Unión Europea permite y asegura la protección de la capacidad contributiva de las personas físicas en un contexto transfronterizo. Por ello, se estudia, en primer lugar, el significado y el valor jurídico del principio de capacidad contributiva, observando la existencia de diferencias y similitudes en la concepción y concretización de este principio entre los Estados miembros, y, en segundo lugar, se examina la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre dos elementos centrales en la consideración de la capacidad contributiva de las personas físicas: los gastos relacionados con la actividad y los gastos relacionados con sus circunstancias personales y familiares »

5. «Filosofía o Ciencia de la Hacienda? Notas en torno al libro Taxation. Philosophical perspectives»

Recibido: Julio, 2023 - Aceptado: Septiembre, 2023

 CARLOS PALAO TABOADA. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario

## Resumen





«Aunque el interés de los filósofos por los impuestos no es en absoluto nuevo: en el ámbito académico de la filosofía política y moral, especialmente anglosajona, existe un interés creciente por los problemas relacionados con la fiscalidad. Una muestra de ello son los trabajos reunidos en el volumen que el presente trabajo pretende dar a conocer al lector. Se trata de un conjunto muy heterogéneo por las cuestiones planteadas y el método empleado. Al autor de estas notas le ha interesado de manera particular en qué medida estos trabajos enlazan con el cuerpo teórico conocido como Ciencia de la Hacienda, cosa que sucede con una buena parte de ellos. Esta perspectiva filosófica debería interesar, por tanto, en primer lugar, a los cultivadores de dicha materia, pero también a los tributarista, que no deberían quedarse en el estudio formal de las leyes fiscales»

### II. Comentarios de Bibliografía

#### 1. «**El sistema de relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario**»



GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA. Editorial Aranzadi

#### 2. «**El sistema tributario ante el reto de la despoblación**»



José Ángel Gómez Requena. Editorial Aranzadi



## ERMITA DE SAN BERNABÉ EN OJO GUAREÑA (BURGOS)



**Ermita de San Bernabé en Ojo Guareña (Burgos)**

Autoría: Alfonso Domingo Sanz.

## VII. CONDICIÓN HUMANA

[Información - Noticias Judiciales - extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

MARZO, 2024

### I. SUMARIO

- **1. El Tribunal Supremo estima el recurso de una comunidad y prohíbe a un propietario usar el trastero como plaza de aparcamiento (05.03.2024)**
- **2. El Tribunal Supremo permite al Ayuntamiento de Paredes de Nava (Palencia) implantar un proyecto de energías renovables en una finca comunal dedicada tradicionalmente al uso agrícola (06.03.2024)**
- **3. El Tribunal Supremo condena a un empresario a un año y medio de prisión y a pagar más de 155.000 euros por vender bolsos falsos de Desigual (11.03.2024)**
- **4. El Tribunal Supremo destaca que no hay limitación para ejercer la acción penal contra la expareja (14.03.2024)**
- **5. El Tribunal Supremo confirma la pena de 12 años de inhabilitación al exalcalde de Nueva Carteya (Córdoba) por prevaricación (08.03.2024)**
- **6. El Tribunal Supremo absuelve a los responsables de Ausbanc y Manos Limpias de extorsión y estafa (15.03.2024)**
- **7. El Tribunal Supremo desestima el recurso del Club de Fútbol Santos contra la liquidación de la Hacienda española de 2,7 millones de euros por el traspaso de Neymar al Barcelona (18.03.2024)**
- **8. El Tribunal Supremo rechaza que exista un derecho absoluto a tener cuenta en Facebook si se incumplen las condiciones de uso (22.03.2024)**

### II. DESGLOSE SUMARIO

- **1. El Tribunal Supremo estima el recurso de una comunidad y prohíbe a un propietario usar el trastero**





## como plaza de aparcamiento (05.03.2024)

*La Sala considera que no tenía autorización ni licencia para dicha actividad que, además, era contraria a la Ley General de Propiedad Horizontal*

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que estima el recurso de una comunidad de propietarios y prohíbe a uno de ellos el uso del trastero como plaza de aparcamiento al considerar que no tenía autorización ni licencia para dicha actividad que, además, era contraria a la Ley General de Propiedad Horizontal (LPH).

Los hechos se refieren a una comunidad de propietarios de un edificio de Villena (Alicante) que tenía licencia concedida para 26 plazas de aparcamiento y 26 cuartos trasteros, como certificó la secretaria del ayuntamiento en un documento en el que advertía que «cualquier otra información en cuanto a vehículos alteraría las condiciones de seguridad sobre las que había sido concedida la licencia».

El antiguo propietario del trastero y de la plaza de garaje número 25 derribó el tabique que los separaba y empezó a guardar dos vehículos, sin autorización de la comunidad, pero dejó de hacerlo después de que ésta hablara con él. Del mismo modo, la comunidad habló con la inmobiliaria que gestionó la venta del garaje a la propiedad demandada para que informara de que compraba un solo garaje y un solo trastero, como constaba en la escritura, y no dos plazas de garaje. Pese a ello, los nuevos propietarios utilizaron el trastero para aparcar un segundo vehículo; por lo que la comunidad los demandó.

Un juzgado de Villena dio la razón a la comunidad y entendió que ese uso ilegítimo mermaba las condiciones de seguridad para los que la licencia de apertura fue concedida y podía llegar a mermar los derechos de los demás vecinos en el supuesto de que tuvieran que utilizar el seguro colectivo, concertado para 26 plazas de aparcamiento de vehículos y 26 trasteros. La Audiencia Provincial de Alicante, por su parte, permitió el uso del trastero como garaje con el argumento de que había otros propietarios que estacionaban varios vehículos y que la comunidad no se había opuesto a ello.

El Tribunal Supremo considera que el criterio de la Audiencia no es correcto y que los demandados no sólo añadieron una plaza de aparcamiento más a las 26 que se describen en el título constitutivo sin el consentimiento de la comunidad, sino que, además, incumplieron las condiciones en las que el ayuntamiento concedió la licencia de apertura para la actividad de garaje privado en el edificio comunitario.

Por lo tanto, «los recurridos hacen algo que no les está permitido y que contraviene las disposiciones generales sobre actividades molestas, insalubres, nocivas, peligrosas, que es el modo en el que se sigue expresando, para describir uno de los tipos de actividades no permitidas, el art. 7.2 LPH, precepto legal que, al contrario de lo que considera la Audiencia Provincial, sí resulta de aplicación en el presente caso».





Además, que «los recurridos no sean los únicos que aparcan dos vehículos no es óbice a lo anterior ni puede justificar que actúen por la vía de hecho y al margen de las vías legales que están abiertas y a su disposición si consideran que están siendo injustificadamente discriminados o tratados con abuso de derecho por la comunidad, lo que en el presente procedimiento no han planteado en ningún momento»

▪ **2. El Tribunal Supremo permite al Ayuntamiento de Paredes de Nava (Palencia) implantar un proyecto de energías renovables en una finca comunal dedicada tradicionalmente al uso agrícola (06.03.2024)**

*La Sala Tercera considera ajustado a derecho el acuerdo de 2021 por el que el consistorio acordó el acotamiento de la finca para implantar el proyecto y adjudicarlo en subasta pública*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha considerado ajustado a derecho el acuerdo del Ayuntamiento de Paredes de Nava (Palencia), de 2021, que acordó el acotamiento de parte de un bien comunal, dedicado hasta la fecha íntegramente al uso tradicional agrícola, para implantar un proyecto de energías renovables, y adjudicarlo en pública subasta mediante precio a terceros que carezcan de la condición de vecinos.

El Supremo estima un recurso del Ayuntamiento y revoca una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que dio la razón a la Junta Agraria Local, y anuló tanto el acuerdo municipal como la Orden de la Consejería de Presidencia de la comunidad autónoma que avaló la decisión.

El tribunal recuerda que se trata de una finca denominada El Páramo, situada en Paredes de Nava, dedicada al aprovechamiento tradicional agrícola cuyos derechos de aprovechamiento, por cinco años, vencían en septiembre de 2021, fecha de publicación de la nueva ordenanza que aquí se impugna, que tiene una extensión de 948,42 hectáreas, de las que menos de la mitad, 460 hectáreas, han sido acotadas para su posible uso industrial para un fin específico relacionado con la implantación de un proyecto de desarrollo de energía renovable.

«Se trata de un acotamiento que responde a un fin de interés social, como es el fomento de las energías renovables, que tiene engarce directo con la protección del medio ambiente (art. 45 CE) y con los objetivos de desarrollo de tales energías establecidos en la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático, en cumplimiento de los compromisos de reducción de emisiones que derivan del Derecho europeo y del Acuerdo de París de 2015 sobre cambio climático», añade la sentencia.

Asimismo, señala que el acotamiento realizado permite que algo más de la mitad del bien comunal continúe dedicándose al uso tradicional agrario (y de caza), sin obstaculizarlo o impedirlo, explicándose en la memoria que acompaña a la decisión





municipal los criterios tenidos en cuenta para la selección de los terrenos acotados, así como que los rendimientos de su aprovechamiento se destinarán, en primer término, a la mejora de la superficie no acotada y, con ello, a los titulares de sus aprovechamientos (que eran 71 vecinos de una población de cerca de 2000 habitantes), y, en definitiva, a mejoras vecinales, que se detallan, en beneficio de todos los vecinos.

Por otra parte, la sentencia indica que la finalidad legítima a la que pretende dedicarse el acotamiento, la instalación de plantas fotovoltaicas y parques eólicos, impone exigencias derivadas de la legislación sectorial con las imprescindibles habilitaciones y capacitaciones técnicas, profesionales y financieras, «que hacen inviable un aprovechamiento colectivo simultáneo o peculiar por lotes entre los vecinos, permitiendo, por esta razón, la adjudicación del aprovechamiento a través de la última modalidad prevista en el art. 75 TRLRL, esto es, en subasta mediante precio incluso a terceros que no tengan la condición de vecinos».

### ▪ **3. El Tribunal Supremo condena a un empresario a un año y medio de prisión y a pagar más de 155.000 euros por vender bolsos falsos de Desigual (11.03.2024)**

*La Sala repone la condena que un juzgado de esta localidad le impuso al entender que su conducta sí era delictiva*

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha condenado a un empresario de Manises (Valencia) a 1 año y medio de prisión y al pago de una indemnización de 155.963 euros a «Desigual» y de una multa de 3.840 euros por comercializar bolsos falsos de esta marca.

Durante una inspección en su establecimiento, situado en el polígono industrial La Cova de Manises, la policía halló 3746 bolsos, imitación de los diseños originales, que causó un perjuicio económico, cifrado en la cuantía de la indemnización, a la mercantil ABASIC, que era titular de los derechos de explotación de propiedad intelectual de las creaciones artísticas originales de «Desigual».

El tribunal estima el recurso de casación interpuesto por ABASIC y anula la sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia que absolvió a este empresario de un delito contra la propiedad intelectual. La Sala repone la condena que un juzgado de esta localidad le impuso al entender que su conducta sí era delictiva.

En su sentencia, el Supremo considera que «la comercialización no autorizada de una obra plástica estaría comprendida en el ámbito de protección que el artículo 270 del Código Penal otorga al creador de toda obra artística». Añade que «la originalidad, capacidad de innovación y la exclusividad de esos estampados había sido ya reconocida a través de una inscripción en los asientos del Registro de la Propiedad Intelectual que, desde ese mismo momento, blindaba al creador frente a utilizaciones in consentidas de los diseños».





Tras analizar la jurisprudencia del TJUE, concluye que «ninguna duda alberga la Sala de que, ateniéndonos al relato de hechos probados proclamado por el Juez de lo Penal, los imitativos estampados de la firma DESIGUAL adheridos a los bolsos distribuidos por los acusados iban mucho más allá de unos simples objetos destinados a una finalidad práctica y limitados en su diseño a generar un efecto visual propio y considerable desde el punto de vista estético».

«Se trataba, por el contrario, de obras artísticas que reunían todas las condiciones exigidas para la protección penal de la creatividad intelectual, contando a su favor con la correspondiente inscripción del Registro de Propiedad Intelectual, en los términos que se concretan en el relato de hechos probados», concluye el tribunal.

La Sala señala que la vulneración de su exclusiva singularidad está expuesta y razonada en la resolución dictada en la instancia que concluyó que, de acuerdo con los informes periciales, en los bolsos intervenidos se reproducían total o parcialmente los diseños de «Desigual» de las colecciones registradas.

Se refiere también a que la sentencia de instancia indicaba que «el hecho de que no se trate de una copia exacta no desvirtúa esta conclusión. Es obvio que existe alguna modificación en cuanto al color y tamaño, y es obvio que pueden utilizarse rosetones, mandalas y manchas de pintura como decoración en cualquier producto, pero en concreto estas manchas, rosetones o mandalas tienen tantas coincidencias que determinan que sean una copia del diseño registrado, tal y como se determina en los tres primeros informes periciales antes referidos (...). Por lo tanto, tal y como se desprende de los referidos informes periciales, el número de coincidencias existente en los estampados permite afirmar que existe un plagio, en los términos jurisprudencialmente exigidos».

Por consiguiente, -sentencia la Sala- «no existen razones que justifiquen la exclusión protectora que el art. 270.1 del CP dispensa a la obra artística de la que pueda predicarse su genuina autenticidad y originalidad creativa y que, por supuesto, vaya más allá de un valor sólo atribuido a partir de la percepción subjetiva de quien la contempla».

#### ▪ 4. El Tribunal Supremo destaca que no hay limitación para ejercer la acción penal contra la expareja (14.03.2024)

*Estima el recurso de dos hermanas que se personaron como acusación particular contra el exmarido de una de ellas y la excuñada de las dos, en una causa por delitos de apropiación indebida y receptación*

La Sala Penal del Tribunal Supremo ha ratificado en una sentencia que la limitación para ejercer la acción penal contra el cónyuge, que establece la Ley de Enjuiciamiento Criminal, no rige a partir de la ruptura de la pareja.





En aplicación de ese criterio, estima el recurso de dos hermanas que se personaron como acusación particular contra el exmarido de una de ellas y la excuñada de las dos, en una causa por delitos de apropiación indebida y receptación. En la causa se dilucidaba si la excuñada de las recurrentes, en los dos años en que tuvo la tutela de su marido, que había quedado en estado vegetativo por un accidente de tráfico, realizó disposiciones de dinero presuntamente delictivas. Dicha mujer había iniciado una relación sentimental con el otro acusado, exmarido de una de las recurrentes, y responsable de un presunto delito de receptación.

El Supremo anula la sentencia de la Audiencia de Murcia que absolvió a los dos acusados por falta de legitimación de la acusación particular, en aplicación del artículo que incluye la citada limitación para la acción penal entre familiares, y ordena retrotraer las actuaciones al inicio del juicio oral para la celebración del mismo de acuerdo en las normas procesales con ejercicio de la acción penal por las acusaciones.

En una sentencia, de la que ha sido ponente el magistrado Andrés Martínez Arrieta, el tribunal examina, por un lado, el alcance del artículo 103 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que señala que no podrán ejercitar acciones penales entre sí los cónyuges, salvo por delitos contra las personas de uno contra otro, o bigamia, y los ascendientes, descendientes y hermanos por naturaleza, por la adopción o por afinidad, a no ser por delito o falta cometidos por los unos contra las personas de los otros.

Y por otro lado, analiza el artículo 268 del Código Penal, que señala que estarán exentos de responsabilidad criminal y sujetos únicamente a la civil los cónyuges que no estuvieren separados legalmente o de hecho o en proceso judicial de separación, divorcio o nulidad de su matrimonio y los ascendientes, descendientes y hermanos por naturaleza o por adopción, así como los afines en primer grado si viviesen juntos, por los delitos patrimoniales que se causaren entre sí, siempre que no concurra violencia o intimidación, o abuso de la vulnerabilidad de la víctima, ya sea por razón de edad, o por tratarse de una persona con discapacidad.

La sentencia destaca que mientras que el Código Penal ha adaptado las excusas absolutorias, por razón de matrimonio, a una realidad social en la que la existencia de un proceso de separación o disolución matrimonial excluye el fundamento de la misma, la Ley de Enjuiciamiento Criminal, artículo 103, no se ha acomodado a las situaciones de crisis matrimoniales. **La Sentencia concluye que esa limitación no debe aplicarse respecto de parejas ya disueltas, o en trámite de separación.**

El tribunal considera que interpretar lo contrario añadiría una situación de objetiva injusticia si se tiene en cuenta que la excusa absolutoria del Código Penal ha incluido las relaciones estables de pareja asimilables a la relación matrimonial. De tal modo, los integrantes de este tipo de pareja no tendrían limitada su





capacidad de actuar penalmente entre sí, y sin embargo si lo estarían quienes están unidas por vínculo matrimonial. «Esta discordancia, generadora de desigualdad, hace precisa una interpretación que asegure la vigencia del principio de igualdad en aplicación de la norma», resalta el Supremo.

Por ello, el tribunal unifica la interpretación de ambos preceptos, dispares en cuanto a su naturaleza, sustantiva y procesal, pero, necesariamente, interrelacionados en la identificación de las situaciones a los que, respectivamente, se refieren, si bien teniendo en cuenta que el acto procesal se rige por el tiempo de aplicación, y el del Código Penal se refiere al tiempo de comisión de los hechos.

En el caso estudiado, en el que se ejercitan acciones penales contra quien había sido la mujer del hermano, en situación de discapacidad, y contra quien había sido marido de una de las personas que ejercitan la acción penal, el juicio se ha seguido con la personación y actuación penal de personas en una situación conyugal que ya no existe, dadas las crisis declaradas al tiempo del ejercicio de la acción penal, por lo que, según el Supremo, debió estimarse correctamente constituida la relación procesal y legitimadas para el ejercicio de la acción penal.

Ello sin perjuicio de que, en el juicio, se pondere si es de aplicación la excusa absolutoria del artículo 268 para delitos patrimoniales causados entre sí por la pareja u otros familiares, que no supone la negación del carácter delictivo de los hechos, sino de la exención de la pena, aunque no de la responsabilidad civil por el delito.

En su recurso, las dos hermanas defendían que, al tiempo de la personación de la acusación particular, y en virtud de respectivos divorcios de los dos acusados ya no formaban parte del grupo familiar al que se refiere el artículo 103 de la Ley. Asimismo, alegaron como cuestión de justicia que "la separación de hecho de los cónyuges propiciada por la propia (acusada) que inicia una relación sentimental con su cuñado, el otro acusado, es determinante porque añade un «plus» de repulsión, rechazo y repugnancia a las acciones llevadas a cabo por los acusados. A juicio de esta parte y de la propia familia, se desprecia a la persona postrada y en estado vegetativo, cuando alguien se apropia de un dinero destinado a su cuidado y atención mientras viva, resulta todavía más aberrante cuando se lleva a cabo entre la tutora (esposa del incapaz) y el marido de la hermana del incapaz».

#### ▪ 5. El Tribunal Supremo confirma la pena de 12 años de inhabilitación al exalcalde de Nueva Carteya (Córdoba) por prevaricación (08.03.2024)

*La Sala de lo Penal considera que «amparó con su inactividad» la contaminación acústica generada por una carpa instalada en un hostel-restaurante, que fue denunciada por un matrimonio que vivía junto al establecimiento*

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 12 años de inhabilitación para empleo o cargo público al exalcalde de Nueva Carteya (Córdoba)





Vicente T.E. por un delito de prevaricación administrativa al considerar que «amparó con su inactividad» la contaminación acústica generada por una carpa instalada en un hostel-restaurante, que fue denunciada por un matrimonio que vivía junto al establecimiento.

Los magistrados han desestimado los recursos de casación interpuestos por el exalcalde condenado y por la acusación particular contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que confirmó la dictada por la Audiencia Provincial de Córdoba.

La sentencia de primera instancia condenó al exregidor por el citado delito de prevaricación a una docena de años, pero lo absolvió junto al propietario del hostel-restaurante de los delitos de lesiones y contra el medio ambiente por contaminación acústica.

La Sala en su sentencia, ponencia del magistrado Andrés Palomo Del Arco, señala que los hechos probados indican que se interpusieron una treintena de denuncias, desde la primera de 11 de mayo de 2008 hasta la última de 9 de septiembre de 2017, y que al conocer el informe emitido por parte de la Unidad Móvil de medida de la contaminación acústica de la Dirección General de Prevención y Calidad Ambiental de la Consejería de Medio Ambiente, que realizó una medición en 2016, ya dirigidas contra él las diligencias penales, el alcalde acuerda la incoación del Expediente sancionador contra el propietario del establecimiento, ordenando el cese provisional de la actividad en la zona de las carpas y cuidando de que por parte de la Policía Local se vigilara que se llevase a efecto mencionado cese.

«Hasta esa fecha pues, era conocedor de la contaminación acústica que se generaba en la carpa, en los sucesivos eventos allí celebrados y pese a la obligación subsistente de adoptar las correspondientes resoluciones, antes mencionadas, no acordaba nada, de modo que amparaba con su inactividad la ilícita actividad», subraya la Sala.

La prevaricación -explica la sentencia- es el «negativo fotográfico del deber con los poderes públicos de actuar conforme a la Constitución y al ordenamiento jurídico previsto en el art. 9.1 CE, que tiene un explícito mandato, referente a la Administración Pública en el art. 103 del mismo texto constitucional que contiene los principios de actuación de la Administración que como piedra angular se cierran con el sometimiento de todos sus actos a la Ley y al Derecho».

## ▪ 6. El Tribunal Supremo absuelve a los responsables de Ausbanc y Manos Limpias de extorsión y estafa (15.03.2024)

*Habían sido condenados por la Audiencia Nacional*

El Tribunal Supremo, en su sentencia número 235/2024 ha absuelto a Luis P., director de Ausbanc, a Miguel B., director del sindicato Manos Limpias, y a dos colaboradores de aquél, por sendos delitos de extorsión y uno de estafa por los que





habían resultado condenados por la Audiencia Nacional. Luis P. había sido condenado a cinco años de prisión como autor de un delito continuado de extorsión y a tres años como autor de un delito de estafa. Miguel B. como cooperador necesario de un delito de extorsión consumado y de otro continuado había sido condenado, respectivamente, a las penas de tres años y un año de prisión. Los otros dos condenados en la instancia lo fueron, como cómplices, a un año y a seis meses de prisión, respectivamente.

El Tribunal Supremo considera probado que, con relación a una buena parte de los hechos que se les atribuían, en efecto, Luis P., en su condición de director de Ausbanc ejerció frente a diferentes entidades mercantiles, fundamentalmente del sector financiero, distintas acciones civiles (cláusulas de redondeo, cláusulas suelo, etc.) a través de Ausbanc, y, de acuerdo con Miguel B., y a través de Manos Limpias, en algún caso penales, siendo que, obtenida la sentencia favorable o en el curso del procedimiento, negociaba con éstas diversos acuerdos publicitarios o de prestación de otro tipo de servicios por parte de Ausbanc a cambio de llegar a un acuerdo transaccional en los procedimientos civiles o de retirar las acusaciones iniciadas en los penales.

Dichos acuerdos de colaboración entre las entidades mercantiles referidas y Ausbanc, cuando se lograban, comportaban también el compromiso por parte de Luis P. de no iniciar procedimientos nuevos contra ellas y de proyectar de las mismas una imagen amable en las publicaciones de Ausbanc. Sin embargo, frente a las mercantiles que rechazaban los acuerdos ofrecidos continuaba la ejecución de los procedimientos civiles o el ejercicio de las acciones penales, prodigándoles, además, en las publicaciones de Ausbanc un tratamiento desfavorable que, aunque sobre la base de informaciones veraces, perjudicaba su imagen comercial.

No obstante, entiende el Tribunal Supremo que las presiones que, efectivamente, empleaba Luis P. en sus negociaciones, -por más que puedan resultar censurables en el plano de la valoración ética-, no se alcanzan para colmar el concepto de intimidación que, en paridad con el de violencia, constituye elemento típico del delito de extorsión, rechazando de forma expresa una interpretación hiper-extensiva del precepto. Y ello debido a que, por una parte, las acciones que Luis P. desplegaba, no alcanzados los acuerdos apetecidos, eran, en principio, conductas lícitas (ejercicio de acciones judiciales con cierto fundamento, en muchos casos colmadas por el éxito; ejercicio del derecho a la libertad de información), máxime tomando en cuenta que «varias de las mercantiles supuestamente extorsionadas forman parte del Ibex 35 y todas ellas, al tiempo de producirse los hechos, constituían entidades financieras de significada magnitud económica. Se trata de potentes sociedades que disponen, en consecuencia, para la realización de sus fines, de especializados servicios jurídicos y suficiente cobertura económica para encarar con plenas garantías acciones, civiles o penales, frente a la publicación de informaciones que pudieran resultarles, en cualquier sentido, indebidamente perjudiciales. Y lo mismo para decidir de forma razonablemente libre, sin otros





condicionantes que los consustanciales a toda actividad comercial, en qué publicaciones o en qué medios de comunicación preferían anunciarse, disponiendo también, como se ha dicho, de la robusta posibilidad de reaccionar jurídicamente frente a cualesquiera informaciones falsas que pudieran afectarles».

En cuanto al delito de estafa por el que Luis P. resultó condenado en la instancia, el Tribunal Supremo no considera posible identificar en qué consistió el engaño, - elemento axial de este delito-, que se atribuye al acusado ni quien pudiera haber sido el destinatario del mismo.

Se absuelve, en consecuencia, a todos los acusados.

## ▪ 7. El Tribunal Supremo desestima el recurso del Club de Fútbol Santos contra la liquidación de la Hacienda española de 2,7 millones de euros por el traspaso de Neymar al Barcelona (18.03.2024)

*La Sala de lo Contencioso considera que es una ganancia patrimonial sujeta en España al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso del Santos Fútbol Club contra la sentencia de la Audiencia Nacional que dio por buena la liquidación de la Hacienda española a dicho club, en cuantía de 2,7 millones de euros, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los años 2013 y 2015, derivado de la ganancia patrimonial obtenida por el traspaso de derechos federativos de Neymar al Fútbol Club Barcelona.

En su sentencia, la Sala establece como respuesta a la cuestión de interés casacional planteada en el recurso que «los derechos económicos derivados de la transmisión de los derechos federativos de un jugador que percibe un club o una entidad deportiva no residente en España por la transferencia de ese jugador a un club o entidad deportiva residente en España constituyen una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes».

El tribunal señala que no hay duda de la existencia de un derecho transmisible, los denominados «derechos federativos», que tienen un contenido económico y cuya transmisión determina una ganancia patrimonial en el transmitente. Añade que el club de destino, para la inscripción del jugador en la Real Federación Española de Fútbol (RFEF) debe aportar, entre otras cosas, un certificado de transferencia internacional cuando el jugador venía prestando servicios en un club de otro Estado, lo que «refuerza la consideración de que se están traspasando derechos entre clubes y que el pago que efectúa el club español de destino responde al pago de un derecho ejercitable en España que hasta entonces era propiedad del club extranjero de origen».

«Resulta, pues, concluyente que el objeto de estos contratos no es la indemnización por la extinción anticipada de una relación laboral previa, como sostiene la recurrente, sino la transmisión de unos derechos, derechos federativos





de un jugador, ejercitables en España mediante la inscripción del jugador en una federación de fútbol reconocida por la FIFA por el nuevo club», explica la sentencia.

Por ello, entiende que la conclusión «no puede ser otra que la de considerar que el Club recurrente era titular de determinados derechos de contenido económico, llamados derechos federativos, referidos al jugador Neymar, que integraban su patrimonio y que por medio del contrato de 31 de mayo de 2013 los transmitió al Futbol Club Barcelona a cambio de un precio», es decir, que constituyeron una ganancia patrimonial para el mismo.

A continuación, la Sala defiende que esa ganancia debe tributar en España ya que los derechos transmitidos se van a ejercitar en España por el club o la entidad deportiva adquirente, pasando a formar parte de su activo. Y de acuerdo además con el artículo 13 del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, que permite a España someter a imposición la ganancia obtenida conforme a su derecho interno, en este caso, conforme al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Para el tribunal, «no puede aceptarse la alegación de la recurrente que responde a una posición estática, en la que se atiende al lugar en que ejerció el derecho hasta la fecha de la transmisión, pues debe tenerse en consideración el destino de la operación en que se obtiene la ganancia, sin que se albergue duda alguna de que el destino de los derechos federativos transmitidos era para ejercerse en España».

## ▪ 8. El Tribunal Supremo rechaza que exista un derecho absoluto a tener cuenta en Facebook si se incumplen las condiciones de uso (22.03.2024)

*Desestima el recurso de una empresa de horchatas que consideró vulnerado su honor por inhabilitación de su cuenta con el mensaje «cerrado permanentemente»*

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que rechaza que exista un derecho absoluto a tener presencia en las plataformas de redes sociales si no se cumplen las condiciones de uso establecidas por los proveedores de servicios.

El tribunal considera justificada y legítima la inhabilitación del perfil en Facebook de una empresa de horchatas de Alboraiá (Valencia) por no proporcionar su nombre real ni información veraz al crear su perfil y utilizarlo, además, con fines comerciales, en contra de lo prescrito en las condiciones establecidas por esta red social.

Los hechos se refieren a una cuenta abierta por esta empresa en 2010, que además abrió dos páginas en Facebook, con el nombre del perfil Mon Orxata, fecha de nacimiento 6 de mayo de 1978, edad 39, género masculino y domicilio Valencia, Comunidad Valenciana, España. Tras recibir una denuncia anónima, Facebook inhabilitó en 2016 el perfil, eliminó el acceso al mismo y lo incluyó en una lista de





control de cuentas falsas al considerar que se creó con datos falsos. Al buscar la cuenta en la red aparecía la expresión «cerrado permanentemente» al lado de un mapa con la ubicación de la empresa.

Un juzgado de Moncada desestimó la demanda interpuesta por Mon Orxata, S.L. contra Facebook Ireland (ahora Meta Platforms Ireland Limited) y Facebook Spain, S.L. por intromisión ilegítima en su honor; decisión que fue confirmada por la Audiencia Provincial de Valencia. Concluyeron que los datos proporcionados al abrir el perfil no se ajustaban a la realidad.

El Tribunal Supremo coincide con esta decisión y desestima el recurso de la empresa en el que alegaba que Facebook había inhabilitado sin que constara previo aviso su cuenta, dañando su fama y reputación, ya que el mensaje «cerrado permanentemente» podía interpretarse como que el negocio había cerrado.

En su sentencia, la Sala señala que ese mensaje, que aparece en el perfil, no constituye una intromisión ilegítima en su derecho al honor y que, a diferencia de lo que sostiene la recurrente, no comunica el cierre permanente de su negocio, sino de su perfil en Facebook.

Añade que «la recurrente, como dice el fiscal, desenfoca el tema. Y, además, soslaya la doctrina que declara que la vulneración del derecho al honor de las personas jurídicas no se puede simplemente identificar con la reputación empresarial, comercial, o, en general, el mero prestigio con que se desarrolla la actividad».

La sentencia, ponencia del magistrado Antonio García, indica que en la instancia se declara que no se ha probado nada de lo que la recurrente afirma en este punto. «No hay prueba de que los usuarios que visitaban su perfil interpretaran que el negocio estaba cerrado. Ni de que recibiera numerosas llamadas de clientes y proveedores preocupados por la solvencia del negocio y por si habían cerrado. Ni tampoco de que se llegara incluso a poner en peligro una operación bancaria. La apreciación de Meta en este punto es correcta. La argumentación de la recurrente incurre en el defecto de la petición de principio al asumir, haciendo supuesto de la cuestión, que Meta comunicó que su empresa (negocio local), había «cerrado permanentemente»», subraya la Sala.

Afirma que tampoco se ha declarado probado en la instancia que la recurrente sufriera, a consecuencia de lo ocurrido, daño en su identidad digital o perjuicio en la reputación on line de su empresa. Explica que la sentencia del juzgado recoge que, después de que su perfil se cerrara, esta empresa siguió disponiendo de medios para mantener su identidad corporativa y presencia en el mundo digital, puesto que, además de su propia página web, tenía dos páginas adicionales en Facebook desde los años 2010 y 2016.

«De ahí que no se asuma el argumento de la recurrente de que el cierre de su perfil provocó su invisibilidad y la pérdida de «la historia» o «la memoria» de la





empresa, así como su relación con clientes e interesados en sus productos. Y que por ello se rechace, también, la producción de un daño en su reputación y prestigio», concluyen los magistrados.

Para la Sala es claro que la recurrente infringió las condiciones de uso tanto al registrarse como al utilizar el servicio, ya que dichas condiciones exigen transparencia y veracidad en los datos de los usuarios, y establecen la obligación de abrir una 'página' si se desea utilizar el perfil o la biografía con fines comerciales.

FUNDACION PARA LA PROMOCION  
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

**LAS INSPECCIONES FINANCIERA Y TRIBUTARIA  
Y EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE**

**XXXI Semana  
de Estudios  
de Derecho  
Financiero**

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES  
MADRID, 1986



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>