

En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado



## LA PROGRESIVIDAD EN FRÍO QUE NO EXPLICA EL MANUAL

*Continúa la «progresividad en frío que no explica el manual» como perverso instrumento para el crecimiento progresivo de la recaudación tributaria del Estado y el empobrecimiento de la ciudadanía.*

**IMAGEN DE PORTADA:**

**Campaña IRPF (Servicios de ayuda en la AEAT)**



**Campaña IRPF**

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

***REVISTA  
DE  
POLITICA FISCAL***

***AÑO V  
NÚMERO 32***

© 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 32**

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



«1. El Tribunal Constitucional **tiene jurisdicción en todo el territorio español** y es competente para conocer:

- a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. **La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley**, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si **bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada.**»

(Artículo 161 CE)

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



En días del mes de mayo de 2024



**José María López Geta**

**Editor**



## «TIEMPOS DE INCAPACIDAD Y CONFUSIÓN»

Desde su puesta en marcha «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, me tienen desollado», las dos primeras secciones (I. Legislación estatal; II. Legislación autonómica) están destinadas a recoger la normativa tributaria más relevante, tanto estatal como autonómica. Como podrán comprobar lectoras/res, el núm. 32 de dicha Revista (en adelante, SISA-32) incluye reseña, relativamente amplia, de disposiciones de aplicación en el ámbito autonómico, principalmente de normas con vigencia en la Comunidad Autónoma del País Vasco (esencialmente producidas en los conocidos como «Territorios Históricos»).

Por el contrario, es ciertamente escaso el testimonio ofrecido por «SISA, 32» (siempre nos referimos a lo «tributario») en lo que hace a la normativa proveniente de las Cortes Generales y del Gobierno publicadas por el Boletín Oficial del Estado en sus números de los meses de marzo/abril/2024. Prácticamente nula ha sido dicha producción normativa en el mes de abril/2024 en el que se publicó la ya recurrente Orden por la que se modifican [en esta ocasión para 2023] los índices de rendimiento neto aplicable en el método de estimación objetiva (Orden HAC/348/2024).

Por lo que hace al mes de marzo/2024, también la producción normativa estatal ha sido escasa [siempre hay que congratularse por ello ya que tenemos experiencia a donde conduce la «diarrea» legislativa] pues el Boletín Oficial del Estado de dicho mes puso en general conocimiento dos Ordenes poco relevantes por sus contenidos pero que nos animan a ciertas consideraciones sobre aspectos que si tienen determinado alcance sustantivo. Veamos esas Órdenes.

**I. Orden HAC/265/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2023 [...].**

Dejando a un lado las posibles mejoras en la gestión del IRPF, como se ha apuntado con anterioridad en lo sustantivo la Orden de referencia aporta pocas novedades, pero su entrada en vigor ratifica el proceso de incautación de rentas de los contribuyentes por razón del proceso inflacionario que estamos viviendo en los últimos años. Unos contribuyentes «disfrutan» de la deflactación de las escalas autonómicas del IRPF aprobadas por la correspondiente Comunidad Autónoma; otros contribuyentes, no. Trato diferencial que está amparado por la Constitución [al abrigo de la Ley 22/2009] como lo están los Regímenes Forales donde a los contribuyentes de la Comunidad Foral del País Vasco vienen aplicándoseles, desde hace ya unos cuantos años, escalas de gravamen (aquí no hay escala autonómica) y cuotas deducibles deflactadas.



Así pues, continúa el proceso de crecimiento progresivo de la recaudación de tributos sin que las rentas reales hayan aumentado lo que conlleva un evidente atentado contra el principio constitucional de la capacidad de pago (los contribuyentes se empobrecen en paralelo con el enriquecimiento injusto de las Arcas públicas). La «progresividad en frío» representa el «lado oscuro de la progresividad» como sostiene *Manuel Santaolaya Blay* en sus «Reflexiones sobre la deflactación del IRPF» [trabajo publicado por la Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, cuya reseña completa la pueden encontrar lectoras y lectores en la «Sección Revistas» de SISA-32].

En el más arriba indicado trabajo de Santaolaya Blay, el autor plantea que la cuestión de la «progresividad en frío» no supone una problemática meramente teórica, va más allá como se revela en el Informe [al que se remite Santaolaya Blay] del que es autor el Prof. Sanz Sanz (partiendo de microdatos de 2021) que cifra en 1.693 millones de euros el impacto debido a la no indexación (deflactación) de la tarifa, tanto estatal como autonómica; cifra la citada a la que se añaden otros 2.417 millones por la falta de actualización de los demás elementos liquidativos del impuesto. En fin, en reconocimiento de «parte», los representantes de la Hacienda Pública estatal han informado que del incremento de recaudación alcanzado en el año 2023 un 30 por 100 resulta imputable a la inflación (1.950,6 millones, concretamente).

Incautación de rentas, sufrimiento de la ciudadanía, que no impide el crecimiento de la deuda pública, que garantiza una pesada carga financiera para las futuras generaciones que no tendrán la compensación de una herencia de bienes duraderos pues una importante cifra del gasto público actual se ha perdido en diversidad de vertederos sin que medie un control efectivo.

**II. Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 239, «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes [...].**

Con independencia de las explicaciones concernientes a la estructura del nuevo modelo 239 y de la modificación de las normas concernientes a los actuales modelos 234, 235 y 236, consideramos de interés llamar la atención de como en la introducción de la Orden HAC/266/2024 se incluye un «histórico» muy ilustrativo e interesante, sobre el proceso evolutivo de la normativa tributaria española como consecuencia de la obligada trasposición de la conocida como DAC-6 (Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE) objeto de diversas modificaciones por las Directivas identificadas como DAC-7 (Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de



22 de marzo de 2021) y DAC-8 (Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023).

Las Directivas más arriba mencionadas forman parte de un ambicioso proyecto que se completa con el «Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas». Ambicioso proyecto cuya llevanza a la práctica no resulta fácil, particularmente por el exceso en la imposición de cargas administrativas en los destinatarios, de ahí que la Comisión Europea haya iniciado una evaluación de la Directiva 2011/16/UE, con el objetivo medir la «eficacia, la rentabilidad, la relevancia de la DAC para las necesidades actuales y futuras, la coherencia interna y externa y el valor añadido a nivel de la UE».

Como parece sería inevitable, la Comisión Europea se ha concienciado de la carga que la presentación de los diversos Informes supone para las empresas y las administraciones tributarias, que no es fácil pasar de la teoría a la práctica cuando los intereses en presencia son importantes y diversos. Evaluación la proyectada cuyos resultados habrá que tener muy presentes a la hora de la aplicación de la normativa interna a la que ya se ha traspuesto (Ley General Tributaria y Reglamento de Aplicación de los Tributos y Ordenes de desarrollo) aspectos diversos de las repetidas Directivas.

El primer año de la presente legislatura está marcado por la incapacidad del Poder Ejecutivo para proponer o conseguir la aprobación de decisiones normativas que no solo en lo tributario son imprescindibles como sucede con el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023. En los actuales momentos el objetivo principal del Poder Ejecutivo no es otro que asegurar su supervivencia de modo que ateniéndonos, insistimos, a lo tributario, hay cuestiones esenciales pendientes de solución como las que conciernen al Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas cuya temporalidad se mantiene de hecho pues su aplicación se ha prorrogado por Real Decreto-ley 8/2023 hasta que se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica y ya se sabe cómo de «verde» está la cuestión.

Y no solo cabe hablar de incapacidad política, también técnica como lo evidencia la situación caótica que existe en la actualidad como consecuencia de los cambios que la Ley 22/2021, de Presupuestos Generales del Estado para 2022, bajo el rimbombante título «Tributación Mínima», introdujo en la Ley 27/2014 (LIS). Nos estamos refiriendo al artículo 61 de la Ley 22/2021 en el que se dio nueva redacción a los artículos 30 LIS («Cuota íntegra y cuota líquida»), 41 LIS («Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos») y se incorporó el 30 bis LIS («Tributación mínima»).





Por otra parte, la repetida Ley 22/2021 en su artículo 63 («Tributación mínima») modificó el artículo 19 (apartados 5 y 6) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004) e incorporó a dicho Texto refundido una disposición adicional décima («Tributación mínima») por la que a efectos de lo dispuesto en el artículo 19 del citado Texto Refundido, para determinar la deuda tributaria del impuesto, resultará de aplicación la tributación mínima establecida en el artículo 30 bis LIS.

Con independencia del enjuiciamiento de constitucionalidad que pueda hacerse respecto de los cambios antes descritos [se introdujeron mediante una Ley de Presupuestos Generales del Estado cuyas limitaciones regulatorias en la materia tributaria están muy definidas, aun cuando ahí está el Tribunal Constitucional para salir al rescate] cabe destacar la situación comprometida en que se encuentran los cambios introducidas en la LIS que empezaron a surtir efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022.

Para el periodo impositivo 2022, no cabe preocupación por las modificaciones introducidas en la LIS por la Ley 22/2021, pero el período 2023 es otra cosa pues al mismo puede extender su larga mano la Directiva (UE) 2022/2523, del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, bien sea por aplicación directa, bien porque finalmente se lleve a cabo, ipor fin!, la trasposición de dicha Directiva a la normativa interna lo que se tenía que haber producido en el año 2023. En efecto, de acuerdo con el artículo 56 («Transposición») de la antes citada Directiva, los Estados miembros habían de poner en vigor a más tardar el 31 de diciembre de 2023 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la propia Directiva, debiendo comunicar inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Se abren así varios interrogantes: ¿convivirán la imposición mínima global con la tributación mínima del artículo 30 bis LIS? ¿se derogará el artículo 30 bis LIS y los cambios colaterales? ¿se dará nueva redacción al artículo 30 bis LIS para llegar allí donde no llegue el impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud?

Si atendemos a las manifestaciones de la Ministra de Hacienda, Sra. Montero Cuadrado, con el artículo 30 bis el *«Gobierno de España ha sido pionero, al establecer en 2022 un tipo mínimo efectivo»*, parece que está pensando que el artículo 30 bis LIS es el anticipo de un impuesto complementario pero, con ese modo tan peculiar de «exponer», añadió también: *«Con esa trasposición del pilar 2 se complementará esta norma [tributación mínima] y avanzaremos en coordinación con más de un centenar de países»*. El tiempo lo dirá aun cuando cabe esperar lo



peor; mientras, el «común de los mortales» tendremos que pagar las multas por demora en las trasposiciones de las Directivas como el caso de la que nos ocupa.

Por cierto, al hilo de nuestra referencia a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y ante la necesidad de tener claro los términos en que dicho tributo habrá de aplicarse en el año 2023, recomendamos la lectura del trabajo titulado «*El Impuesto sobre Sociedades en el año 2023*» del que es autor Eduardo Sanz Gadea y cuya referencia completa la encontrarán lectoras y lectores en la «Sección Revistas» de SISA-32. Como el indicado autor señala, en paralelo con la pausa en la producción legislativa interna del Impuesto sobre Sociedades, la «OCDE y la Unión Europea han desplegado una notoria actividad». También en la citada «Sección», se incluye reseña de un interesante artículo titulado «*La tributación global mínima y la crisis del parlamentarismo democrático*» publicado en la Revista «EL NOTARIO» y del que es autor Daniel Gómez-Olano González que ofrece interesantes consideraciones en torno al principio de autoimposición o de consentimiento de los impuestos a la par que cuestiona los términos de la Directiva (UE) 2022/2523.

En los meses de marzo-abril/2024, el Tribunal Supremo ha dictado importantes Sentencias que disipan ciertas dudas existentes, sin que falte algún pronunciamiento que pone de manifiesto la difícil posición en que se encuentra el contribuyente cuando la normativa conduce a un resultado injusto o incoherente como sucede con la Sentencia 616/2024 [12.04.2024) que interpretando el artículo 33.5.c) LIRPF concluye en que:

«las pérdidas patrimoniales que se producen por una transmisión lucrativa inter vivos por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no han de computarse en la base imponible del IRPF del transmitente, aunque en unidad de acto se computen ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones».

Como se reconoce expresamente en la Sentencia a que se hace referencia en párrafos anteriores, el Tribunal Supremo lleva a cabo una interpretación literal del precepto concernido que «*resulta acorde con una interpretación finalista, histórica y sistemática de las normas aplicadas*», lo cual en nuestra opinión no justifica una incoherencia que da lugar a resultado contrario a un tratamiento equitativo. Es evidente, que con la norma básica aplicada el legislador sale al paso de lo que en su consideración puede tratarse de una conducta elusoria pues el contribuyente puede incorporar a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependen únicamente de su voluntad. Un tratamiento de la cuestión más profundo e interesante del que cabe realizar en las presentes líneas se puede encontrar en el análisis («*La STS 616/2024, de 12.04.2024, al gravar las pérdidas patrimoniales "afloradas a raíz de una transmisión lucrativa, provoca un exceso de imposición*»)



realizado por Caridad Mourelo Gómez dado a conocer en Newsletter de PwC Tax & Legal (Mayo, 2024).

En otro ámbito, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha emprendido la labor de ir poco a poco disipando las dudas en relación con la tributación de los «Administradores», precisando su doctrina en función de las circunstancias concretas de cada caso. Así que, aun existiendo suficiente jurisprudencia (relativa al Impuesto sobre Sociedades regulado en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004), el Tribunal Supremo considera pertinente pronunciarse ex-novo, para reiterando doctrina anterior, introducir matizaciones como sucede con la STS 449/2024 de 13 Mar. 2024 (Sala 3ª. Sec.2ª. Rec. 9078/2022): las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, y aun no previstas en los estatutos sociales, son deducibles, pues la falta de previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material.

Y porque la doctrina jurisprudencial avanza en grado de precisión, en la STS 575/2024 de 8 Abr. 2024 (Sala 3ª. Sec.2ª. Rec. 8081/2021) se confirma la tesis de la Administración de modo que los «gastos de indemnización a un administrador, en este caso presidente del consejo de administración, que tienen su causa en un acuerdo para la salida negociada del directivo y el cese de su relación contractual con la entidad mercantil, y que no están previstos en los estatutos de la sociedad ni en ningún contrato que vinculase al referido directivo con la entidad, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos de la actividad y no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades».

También el Tribunal Supremo se ha pronunciado (abril/2024) nuevamente para introducir claridad en un tema tan sensible como el del domicilio protegido constitucionalmente. Ha sido la Sección 4ª de la Sala 3ª (las demás STSs hasta aquí citadas lo son de la Sección 2ª de la Sala 3ª) la que en su STS. 549/2024 (Rec.4663/2023) ha concretado que en el precinto, sin autorización judicial de cajas de seguridad alquiladas por personas físicas a entidades bancarias, no hay vulneración del artículo 18.2 de la CE por no ser domicilio, si bien supone una afectación del derecho a la intimidad (artículo 18.1 de la CE), la justificación del precinto debe cumplir el juicio de proporcionalidad, idoneidad y necesidad, aparte de que dicho precinto cuenta con habilitación legal.

Y para finalizar la presente reseña de los pronunciamientos del Tribunal Supremo que nos parecen más destacables [de los que SISA-32 incluye en la Sección correspondiente] creemos hay que congratularse por el hecho de que el Tribunal Supremo continúe con el proceso de afirmación del principio de la «buena administración» e identificando, casi tipificando, los casos de «mala administración»



como sucede con la STS 458/2024 (Sala Tercera, Sec.2ª.Rec.3050/2022) en la que se «denuncia» la vulneración del principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección «se desarrollen en los plazos previstos en esta ley».



# SUMARIO

## Información FISCAL

2024 – Año V  
Número 32

	Pág.
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	3
<b>SUMARIO</b> .....	11



<b>I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)</b> .....	15
<b>Marzo, 2024</b> .....	15
A.1. Normas publicadas (analizadas) .....	15
A.2. Normas publicadas (reseñas) .....	23
<b>Abril, 2024</b> .....	24
Normas publicadas (reseñas).....	24



<b>II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)</b> .....	25
<b>Normas publicadas (Reseñas)</b> .....	25
<b>Marzo, 2024</b> .....	25
A) CCAA Régimen Común .....	25
B) CCAA Régimen Foral .....	26
<b>Abril, 2024</b> .....	30
A) CCAA Régimen Común .....	30
B) CCAA Régimen Foral .....	31



<b>III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):</b> .....	35
<b>Marzo, 2024</b> .....	35
A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	35
A2. SENTENCIAS (Reseña).....	48
<b>Abril, 2024</b> .....	62



A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	62
A2. SENTENCIAS (Reseña).....	90



<b>IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:</b> .....	103
<b>A) Marzo, 2024</b> .....	103
Sumarios .....	103
Exposición.....	104
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) .....	104
II. SENTENCIAS (Reseñas) .....	111
<b>B) Abril, 2024</b> .....	117
Sumarios .....	117
Exposición.....	119
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) .....	119
II. SENTENCIAS (Reseñas) .....	133



<b>V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):</b> .....	153
<b>Enero/Febrero, 2024</b> .....	153
<b>1. Consultas vinculantes</b> (con inclusión de particulares) .....	153
<b>2. Consultas vinculantes</b> (reseñas) .....	198



<b>VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:</b> .....	207
<b>Abril/Mayo, 2024</b> .....	207
<b>VI.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES</b> .....	207
👤 Eduardo Sanz Gadea .....	207
<b>VI.2. REVISTAS</b> .....	207
<b>VI.2.I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF</b> .....	207
<b>VI.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria</b> .....	217
<b>VI.2.III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España</b> .....	223
<b>VI.2.IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión</b> .....	224



<b>VI.2.V. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid</b> .....	228
<b>VI.2.VI. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA</b> .....	229



<b>VII. CONDICIÓN HUMANA:</b> .....	237
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
<b>Abril, 2024</b> .....	237
SUMARIO .....	237
DESGLOSE SUMARIO .....	237



## I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

**MARZO, 2024**

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

→ Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo (BOE 72/2024, de 22 de marzo [en lo sucesivo, la ORDEN])

Acceso al documento. Vínculo:

[Disposición 5722 del BOE núm. 72 de 2024](#)

ASUNTO: se aprueba el modelo 239, "Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal"

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 23 de marzo de 2024

La Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas, modelo 239, será exigible respecto de aquellos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya obligación de declaración nazca a partir de la entrada en vigor de la ORDEN).

#### DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho tributario. Parte general.
  - Obligaciones de información: Obligaciones de presentar declaraciones informativas.







- Obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

→ INDICE

## I. ARTICULADO

- Artículo 1. Aprobación del modelo 239 de «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas»
- Artículo 2. Obligados a presentar el modelo 239
- Artículo 3. Contenido del modelo 239
- Artículo 4. Plazo de presentación del modelo 239
- Artículo 5. Forma de presentación, condiciones generales y procedimiento para la presentación electrónica del modelo 239
- Artículo 6. 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
- Disposición final segunda. Modificación de la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal»

## III. ANEXOS

- ANEXO I. Contenido del modelo 239 de «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático relativo a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas»
- ANEXO II. Contenido del modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal»





NOVEDADES  
(Particulares extraídos de la ORDEN)

▪ **Nuevo modelo (239)** de «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas», en aplicación del artículo 49 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, que establece nueva obligación informativa sobre determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas.

NORMATIVA INVOCADA

Artículo 49 ter. Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a los Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas

1. Las personas o entidades que tuvieran la consideración de intermediarios a los efectos de esta obligación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 45 de este reglamento o, en su caso, los obligados tributarios interesados a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo estarán obligados a informar a la Administración tributaria de los mecanismos transfronterizos a los que se refiere el apartado 3 de este artículo en los que intervengan o participen, respectivamente, cuando concurra alguna de las señas distintivas determinadas en el artículo 47.5 de este reglamento.

2. El régimen de la obligación de información de los mecanismos de planificación fiscal a los que se refiere este artículo será el resultante de los artículos 45 a 47 de este reglamento interpretado conforme a las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, con las especificidades recogidas en este artículo.

3. Mecanismos transfronterizos objeto de declaración.

a) Deberán ser objeto de declaración ante la Administración tributaria





española todos aquellos mecanismos que tengan la consideración de transfronterizos y respecto de los cuales concurra alguna de las señas distintivas relativas a mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información de cuentas financieras y a las estructuras extraterritoriales opacas a las cuales se refieren las Normas tipo citadas en los términos desarrollados reglamentariamente.

b) Tendrá la consideración de mecanismo de carácter transfronterizo a los efectos de esta obligación de información aquellos mecanismos que afecten a un obligado tributario interesado que sea residente fiscal en una jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a los Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas cuando dicho mecanismo tenga alguna consecuencia sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras o la identificación de la titularidad real.

4. Obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios.

a) Estarán obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurran alguno de los criterios de conexión a los que se refiere el apartado 5.a) de este artículo.

b) No estarán obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios:

1.º Cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en la letra b) del apartado 4 del artículo 45 de este reglamento.

2.º Cuando la información haya sido previamente comunicada en los términos legalmente exigidos a la Administración tributaria española competente.

3.º Aquellos intermediarios que hayan prestado sus servicios de intermediación del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en otra jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo multilateral citado, y hayan comunicado la información ante la Administración tributaria de dicha jurisdicción.

4.º Aquellos intermediarios en los que concurra el criterio de conexión al que se refiere el apartado 5.a).3.º de este artículo, y sean residentes o tengan su sede de dirección efectiva en otra jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo multilateral citado, y hayan comunicado la información ante la Administración tributaria de dicha jurisdicción.

5. Competencia de la Administración tributaria española.





a) Los intermediarios obligados a declarar en el ámbito del Acuerdo multilateral a que se refiere este artículo suministrarán la información requerida a la Administración tributaria española competente cuando concurra cualquiera de los siguientes criterios de conexión:

1.º Que el intermediario sea residente fiscal en España.

2.º Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España.

3.º Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española.

4.º Que el intermediario tenga en España su sede de dirección efectiva. En particular, cuando el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

b) Los obligados tributarios interesados estarán obligados a presentar la declaración a la Administración tributaria española competente cuando residan fiscalmente en España siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración en una jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo multilateral citado.

6. La declaración recogerá, además del contenido al que se refiere el artículo 46.1 de este reglamento, toda jurisdicción en la que el mecanismo se ha puesto a disposición para su ejecución. Esta información, a efectos de lo establecido en la disposición adicional vigésima tercera.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituye un conjunto de datos, en relación con cada uno de los mecanismos que deban ser objeto de declaración.

7. Señal distintiva.

En la obligación de información regulada en este artículo solo se aplicará la señal distintiva a la que se refiere el artículo 47.5 de este reglamento interpretado conforme a las Normas tipo a que se refiere el apartado 2 de este artículo. A los efectos de apreciar la concurrencia de la señal distintiva no será imprescindible que concurra necesariamente alguna de las condiciones a que se refiere aquel precepto.

8. De conformidad con lo dispuesto en la regla 2.2 de las Normas tipo a que se refiere el apartado 2, la declaración de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberá realizarse en el plazo de treinta días naturales siguientes al nacimiento de la obligación definido en el artículo 46.3 de este reglamento.

Recuérdese que el artículo 49 ter (con entrada en vigor cuando lo hiciera la orden



ministerial por la que se aprobasen los correspondientes modelos de declaración) fue introducido por el apartado doce de la disposición final primera del R.D. 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 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, y otras normas tributarias. Véase «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO» Año V. Núm. 30 donde se incluye un extenso análisis del citado Real Decreto 117/2024.

## ATENCIÓN

Debe tenerse presente que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 49 ter del RGAT, tienen la consideración de mecanismo de carácter transfronterizo a los efectos de la nueva obligación de información aquellos mecanismos que afecten a un obligado tributario interesado que sea residente fiscal en una jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas cuando dicho mecanismo tenga alguna consecuencia sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras o la identificación de la titularidad real.

A los efectos más arriba indicados, en la página web de la Agencia Tributaria se publicará el enlace a la web de la OCDE en la que se da conocer la relación de jurisdicciones respecto de las que este Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes haya surtido efectos.

▪ **Modificación de la Orden HAC/342/2021**, de 12 de abril: para excluir del contenido de la Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (modelo 234), el dato relativo a la identidad de los intermediarios eximidos de la obligación de información por el deber de secreto profesional, y, por otro lado, para incluir, dentro del resumen del mecanismo transfronterizo, el deber de declarar cualquier información que pueda ayudar a la Administración tributaria a evaluar el riesgo fiscal del mecanismo.

→ ANÁLISIS

I. ARTICULADO

1. Aprobación del modelo 239 (Artículo 1 ORDEN)





Se aprueba el modelo 239 de «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas» cuyo contenido figura en el anexo I de la ORDEN.

## 2. Obligados a presentar el modelo 239 (Artículo 2 ORDEN)

2.1. El modelo 239 que han presentar los obligados mencionados en el artículo 2 de la propia ORDEN deberá contener, según proceda, los datos previstos en el apartado 6 del artículo 49 ter RGAT.

Estarán obligados a presentar el modelo 239 las personas o entidades a que se refieren los apartados 1 y 4 del artículo 49 ter RGAT siempre que concurra alguno de los requisitos señalados en el apartado 5 del citado artículo 49 ter.

## 3. Contenido del modelo 239 (Artículo 3 ORDEN)

3.1. Deberá ser objeto de declaración en el modelo 239 los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a los que se refiere el **apartado 3 del artículo 49 ter del RGAT**, en los que intervengan o participen los obligados a presentar el dicho modelo mencionados en el artículo 2 de la propia ORDEN, cuando concurra alguna de las señas distintivas determinadas en el artículo 47.5 RGAT interpretado conforme a las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

3.2. El modelo 239 que deben presentar los obligados mencionados en el artículo 2 deberá contener, según proceda, los datos previstos en el apartado 6 del artículo 49 ter del RGAT.

## 4. Plazo de presentación del modelo 239 (Artículo 4 ORDEN)

La presentación del modelo 239, deberá realizarse, de acuerdo con el apartado 49 TER del RGAT 8, en el plazo de los treinta días naturales siguientes al nacimiento de la obligación definido en el apartado 3 del artículo 46 del RGAT.

5. Forma de presentación, condiciones generales y procedimiento para la presentación electrónica del modelo 239.

5.1. La presentación del modelo 239, se efectuará por vía telemática a través de Internet, de acuerdo con las condiciones generales siguientes:

- Se realizará con sujeción a las condiciones y al procedimiento establecidos en los artículos 16 y 17 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.





A tal efecto, deberán presentar un mensaje informático en que consiste la declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas, ajustados al contenido que figura en el anexo I de la ORDEN.

## ATENCIÓN

Debido a las características inherentes a la declaración informativa que se analiza, no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2.c) del artículo 16 ni lo establecido en el apartado 1.c) del artículo 17 de la Orden HAP/2194/2013 antes citada.

- Artículo 16 «Habilitación y condiciones generales para la presentación electrónica por Internet de las declaraciones informativas»

2. La presentación electrónica por Internet de las declaraciones informativas a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria estará sujeta al cumplimiento de las siguientes condiciones generales:

*c) Para efectuar la presentación electrónica, el obligado tributario o, en su caso, el presentador, deberá generar previamente un fichero con la declaración a transmitir ajustado a los diseños lógicos señalados en las correspondientes órdenes ministeriales de aprobación de los modelos y que estarán disponibles en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.*

- Artículo 17 «Procedimiento para la presentación electrónica por Internet de las declaraciones informativas»

1. El procedimiento para la presentación electrónica por Internet de las declaraciones informativas será el siguiente:

*c) Si la declaración es aceptada, la Agencia Tributaria le devolverá en pantalla los datos de registro de tipo 1 que figuran en el anexo de las respectivas órdenes de aprobación de los modelos, validados con un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación.*

5.2. Si la declaración contuviera errores, no se aceptará.

En este caso, el mensaje informático de respuesta contendrá la expresión del motivo por el que no ha sido aceptada. En este caso de rechazo, el obligado a presentar deberá realizar las correcciones necesarias y proceder a una nueva presentación. Cuando la declaración resulte aceptada, el mensaje informático de respuesta incorporará un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora.

6. Formato y diseño de los mensajes informáticos (Artículo 6 ORDEN)





El mensaje informático en el que consiste la declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas, se ajustará al contenido que figura en el anexo I de la propia ORDEN y su formato y diseño serán los que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## II. DISPOSICIONES FINALES

### 1. Primera. Modificación de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre

[Orden que regula los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria]

*Se incluye el modelo 239, en la relación de declaraciones informativas a que se refiere el apartado 3 del artículo 1 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.*

### 2. Segunda. Modificación de la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril

[Orden que aprueba el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal»]

*Se sustituye el contenido del modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» del anexo I de la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por el anexo II de la propia ORDEN.*

## A.2. Normas publicadas (Reseña)

→ Orden HAC/265/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos y se regula el reintegro de la ayuda prevista en el artículo 31 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para







hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma. (BOE 72/2024, de 22 de marzo)

[Disposición 5721 del BOE núm. 72 de 2024](#)

→ **ABRIL, 2024**

## **Normas publicadas (Reseña)**

→ Orden HAC/348/2024, de 17 de abril, por la que se modifican para el período impositivo 2023 los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (BOE 96/2024, de 19 de abril)

[Disposición 7804 del BOE núm. 96 de 2024](#)



## II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

### Normas publicadas (Reseñas)

#### MARZO, 2024

##### A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

###### → CANARIAS

- Decreto 51/2024, de 25 de marzo, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto. (BOC 63/2024, de 27 de marzo)

[BOC-2024/63.Miércoles 27 de marzo de 2024 - 1125 \(gobiernodecanarias.org\)](https://www.boe.es/BOC-2024/63.Miércoles_27_de_marzo_de_2024_-_1125/gobiernodecanarias.org)

###### → CATALUÑA

- Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos. (DOGC 9112 14.3.2024)

[DECRETO LEGISLATIVO 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el I \(gencat.cat\)](https://www.gencat.cat/legislacion/legislacion-tributaria/legislacion-tributaria-2024/legislacion-tributaria-2024-1)

###### → MADRID

- ORDEN de 13 de marzo de 2024, de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se modifica la Orden de 23 de febrero de 2023, de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se establece el procedimiento para la elaboración, presentación y pago electrónico de autoliquidaciones, se aprueba la diligencia acreditativa de la presentación y pago electrónico, se establecen los supuestos de obligatoriedad de presentación electrónica y se aprueban los modelos de autoliquidación correspondientes a los impuestos gestionados por la Comunidad de Madrid (BOCM 69/2024, de 21 de marzo)

[untitled \(bocm.es\)](https://www.bocm.es/)





## B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

### → NAVARRA

▪ Orden Foral 28/2024, de 29 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda por la que se modifica la Orden Foral 13/2020, de 4 de febrero, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sobre marcas fiscales para bebidas derivadas (BON 52/2024, de 12 de marzo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Ley Foral 2/2024, de 13 de marzo, de Presupuestos Generales de Navarra para el año 2024. (BON 55 EXTRA. 14 de marzo 2024)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 13/2024, de 5 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y de embarcaciones usados, aplicables en la gestión de los impuestos sobre sucesiones y donaciones, sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y especial sobre determinados medios de transporte. (BON 57/2024, Extra, de 15 de marzo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 31/2024, de 13 de marzo, de consejero de Economía y Hacienda, por el que se modifica la Orden Foral 88/2013, de 5 de marzo, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueba un nuevo modelo 216 para la declaración e ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en relación con las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (BON 64/2024, de 26 de marzo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▪ Orden Foral 33/2024, de 15 de marzo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 145/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencia (BON 64/2024, de 26 de marzo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

### → PAIS VASCO

Parlamento y Gobierno

Diputaciones-Territorios Históricos





## ■ Álava

- Decreto Foral 3/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de febrero. Aprobar el desarrollo de las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataforma, así como modificar los Decretos Forales 3/2011 de 25 de enero, 35/2020 de 3 de noviembre, 111/2008 de 23 de diciembre y 71/2008 de 8 de julio (BOTH A 26/2024, de 1 de marzo)

[2024\\_026\\_00655\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 139/2024, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 8 de marzo. Aprobación de las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas correspondientes al ejercicio 2023 (BOTH A 32/2024, de 15 de marzo)

[2024\\_032\\_00794\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Foral 5/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de marzo. Aprobar los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOTH A 34/2024, de 20 de marzo)

[2024\\_034\\_00840\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Foral 6/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 19 de marzo. Aprobar la regulación para el año 2024 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 37/2024, de 27 de marzo)

[2024\\_037\\_00944\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

## ■ Vizcaya

- Decreto Foral 21/2024, de 29 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataforma y se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 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, y otras normas tributarias (BOB 45/2024, de 4 de marzo)





## [I-251 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 6829/2023, de 20 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, de la diputada foral del departamento de Empleo, Cohesión Social e Igualdad, de declaración de actividades prioritarias en el ámbito de la cooperación al desarrollo, la inclusión social y la igualdad de mujeres y hombres, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Foral 55/2019, de 21 de mayo, de la Diputación Foral de Bizkaia, por la que se aprueba el reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOB 49/2024, 8 de marzo)

## [I-273 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 99/2024, de 6 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, correspondientes al período impositivo 2023 y se establecen los plazos de ingreso de la deuda tributaria resultante. (BOB 52/2024, de 13 de marzo)

## [I-299 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Decreto Foral Normativo 1/2024, de 7 de marzo, por el que se adaptan determinadas medidas 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, para responder a las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo (BOB 54/2024, de 15 de marzo)

## [I-313 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Decreto Foral Normativo 2/2024, de 14 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (BOB 55/2024, de 18 de marzo)

## [I-317 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 108/2024, de 12 de marzo, 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 58/2024, de 21 de marzo)

## [I-330 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 117/2024, de 19 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 040 «Declaración censal de alta, modificación y baja 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. (BOB 61/2024., de 26 de marzo)

[I-354 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 118/2024, de 19 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 379 de «Declaración informativa sobre pagos transfronterizos», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. (BOB 61/2024., de 26 de marzo)

[I-356 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

## ▪ Gipuzkoa

- Decreto Foral 13/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 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. (BOG 44/2024, de 1 de marzo)

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

- Orden Foral 113/2024, de 5 de marzo, por la que se aprueba el modelo 238 «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas», y las condiciones y el procedimiento para su presentación así como la forma y procedimiento para la solicitud de alta, modificación y baja en el registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información (BOG 49/2024, de 8 de marzo)

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

- Orden Foral 111/2024, de 3 de marzo, por la que se modifica la 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 de 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 51/2024, de 12 de marzo)

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

- Orden Foral 120/2024, de 15 de marzo, por la que se aprueba el modelo 109H Solicitud de devoluciones tributarias de personas fallecidas, (IRPF y





otras)», así como las formas, plazos y lugares de presentación. (BOG 59/2024, de 22 de marzo)

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

- Orden Foral 121/2024, de 15 de marzo, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre el patrimonio y del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas correspondientes al período impositivo 2023, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso. (BOG 59/2024, de 22 de marzo)

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

- Orden Foral 123/2024, de 20 de marzo, por la que se regula representación específica ante el Departamento de Hacienda y Finanzas para la presentación de las declaraciones anuales de Renta, Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. (BOG 60/2024, de 25 de marzo)

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

## → ABRIL, 2024

### A) - CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

#### → ANDALUCÍA

- Orden de 22 de marzo de 2024, por la que se regula la presentación de autoliquidaciones, declaraciones y otros documentos vinculados a la gestión de ingresos en la Plataforma de Pago y Presentación, la realización de los ingresos de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, así como la prestación del servicio de colaboración de las entidades de crédito en la gestión recaudatoria (BOA 62/2024, de 1 de abril)

[BOJA24-062-00042-42422-01\\_00299329.pdf \(juntadeandalucia.es\)](https://www.juntadeandalucia.es/boja/2024/062/00042-42422-01_00299329.pdf)

#### → CANARIAS

- Agencia Tributaria Canaria. - Resolución de 22 de marzo de 2024, de la Directora, por la que se determinan los modelos de declaración y autoliquidación tributaria que se pueden presentar telemáticamente y se establecen los supuestos y condiciones de presentación telemática obligatoria (BOC 64/2024, de 1 de abril)

[BOC - 2024/64. Lunes 1 de abril de 2024 - 1137 \(gobiernodecanarias.org\)](https://www.gobiernodecanarias.org/boj/cn/2024/64)

- Decreto ley 4/2024, de 1 de abril, por el que se prorroga la aplicación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario para la recuperación de diversas





actividades en la isla de La Palma y para combatir los efectos del COVID-19. (BOC 65/2024, de 2 de abril)

[BOC - 2024/65. Martes 2 de abril de 2024 - 1154 \(gobiernodecanarias.org\)](#)

▪ Orden de 17 de abril de 2024, por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias. (BOC 085/2024, de 30 de abril)

[BOC - 2024/85. Martes 30 de abril de 2024 - 1447 \(gobiernodecanarias.org\)](#)

## → CASTILLA-LA MANCHA

▪ Resolución de 11/04/2024, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, mediante la que se modifica el anexo de la Resolución de 18/02/2019, por la que se aprueban las aplicaciones informáticas utilizadas para las actuaciones administrativas automatizadas en el ámbito de la Administración Tributaria Regional, así como el contenido de las referidas actuaciones.(DOCLM 77/2024, de 19 de abril)

[descargarArchivo.do \(jccm.es\)](#)

## → CATALUÑA

▪ DECRETO LEY 5/2024, de 24 de abril, por el que se establecen medidas extraordinarias y urgentes de apoyo al sector agrario afectado gravemente por la situación de sequía y se adoptan otras medidas de carácter económico y administrativo (DOGC 9150, de 25 de abril de 2024)

[DECRETO LEY 5/2024, de 24 de abril, por el que se establecen medidas e \(gencat.cat\)](#)

## → GALICIA

▪ Resolución de 9 de abril de 2024, conjunta de la Intervención General de la Comunidad Autónoma de Galicia y de la Dirección de la Agencia Tributaria de Galicia, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones que se encuentren en período ejecutivo y de la que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros. (DOG 72/2024, de 12 de abril)

[Resolución DOG Viernes, 12 de abril de 2024 \(xunta.gal\)](#)

## B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

### → NAVARRA







- Orden Foral 34/2024, de 15 de marzo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 379 "Declaración informativa sobre pagos transfronterizos". (BON 73/2024, de 11 de abril)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 36/2024, de 21 de marzo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio correspondientes al período impositivo 2023, y se dictan las normas para su presentación e ingreso. (BON 69/2024, de 5 de abril)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 37/2024, de 21 de marzo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 238 "Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas". (BON 37/2024, de 16 de abril)

<https://bon.navarra.es/es/anuncio/-/texto/2024/76/1>

- Orden Foral 44/2024, de 27 de marzo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 220 de autoliquidación del impuesto sobre sociedades para los grupos fiscales que tributen por el régimen de consolidación fiscal, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (BON 85/2024, de 25 de abril)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 45/2024, de 27 de marzo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo S90 de autoliquidación del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (BON 87/2024, de 29 de abril)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

## → PAIS VASCO

Parlamento y Gobierno

Diputaciones-Territorios Históricos

- Álava
  - Norma Foral 6/2024, de 13 de marzo, de convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2024, de 20 de febrero, por el que se aprueba 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 (BOTH 39/2024, de 5 de abril)

[2024\\_039\\_01039\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

### ■ Gipuzkoa (GK)

- Orden Foral 130/2024, de 26 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado en la agricultura y la ganadería por la adquisición de gasóleo. (BOG 64/2024, de 3 de abril)

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

- Orden Foral 126/2024, de 25 de marzo, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. (BOG 69/2024, de 10 de abril)

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

- Orden Foral 136/2024, de 3 de abril, por la que se aprueba el modelo 379 «Declaración informativa sobre pagos transfronterizos» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación (BOG 74/2024, de 17 de abril)

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

- Orden Foral 185/2024, de 23 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 1116/2008, de 18 de diciembre, por la que se establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito (BOG 82/2024, de 29 de abril)

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

## 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\*]

MARZO, 2024

→ A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª SENTENCIA 481/2024** [18.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5108/2024). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1634/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1634. Id Cendoj: 28079130022024100080]

#### RESUMEN

No resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones, previsto en el artículo 201.5 de la LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, cuando la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan obligaciones de facturación, se hayan tomado en consideración los mismos tributos y periodos y ello haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad, en el ámbito de la actividad de transporte de mercancías por carretera, hayan sido anuladas como consecuencia de la regularización practicada.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e336fb3d41560f40a0a8778d75e36f0d/20240405>

\* 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»





## → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado. Ha comparecido, como parte recurrida, don X, representado por procuradora de los tribunales.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de marzo de 2022, en el recurso núm. 793/2020 en materia de acuerdo de imposición de sanción en relación con el impuesto sobre las personas físicas de los ejercicios 2008 y 2009.

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

«Determinar si resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones prevista en el artículo 201.5 de la LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, en aquellos supuestos en los que la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan las obligaciones de facturación»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** Artículos 187.1.c) y 201.5 del Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 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 el criterio interpretativo expresado en el **fundamento de derecho tercero**.

Segundo.- Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 5108/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de marzo de 2022, en el recurso núm. 793/2020 en materia de acuerdo de imposición de sanción en relación con el impuesto sobre las personas físicas de los ejercicios 2008 y 2009, con lo cual ésta queda confirmada.

Tercero.- Con respecto a las costas, nos remitimos a lo declarado en el fundamento de derecho quinto.

\* 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»





[QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas. En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación]

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### TERCERO.- **Criterio de la Sala sobre la cuestión con interés casacional.**

La estimación parcial de la sentencia recurrida se ha concretado exclusivamente en el extremo relativo a la aplicación del criterio de graduación previsto en el artículo 210.5 LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, por incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Siendo así, reproduciremos, en primer lugar, el artículo 201 LGT, relativo a la fracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación y documentación [ ].

Como ya se ha dicho, sobre los apartados 1 y 3 se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, no se ha pronunciado sobre el apartado 5 y, mucho menos, sobre el artículo 187 LGT (criterios de graduación de las sanciones tributarias) que reproducimos a continuación: [ ].

Actualmente es el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en el que se regulan las obligaciones de facturación.

El Real Decreto recoge, en su artículo 1, las modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, mediante la aprobación de un Reglamento por el que se regulan las obligaciones en dicho ámbito, que sustituye al Reglamento de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003 , de 28 de noviembre.

Esta última norma reglamentaria es la aplicable al supuesto que nos ocupa, aunque a los presentes efectos, la respuesta debe ser la misma que si se aplicase la norma vigente ahora. Como se ha recogido anteriormente en las alegaciones de las partes, se parte de la base de que la conducta del contribuyente tiene encaje en el tipo invocado por la administración - artículo 201, apartados 1 y 3 LGT, por expedición de facturas con datos falsos o falseados, habiendo decaído en la instancia las distintas alegaciones esgrimidas en la demanda sobre la inexistencia de culpabilidad, indebida calificación de la infracción e improcedente aplicación del mencionado apartado 3 del artículo 201 LGT. Estas alegaciones no se han reproducido en casación, a diferencia de lo que ha sucedido con el argumento de la vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones tributarias.

\* 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»





En la presente ocasión, la sanción se impuso por la comisión de la infracción prevista en el apartado 1 del artículo 201, calificándose de muy grave conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del mismo artículo 201 que, además, concreta su alcance estableciendo que consistirá en "multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción" puesto que, como declara la sentencia de instancia apreciada la inexistencia de actividad económica independiente en las operaciones que en el presente caso dan origen a la infracción, considerada a efectos del apartado 3º del artículo 201 de la LGT, no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación afectante al actor en relación con los específicos tributos u obligaciones tributarias y periodos objeto de investigación -IVA e IRPF en este caso, años 2008 y 2009-. El hecho de que se hayan tomado en consideración dichos tributos y periodos en cuestión y que esto haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad en el ámbito de la cantidad de transporte de mercancías por carretera hayan sido anuladas, impide la aplicación de dicho criterio de graduación.

La dovela central de lo dispuesto en la letra c) del artículo 187.1 LGT es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación. Lo que sucede es que, a los efectos de la aplicación de la agravante, por tal se entiende: cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. De estas dos hipótesis, la sentencia de instancia ha considerado acreditada la concurrencia de la primera, por lo que ha estimado que puede aplicarse la agravante.

La doctrina que fijamos, pues, es que no resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones, previsto en el artículo 201.5 de la LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, cuando la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan obligaciones de facturación, se hayan tomado en consideración los mismos tributos y periodos y ello haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad, en el ámbito de la actividad de transporte de mercancías por carretera, hayan sido anuladas como consecuencia de la regularización practicada.

👉 **LGT. 2ª SENTENCIA 408/2024** [07.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6531/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

\* 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 1577/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1577. Id Cendoj: 28079130022024100067]

## RESUMEN

Los órganos económico-administrativos y los tribunales del orden contencioso-administrativo no pueden anular una liquidación tributaria, apreciando de oficio la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, cuando la reclamación haya sido interpuesta de forma extemporánea.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fdbb71d8a049e719a0a8778d75e36f0d/20240403>

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

Interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado. Ha sido parte recurrida GB, S.L, 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 10 de junio de 2022, que estimó el recurso núm. 909/2019, interpuesto por la representación procesal de GB, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10 de septiembre de 2019, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Canarias, de 29 de febrero de 2016, que inadmitió la reclamación (acumuladas) 953/13 y 3149/13, contra las liquidaciones de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, y desestimó las reclamaciones 954/13 y 3150/13, contra las sanciones anudadas a ellas.

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

«Determinar si los órganos económico-administrativos y los tribunales del orden contencioso-administrativo pueden apreciar de oficio la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cuando la reclamación haya sido interpuesta de forma extemporánea»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 69, 235 y 239 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; en conexión con los artículos 69 y 70 de la Ley 29/1998, de 13 de julio. 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.

\* 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»





→ FALLO:

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

2.- Estimar el recurso de casación 6531/2022, interpuesto por la representación procesal de la Administración del Estado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2022, dictada en el recurso contencioso administrativo núm. 909/2019, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar en parte el recurso contencioso administrativo núm. 909/2019, interpuesto por la representación procesal de Gestión Bursátil I, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10 de septiembre de 2019, en el sentido de anular esta resolución en cuanto a las sanciones impuestas por las infracciones del artículo 191 LGT, que anulamos.

4.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### CUARTO.- **Contenido interpretativo de esta sentencia**

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

Los órganos económico-administrativos y los tribunales del orden contencioso-administrativo no pueden anular una liquidación tributaria, apreciando de oficio la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, cuando la reclamación haya sido interpuesta de forma extemporánea.

En consecuencia, al no resultar conforme la sentencia impugnada con la anterior doctrina, procede estimar el recurso de casación.

Cabe apuntar que no resulta atendible el alegato de que, al albur de la reclamación económica-administrativa (en plazo) contra la sanción, se abriría el camino o la posibilidad para declarar la prescripción de la liquidación, dando lugar a la anulación de esta.

Al respecto ha de significarse que el objeto de la reclamación interpuesta en plazo, vino constituido exclusivamente por las sanciones impuestas.

Entendemos que la sentencia va más allá y su pronunciamiento anulatorio alcanza también a las liquidaciones, afirmando lo siguiente: "Esto determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones del TEAC y del TEAR, así como de las dos liquidaciones que estarían prescritas, y como quiera que las sanciones estaban

\* 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»







anudadas a las liquidaciones, la anulación de aquellas ha de producir igual efecto en éstas."

Por eso, conforme a lo expresado con anterioridad, el pronunciamiento de la sentencia de instancia no se ajusta a Derecho y, por tanto, ha de ser casada y anulada.



## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)

👉 **IRNR. SENTENCIA 376/2024** [04.03.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6519/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1433/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1433.Id Cendoj: 28079130022024100064]

### RESUMEN

Transmisión de los derechos federativos de un jugador de fútbol. Interpretación del artículo 13.1.i) 2º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Artículo 13 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. 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.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8b1a4d0989e26e4aa0a8778d75e36f0d/20240325>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 6519/2022, interpuesto por procurador, en representación de SANTOS FUTEBOL CLUBE. 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.

\* 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»





Sentencia dictada el 8 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 784/2019, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 5844/2018 interpuesta por el citado club contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicios 2013 y 2015.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal: «FALLO: Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del Santos Fútbol Club contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de septiembre de 2019 (R.G.: 5844/2018), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia».

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

«Determinar si, 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»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 13.1.i) 2º y 24 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de SANTOS FUTEBOL CLUBE, contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 784/2019.

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

\* 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»





## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SEXTO. **Respuesta a la cuestión de interés casacional.**

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 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.



## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 **ISD. SENTENCIA 452** [13.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6989/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1585/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1585.Id Cendoj:28079130022024100071]

## RESUMEN

En las circunstancias del caso, la existencia de un litigio civil sobre la herencia, con incidencia directa en la determinación de los elementos esenciales del tributo, suspende el procedimiento de recaudación sustanciado como consecuencia de la falta de pago de la autoliquidación, presentada por el contribuyente antes de haberse suscitado el referido procedimiento judicial.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/57b5130d50347e90a0a8778d75e36f0d/20240403>

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

Recurso interpuesto por la Junta de Andalucía, representada y defendida por la letrada de la Junta de Andalucía. Ha sido parte recurrida don J, representado por procurador de los Tribunales don, bajo la dirección letrada. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

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

\* 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»





Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJA (sede de Málaga) núm. 2651/2022 de 13 de junio, que estimó el recurso núm. 4/2020, interpuesto por la representación procesal de don J contra la resolución de 26 de septiembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía (sala desconcentrada de Málaga), por la que se desestimaron sus reclamaciones económico-administrativas acumuladas núm. NUM000 y NUM001, contra la desestimación de recursos de reposición deducidos contra un embargo de créditos y un embargo de cuentas bancarias, por importe de 19,40 €, efectuados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) como consecuencia de la falta de pago en periodo voluntario de las liquidaciones con claves núm. NUM002 (101.317,58 €) y NUM003 (1.644,62 €), concepto Impuesto de Sucesiones (IS) de doña RS, importe total a embargar 105.472,79 €.

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

«Determinar si es posible suspender el procedimiento de recaudación sustanciado como consecuencia de la falta de pago en periodo voluntario de una deuda derivada del Impuesto sobre Sucesiones cuando se promueva un litigio sobre herencia con incidencia en el hecho imponible»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 165 y 170.3 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], así como el artículo 69 del del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) ["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:

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

2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 6989/2022, interpuesto por la representación procesal de la Junta de Andalucía, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Málaga) núm. 2651/2022 de 13 de junio, en el recurso núm. 4/2020.

3.- Sin costas.

### FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

En las circunstancias del caso, la existencia de un litigio civil sobre la herencia, con incidencia directa en la determinación de los elementos esenciales del tributo, suspende el procedimiento de recaudación sustanciado como consecuencia de la falta de pago de la autoliquidación, presentada por el contribuyente antes de haberse suscitado el referido procedimiento judicial.

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



## IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

 **IBI. SENTENCIA 516** [21.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8452/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1635/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1635. Id Cendoj:28079130022024100081]

### RESUMEN

El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es quien ostente la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible del impuesto. En caso de no coincidencia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho, según el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquel, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad. Cuando exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente, la acreditación de esta discrepancia comportará la nulidad de la liquidación del IBI, que se hubiera practicado al titular catastral que no fuera sujeto pasivo, una vez que el ayuntamiento o entidad local haya realizado las correspondientes rectificaciones, a los efectos de determinar el sujeto pasivo. De no existir tal convenio de delegación de funciones, la liquidación practicada por el ayuntamiento o entidad local tendrá carácter provisional y quedará sin efecto cuando la Dirección General del Catastro acuerde modificar el titular catastral. Si la Dirección General del Catastro confirmara el titular catastral, el ayuntamiento o entidad local practicará, en su caso, liquidación definitiva.

\* 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»





Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fd2cf4430c169187a0a8778d75e36f0d/20240405>

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

Recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Tres Cantos, representado y defendido por el letrado municipal. Ha sido parte recurrida Laboratorios S.A. representado por procuradora de los Tribunales, bajo dirección letrada.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM núm. 578/2022 de 30 de septiembre, que estimó el recurso de apelación núm. 905/2021, interpuesto por la representación procesal de Laboratorios S.A. contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 20 de Madrid de 30 de junio de 2021 (recurso 260/2020), que había desestimado su recurso contra el acuerdo del Ayuntamiento de Tres Cantos de 11 de junio de 2020, expediente 2020/000007, concepto Impuesto sobre Bienes Inmuebles, derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de apremio seguido contra International, S.A., importe 38.926,40 euros.

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

«Determinar quién es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en caso de que exista una discrepancia entre los datos contenidos en el padrón catastral y los obrantes en el Registro de la Propiedad sobre la titularidad del bien.

Precisar si, a los efectos de determinación del sujeto pasivo del impuesto, prevalece la titularidad registral a la catastral y, en caso de que así sea, si ha de tenerse en cuenta la fecha del documento en que se produce la incorporación al Catastro.

Determinar si la acreditación de esta discrepancia comporta la anulación automática de la liquidación del impuesto girada al titular catastral o debe instarse antes la modificación del catastro para que se practique liquidación definitiva al sujeto pasivo»

## → **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:**

Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 63 y 77, apartados 5 y 7, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo) ["TRLRHL"] y 9.4 del Real Decreto

\* 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»





Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (BOE de 8 de marzo) ["TRLCI"].

→ FALLO:

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

2.- Estimar el recurso de casación 8462/2022, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Tres Cantos contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 578/2022 de 30 de septiembre, dictada en el recurso de apelación núm. 905/2021, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de las actuaciones para que dicha Sala proceda en los términos expresados en el Fundamento de Derecho Quinto.

3.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### QUINTO.- **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 sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es quien ostente la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible del impuesto.

En caso de no coincidencia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho, según el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquel, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

Cuando exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente, la acreditación de esta discrepancia comportará la nulidad de la liquidación del IBI, que se hubiera practicado al titular catastral que no fuera sujeto pasivo, una vez que el ayuntamiento o entidad local haya realizado las correspondientes rectificaciones, a los efectos de determinar el sujeto pasivo.

De no existir tal convenio de delegación de funciones, la liquidación practicada por el ayuntamiento o entidad local tendrá carácter provisional y quedará sin efecto cuando la Dirección General del Catastro acuerde modificar el titular catastral. Si

\* 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»





la Dirección General del Catastro confirmara el titular catastral, el ayuntamiento o entidad local practicará, en su caso, liquidación definitiva.

A la vista de la expresada doctrina, la sentencia recurrida debe ser casada y anulada al no valorar ni pronunciarse sobre la referencia catastral de las fincas en el Registro de la Propiedad y sobre las respectivas fechas, a los efectos del artículo 9.4 TRLCI, tanto del documento por el que se produce la incorporación al Catastro como la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

La sentencia guarda también silencio sobre las correspondientes rectificaciones -a las que se refiere el artículo 77.7 TRLHL-, por parte del ayuntamiento, a la vista de que exista o no convenio de delegación de funciones con el Catastro, lo que, conforme a la doctrina expresada, resultará determinante a los efectos de la liquidación.

En consecuencia, procede ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de Madrid constate la referencia catastral de las fincas inscritas en el Registro de la Propiedad, así como la fecha de los correspondientes documentos y títulos a los efectos del artículo 9.4 TRLCI y, a partir de la doctrina proclamada en el presente recurso, concluya si, con tales parámetros, cabe dar por acreditada la no coincidencia entre el titular catastral y el sujeto pasivo del tributo.

Verificada, en su caso, dicha divergencia, cabrá ordenar al ayuntamiento que lleve a cabo las correspondientes rectificaciones, procediendo de la manera anteriormente expresada, según exista o no convenio de delegación de funciones con el Catastro, con los efectos expresados respecto de la liquidación, aquí impugnada por la vía del art 174.5 LGT.

## → A2. SENTENCIAS (Reseñas)

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª SENTENCIA 363/2024** [01.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7146/2022). Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 1197/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1197. Id Cendoj:28079130022024100059]

#### RESUMEN

Comprobación de valores. Desde que la Administración solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un

\* 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»







procedimiento de comprobación de valores y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/02413c6a2541515ca0a8778d75e36f0d/20240314>

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

Recurso promovido por la Junta de Castilla-La Mancha, representada y asistida por letrado de sus Servicios Jurídicos. Comparecen como partes recurridas, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, y la entidad «PAL, S.L.», representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada.

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

Sentencia núm. 197, de 8 de julio de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados ["AJD"].

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

«Determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, que se tramita como un procedimiento autónomo de gestión tributaria, ha de considerarse que las actuaciones que desarrolla la Administración para justificar su iniciación por entender que no se corresponde el valor declarado con el valor real determinado por la propia Administración, suponen el inicio del procedimiento, o por el contrario, suponen actuaciones previas anteriores al inicio del plazo de caducidad de seis meses que otorga la LGT, cuyo comienzo vendría determinado por la fecha de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración al obligado tributario»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 134, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 4, de la misma ley. 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:

\* 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.- **No haber lugar al recurso de casación, interpuesto** por la representación procesal **de la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha** contra la sentencia núm. 197, de 8 de julio de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso núm. 310/2020.

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

[OCTAVO.- Las costas. En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad]

👉 **LGT. 2ª SENTENCIA 458/2024** [14.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3050/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1593/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1593. Id Cendoj:28079130022024100073]

## RESUMEN

El desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración tributaria, sin que exista justificación razonable alguna ni concurren circunstancias objetivas excepcionales que justifiquen el decalaje constatado de tres meses, cuando además este ha sido buscado de propósito para procurar una ventaja a la Administración tributaria, vulnera el principio de **buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley" ( art 34.1.ñ LGT )**, por lo que procede reparar los derechos vulnerados y los perjuicios, en este caso procedimentales, sufridos por el contribuyente, en el sentido de que el desfase temporal transcurrido entre ambas notificaciones a los efectos de efectuar el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT, debe considerarse como una dilación imputable a la Administración.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0325f5c2aaf880c5a0a8778d75e36f0d/20240403>

→ **Interposición del recurso de casación.**

\* 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»





Interpuesto por COOPERATIVA, S.A., representada por procurador de los Tribunales, bajo la 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 de diciembre de 2021, que desestimó el recurso núm. 114/2017, interpuesto por la representación procesal de Cooperativa, S.A. contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 3 de noviembre de 2016 (R.G.: 406/2014) y de 24 de septiembre de 2020 (R.G.: 5445/2018), y los Acuerdos de ejecución de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 27 de junio de 2017 y de 28 de junio de 2018.

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

«Determinar la incidencia de una dilación desproporcionada en la remisión de una resolución económico-administrativa a la dependencia de la administración tributaria encargada de su ejecución, imputable al órgano económico-administrativo, en relación con el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 150.7 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 cuarto** de esta sentencia.

Segundo. **Haber lugar al recurso de casación núm. 3050/2022, interpuesto por COOPERATIVA, S.A.**, representada por procurador de los Tribunales, contra la sentencia dictada el nueve de diciembre de dos mil veintiuno por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 114/2017, sentencia que se casa y anula.

Tercero. **Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 114/2017, interpuesto por la representación procesal de Cooperativa, S.A.** contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 3 de noviembre de 2016 (R.G.: 406/2014) y de 24 de septiembre de 2020 (R.G.: 5445/2018), y los Acuerdos de ejecución de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 27 de junio de 2017 y

\* 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 28 de junio de 2018, los que se anulan, y en su lugar declaramos prescritos el derecho a liquidar en relación con el IS ejercicios 2005 y 2006.

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

## ATENCIÓN

**VOTO PARTICULAR: formulado por el magistrado Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.**

👉 **LGT. 3ª SENTENCIA 467/2024** [15.03.204]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7146/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1584/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1584. Id Cendoj: 28079130022024100070]

## RESUMEN

A los efectos del artículo 171 LGT, cabe considerar inembargables, conforme a los límites y porcentajes que, para el embargo de sueldos, salarios o pensiones se derivan de los artículos 606 y 607 LEC, los saldos existentes en una cuenta corriente en la que no se ingrese directamente ningún sueldo, salario o pensión, cuando su titular acredite que dichas cantidades provienen, a su vez, de ingresos o transferencias efectuadas desde otra cuenta de su titularidad en la que se le abonan tales sueldos, salarios o pensiones.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6976e3bd0a1f3012a0a8778d75e36f0d/20240403>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona (ORGT), representado por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada. Ha sido parte recurrida doña María, no personada en las presentes actuaciones.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 13 de Barcelona núm. 144/2022 de 12 de abril, que estimó el recurso núm. 421/2021, interpuesto por la representación procesal de doña María contra la resolución de 21 de julio de 2021, del Organisme de Gestió Tributaria, Diputació de Barcelona, por la que se desestimó su recurso de reposición frente a diligencia de embargo de cuentas corrientes.

\* 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.

«Determinar si se pueden considerar cantidades inembargables los saldos existentes en una cuenta corriente en donde no se ingresa ningún sueldo, pensión o salario, cuando dichas cantidades provienen, a su vez, de ingresos realizados por el interesado desde otra cuenta de su titularidad en la que sí se abonan pensiones, sueldos o salarios inembargables; o sí, por el contrario, dichas cantidades deben tener la consideración de ahorro y, por tanto, plenamente embargables»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 607 de la Ley 1/2000, de 7 de enero; y 171.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. 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.- **Estimar el recurso de casación 7696/2022, interpuesto por la representación procesal del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona**, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 13 de Barcelona núm. 144/2022 de 12 de abril, en el recurso núm. 421/2021, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de las actuaciones conforme se expresa en el Fundamento de Derecho Cuarto.

3.- Sin costas

👉 **LGT. 4ª SENTENCIA 512/2024** [21.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7701/2022). Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 1630/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1630.Id Cendoj:28079130022024100078]

### RESUMEN

Procedimiento de apremio. Embargo de acciones o participaciones en sociedades. Prohibición de disponer de bienes por la sociedad de la que se embargan acciones o participaciones, respecto a sus bienes inmuebles. Control efectivo de la sociedad por el obligado tributario persona física.

\* 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»





Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c54b22f32ed9c27aa0a8778d75e36f0d/20240405>

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

Recurso promovido por «EX,S.L.», representada por procuradora de los Tribunales, bajo la dirección letrada. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

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

Sentencia núm. 102, de 28 de abril de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 676/2021, promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 15 de junio de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001, formulada contra la resolución de 27 de octubre de 2016, que, a su vez, desestimó el recurso de reposición instado frente al acuerdo de prohibición de la libre disposición de bienes inmuebles.

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

«Determinar si la Administración tributaria puede acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario persona física acciones o participaciones de aquella y esta persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, por lo que ejerzan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** Artículos 81 y 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; artículo 42 del Código de Comercio. 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:

\* 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.- **No haber lugar al recurso de casación núm. 7701/2022, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil «EX, S.L.»** contra la sentencia núm. 102, de 28 de abril de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, desestimatoria del recurso contencioso- administrativo núm. 676/2021.

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

[SÉPTIMO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, se mantiene el pronunciamiento de la sentencia recurrida]

👉 **LGT.5ª SENTENCIA 517/2024** [21.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.373/2023) Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1656/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1656. Id Cendoj: 28079130022024100082]

## RESUMEN

Comprobación de los beneficios fiscales y devoluciones tributarias por parte de los órganos con funciones gestoras. Competencia. Desestimación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/5c66eab6bee2cceca0a8778d75e36f0d/20240405>

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

Recurso promovido por «HS, S.L.», representada por procuradora de los Tribunales bajo dirección letrada. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

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

Sentencia núm. 895/2022, de 11 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 857/2021, promovido por la citada sociedad frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias ["TEARA"], de 17 de septiembre de 2021, desestimatoria de las reclamaciones económico- administrativas núm. 33/00828/2021, y las acumuladas números [...] formuladas contra las resoluciones dictadas por el inspector regional, el 24 de marzo de 2021, poniendo fin a los procedimientos de comprobación limitada

\* 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»





instruidos y practicando liquidaciones provisionales por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], períodos mensuales ejercicio 2019, arrojando un total a devolver cifrado en 67.307,68 euros.

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

«Reforzar, precisar o matizar la jurisprudencia existente ( STS de 23 de marzo de 2021, RCA/3688/2019) en torno al alcance del artículo 141.e) LGT, determinando si la doctrina contenida en dicha sentencia, relativa a las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, resulta aplicable también al supuesto de las exenciones o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, asimismo previsto en la misma letra e) del citado precepto.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** El artículo 141 e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 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 interpuesto por** la representación procesal de **la entidad mercantil «HS, S.L.»**, contra la sentencia núm. 895/2022, de 11 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 857/2021.

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

[SEXTO.- Las costas. En virtud de lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, se mantiene el pronunciamiento de la sentencia recurrida]



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS. SENTENCIA 449/2024** [13.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.9078/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1622/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1622. Id Cendoj: 28079130022024100075]

\* 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

Las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y contabilizadas, aunque no estén previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/13aa34a0ce5208b3a0a8778d75e36f0d/20240404>

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

Recurso interpuesto por la entidad mercantil «SAP,S.A.» representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada. Se ha personado en este recurso como parte recurrida la Administración General del Estado, con la representación que le es propia.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de octubre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 325/2020, promovido frente a la resolución de 12 de noviembre de 2019, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central "TEAC", relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012.

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

«1. 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.

2. Determinar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o si, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso»

→ **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

\* 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»





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:

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Cuarto**.
2. **Estimar el recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil «SAP,S.A.»** representada por procurador de los Tribunales, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de octubre de 2022, sentencia que se casa y anula.
3. **Estimar el recurso contencioso-administrativo promovido frente a la resolución** de 12 de noviembre de 2019, **dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central "TEAC"**, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, resolución que se anula, así como aquellas de las que traiga causa, en particular, los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, en cuanto declaramos deducibles las retribuciones satisfechas a los administradores.
4. Sin costas.



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

**IVA. SENTENCIA 480/2024** [18.03.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3834/2022). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 1633/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1633.Id Cendoj:28079130022024100079]

### RESUMEN

Cuando el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto, aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º LIIVA, no resulta procedente exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó

\* 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 calcularlo con el tipo reducido, debiendo entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto, calculada al tipo general.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/5597e6dec0939fa0a0a8778d75e36f0d/20240405>

## → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por procurador en representación de «IMI,S.L.» 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 17 de enero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, que desestimó el recurso núm. 242/2020, formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears de 30 de enero de 2020 que, a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa núm. 07/00772/2018 frente al acuerdo de liquidación provisional en concepto de impuesto sobre el valor añadido ["IVA "] del ejercicio 2015, periodos 01 a 12, de fecha 23 de enero de 2018.

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

«Determinar, en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA, si resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido o si debe entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto calculada al tipo general»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 1, 2.1.c), 73 y 78.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Artículo 78, apartados Uno y Dos.4º, y 89. Tres. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, todo ello a la luz del principio de neutralidad del IVA. Ello sin perjuicio de que la sentencia

\* 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»





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 el criterio interpretativo expresado en el **fundamento de derecho tercero**.

Segundo.- **Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 3834/2022, interpuesto por el procurador, en representación de «IMI,S.L.»** contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, el 17 de enero de 2022, que desestimó el recurso núm. 242/2020, formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears de 30 de enero de 2020 que, a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa núm. 07/00772/2018 frente al acuerdo de liquidación en concepto de IVA del ejercicio 2015, periodos 01 a 12, con lo cual ésta queda confirmada y con ella los actos administrativos recurridos.

Tercero.- Con respecto a las costas, nos remitimos a lo declarado en el fundamento de derecho quinto.

[QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas. En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación]



## IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

**IBI. SENTENCIA 361/2024** [01.03.024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.9087/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGP], Roj: STS 955/2024 - ECLI:ES:TS:2024:955. Id Cendoj: 28079130022024100050]

### RESUMEN

Responsabilidad subsidiaria. Artículo 174.5 de la LGT. IBI. La persona o entidad declarada responsable tributaria de las deudas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en virtud del artículo 64.1 TRLHL puede, con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, discutir directamente el valor catastral que conforma la base imponible de la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuya responsabilidad se deriva, siempre y cuando concurren

\* 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»





circunstancias excepcionales sobrevenidas, entre las que no se encuentran la declaración de responsabilidad subsidiaria.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fff5fd77484aac18a0a8778d75e36f0d/20240307>

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

Recurso interpuesto por la entidad mercantil APJ, S.A., representada por procuradora de los tribunales, bajo dirección letrada.,

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 25 de octubre de 2022, que desestimó el recurso de apelación núm. 578/2022, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 27 de Madrid, de fecha 29 de marzo de 2022, en el procedimiento ordinario núm. 205/2021, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 25 de marzo de 2021, en materia de responsabilidad subsidiaria por las deudas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio 2013, de la sociedad PK, S.L.

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

«Determinar si la persona o entidad declarada responsable tributaria de las deudas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en virtud del artículo 64.1 TRLHL puede, con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, discutir directamente el valor catastral que conforma la base imponible de la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuya responsabilidad se deriva, todo ello al amparo de las facultades de impugnación previstas en el artículo 174.5 de la LGT»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con los artículos 64.1, 65 y 77 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. 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:

\* 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»





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 9087/2022, interpuesto por la entidad mercantil APJ, S.A.**, representada por procuradora de los tribunales. contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 25 de octubre de 2022, que desestimó el recurso de apelación núm. 578/2022, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 27 de Madrid, de fecha 29 de marzo de 2022, en el procedimiento ordinario núm. 205/2021, sentencia que ha de confirmarse por ser conforme con el orden jurídico.

II. ABRIL, 2024

→ A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

## ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT [IVA]. 1ª SENTENCIA Núm. 546/2024** [03.04.24]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8287/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 1708/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1708. Id Cendoj: 28079130022024100085]

### RESUMEN

La potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación para dictar un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. En el nuevo procedimiento que se inicie en aplicación de esa doctrina jurisprudencial, resulta de aplicación el principio de conservación de actos y trámites no afectados por la causa de anulación del acto anulado en el primer procedimiento, de acuerdo con el artículo 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, que concreta en el ámbito tributario las previsiones generales del artículo 51 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. La excepción jurisprudencial al reconocimiento de efecto

\* 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»





interrumpitivo a la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase del artículo 68.1.b) de la Ley General Tributaria, en relación a la caducidad, no es trasladable a los supuestos de prescripción, dada su distinta naturaleza. Prorrata especial: no resulta de aplicación atendiendo a las circunstancias del caso.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/10d1362bd9d4e481a0a8778d75e36f0d/20240412>

## → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 8287/2022, interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil «EM, SL.». 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 25 de mayo de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 887/2020, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 24 de junio de 2020, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico-administrativa deducida contra el acuerdo de liquidación de 9 de septiembre de 2016 dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], ejercicio 2007.

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

«[...] 1. Determinar si la potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación.

2. Determinar si el principio de conservación de actos y trámites previsto en los artículos 51 de la Ley 39/2015 y 66.3 del RD 520/2005, resulta de aplicación cuando estos se adoptaron en un procedimiento viciado de nulidad desde su inicio y que resultaban ser la esencia de este.

3. Determinar si la excepción jurisprudencial al reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del artículo 68.1.b) LGT se debe aplicar también en supuestos en los que el contribuyente se ve obligado

\* 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 recurrir sistemáticamente actos declarados improcedentes por razones sustantivas»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. La jurisprudencia sentada en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2020 (RCA/5086/2017: ECLI:ES: TS:2020:1878) y 15 de septiembre de 2014 (RCA/3948/2012: ECLI:ES:TS:2014:3728) y el artículo 7.2 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. .2. Artículos 51 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. 3. Los artículos 66.a) y 68.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución española. 4. El artículo 17.5 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977. 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 séptimo** de esta sentencia.

Segundo. **No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador** en representación de la mercantil «EM, SL.» contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 887/2020.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SÉPTIMO. **Respuesta a las cuestiones de interés casacional.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones de interés casacional, en los siguientes términos:

1.La potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación para dictar un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva.

\* 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. En el nuevo procedimiento que se inicie en aplicación de esa doctrina jurisprudencial, resulta de aplicación el principio de conservación de actos y trámites no afectados por la causa de anulación del acto anulado en el primer procedimiento, de acuerdo con el artículo 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, que concreta en el ámbito tributario las previsiones generales del artículo 51 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3. La excepción jurisprudencial al reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase del artículo 68.1.b) de la Ley General Tributaria, en relación a la caducidad, no es trasladable a los supuestos de prescripción, dada su distinta naturaleza.

4. Atendiendo a las circunstancias del caso, en aplicación del artículo 17.5 de la Sexta Directiva del IVA, se determina que no debe aplicarse la prorrata especial por cuanto el adquirente no había optado por dicha regla ni cumplía los requisitos legales que impondrían su aplicación. Incluso de haber optado por la prorrata especial, se ha acreditado que el inmueble adquirido no se destinó exclusivamente a la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

**LGT. 2ª SENTENCIA Núm. 549/2024** [04.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.4ª (Rec.4663/2023). Ponente: Jose Luis Requero Ibáñez

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1876/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1876. Id Cendoj:28079130042024100112]

## RESUMEN

Derechos fundamentales e Inspección tributaria. Precinto sin autorización judicial de cajas de seguridad alquiladas por personas físicas a entidades bancarias. No hay vulneración del artículo 18.2 de la CE por no ser domicilio y, si bien supone una afectación del derecho a la intimidad (artículo 18.1 de la CE), la justificación del precinto debe cumplir el juicio de proporcionalidad, idoneidad y necesidad, aparte de que dicho precinto cuenta con habilitación legal.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/af5f6e6ccbba9a24a0a8778d75e36f0d/20240418>

→ **Interposición del recurso de casación.**

\* 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»





Recurso de casación interpuesto por DOÑA «LX» Y DON «VX», representados por procuradora, bajo dirección letrada. Ha comparecido como parte recurrida la Administración del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado. Con intervención del Ministerio Fiscal.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso contencioso-administrativo seguido por los trámites del procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, contra el acuerdo de ratificación de medidas cautelares de la Inspección de Hacienda del Estado, de 9 de enero de 2023, por el que se precintó la caja de seguridad de sus representados en la entidad bancaria Caixa Bank, S.A., adoptado una vez iniciado el procedimiento de inspección contra los mismos referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2018 y 2019.

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

«Determinar si es constitucionalmente posible, desde la perspectiva de los derechos fundamentales a la intimidad personal y a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18, apartados 1 y 2, de la CE), que la Administración Tributaria proceda al precinto de una caja de seguridad sin la correspondiente autorización judicial o sin el consentimiento de su titular»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** apartados 1 y 2 del artículo 18 de la Constitución Española y los artículos 113, 143 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 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 LJCA.

→ FALLO:

**PRIMERO.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de DOÑA «LX» y DON «VX»** contra la sentencia 395/2023, de 26 de abril, y rectificada por auto de 18 de mayo de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso contencioso-administrativo 107/2023, seguido por los trámites del procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, sentencia que se confirma.

**SEGUNDO.-** En cuanto a las costas, estese a lo declarado en el último 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»





[COSTAS. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.3 de la LJCA, en relación con el artículo 93.4 de la LJCA, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes]

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SEXTO.- **Juicio de la Sala.**

1. La cuestión de interés casacional parte de dos premisas fácticas: que no se abra y sólo se precinte una caja de seguridad, y que la caja de seguridad no esté en el domicilio del inspeccionado sino alquilada a una entidad bancaria. Sobre esa base se nos plantea si para realizar el precinto la Administración carece del privilegio de la autotutela, luego debe acudir a la tutela que le otorgue la autoridad judicial y que, en su caso, lo autorice.

2. Con esas premisas y a efectos de los derechos fundamentales del artículo 18.1 y 2, comenzamos por ser este último por el más contundente, lo que exige determinar si una caja de seguridad puede ser considerada como domicilio de las personas físicas.

3. Como es sabido, por ser doctrina constante del Tribunal Constitucional, el domicilio constitucionalmente protegido no se identifica con el civil o administrativo: tiene un contenido más amplio como "espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima" (cfr. sentencia 22/1984); ese domicilio constitucionalmente protegido se identifica con la morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar; protege un espacio cerrado donde se desarrolla la vida privada (sentencia 94/1999).

4. A partir de esa concreción, se ha venido precisando qué es domicilio, pero siempre en supuestos en los que concurre un elemento básico: hablamos de espacios físicos cerrados -"lugares" según el artículo 8.6 de la LJCA- en los que una persona vive permanente o eventualmente, en los que se desenvuelve físicamente y desarrolla su privacidad, su intimidad personal o familiar. Por tanto, un recipiente -ahora una caja de seguridad- no es un espacio o lugar apto ni por naturaleza, ni por destino, para desarrollar la vida privada, no es lugar y no está necesitado del máximo nivel de protección constitucional.

5. Que no sea domicilio constitucionalmente protegido no quita para que ese recipiente albergue aspectos de la vida privada o intimidad de la persona o, dicho de otra manera, que sirva de soporte para la intimidad, lo que lleva a lo litigioso al artículo 18.1 de la Constitución. Y no está de más recordar que la intimidad personal y familiar se considera como un "ámbito propio y reservado" frente a la acción,

\* 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»





mirada y conocimiento de los demás; preservar esa intimidad, esa privacidad, garantiza un mínimo de calidad de vida humana, de ahí que se conecte con la dignidad de la persona.

6. A los efectos del citado artículo 18.1, desde luego que el precinto de una caja de seguridad sí supone una afectación a la intimidad personal, si bien menos intensa: se priva de la disponibilidad de la caja como soporte o instrumento que también sirve al derecho a la intimidad, de ahí que se diga -nos lo recuerda la sentencia de instancia- que no hay plena intimidad si no se puede disponer de aquello que es íntimo y, en este caso, la intimidad no se desvela, no se abre la caja, pero desposee de parte esa intimidad privar al depositante del acceso y disposición de elementos que son parte de su intimidad.

7. Es cierta la afectación a la intimidad, pero no es por ello un sacrificio sobre el que pesa una reserva de jurisdicción, que es el caso de las invasiones más intensas, como los que afectan al domicilio o a las comunicaciones, o como sería ya la apertura de la caja de seguridad. Y si no rige esa reserva de jurisdicción, no rige como garantía primera su presupuesto: el consentimiento del depositante; o dicho de otra forma, se exige autorización judicial si el interesado no consiente desvelar una parte de su intimidad, luego si no es exigible esa autorización judicial, es que, en puridad, antes no es exigible el consentimiento.

8. Situados como estamos en el derecho fundamental del artículo 18.1 de la Constitución, no será exigible un control ex ante, pero sí cabe siempre el control ex post. Esto nos lleva a que la garantía de ese derecho fundamental, en caso de precinto de cajas de seguridad, se concrete en dos exigencias, una de apoderamiento -que haya habilitación legal- y otra de aplicación, esto es, que el acto de precinto sea una medida proporcional, idónea y necesaria. Son exigencias que buscan un equilibrio que evite tanto la arbitrariedad administrativa, como que no se desapodere a la Administración tributaria, todo ello con la mirada puesta en el deber que proclama el artículo 31.1 de la Constitución.

9. En cuanto a la exigencia de habilitación legal, la Sala no duda de que lo ofrece el artículo 146.1 de la LGT y que, como afirma la Sala de instancia, las concretas medidas que relaciona su párrafo segundo ejemplifican, no son agotadoras: la expresión "en su caso" así lo admite y de los elementos que relaciona, ya sean soportes -libros, documentos- o continentes -archivos, locales o equipos electrónicos- tienen en común la capacidad de albergar información con eventual relevancia tributaria, lo que se advierte sin especial problema en una caja fuerte. Tal habilitación legal queda confirmada por el artículo 181.2 del RGIT.

10. La segunda exigencia va acompañada de las garantías procedimentales previstas en el artículo 146.2 y 3 de la LGT, y como el apartado 1 prevé que con

\* 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»





las medidas cautelares se trata de evitar que "desaparezcan, se destruyan o alteren" pruebas, es carga de la Administración razonar y justificar la proporcionalidad, idoneidad y necesidad, en este caso del precinto. Y la posibilidad de control queda garantizada en el artículo 181.3, 4 y 5 del RGIT, más el derecho a la tutela judicial, como evidencia el caso de autos; además, como medida cautelar, el precinto es temporal y modificable.

11. Cuestión distinta a la aquí planteada de interés casacional sería la referida a cajas de seguridad situadas en el domicilio constitucionalmente protegido del inspeccionado o el caso de dispositivos u objetos que también cumplen funciones de almacenaje (ordenadores, discos duros, teléfonos móviles), y que plantean ya cuestiones relacionadas con los derechos fundamentales ligados al llamado entorno digital o, en su caso y por servir de comunicación, plantean ya la sujeción a la garantía del artículo 18.3 de la Constitución.

12. Antes de concluir no podemos dejar de mencionar la sentencia 1207/2023, de la Sección Segunda de esta Sala y que invocan los recurrentes para aplicarla al caso, lo que no entendemos acertado. En ese asunto, tanto la cuestión de interés casacional como el supuesto de hecho fueron otros: el juicio casacional tuvo por objeto, no el precinto, sino la "copia masiva e indiscriminada" del disco duro de un portátil; además, aquella sentencia se centró, para revisarlo y censurarlo, en el juicio de proporcionalidad, idoneidad y necesidad que hizo el tribunal de apelación sobre esa medida cautelar y, añádase también, la sospecha de la Sala de que la Inspección pudo conocer el contenido del disco duro antes de desprecintarlo. Y, en fin, la sentencia añade consideraciones sobre el llamado "entorno virtual", más la invocación como normativa que conviene incorporar, la prevista en la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

13. En consecuencia, a los efectos del artículo 93.1 de la LJCA, declaramos lo siguiente respecto de la medida cautelar de precinto de una caja de seguridad situada en una entidad bancaria:

1.º Como medida de seguridad, el precinto de la caja de seguridad tiene por cobertura el artículo 146.1 de la LGT en relación con el artículo 181.2 del RGIT.

2.º La caja de seguridad alquilada por el inspeccionado en una entidad bancaria no tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido a efectos del artículo 18.2 de la Constitución.

3.º El precinto de la caja de seguridad puede afectar a la intimidad personal y familiar del inspeccionado ( artículo 18.1 de la Constitución), razón por la que la Administración tributaria deberá razonar y justificar la proporcionalidad, idoneidad

\* 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»



y necesidad de esa medida de seguridad que, como tal, será temporal y modificable.

## SÉPTIMO.- APLICACIÓN AL CASO.

1. Conforme a lo expuesto se desestima el recurso de casación, pues la sentencia de instancia impugnada se sujeta a lo declarado y resuelto a efectos casacionales para este concreto proceso.

2. En lo que hace a la infracción de los artículos 24.1 y 2 y 120 de la Constitución, no se entra a resolver sobre los razonamientos de la sentencia para confirmar el juicio de proporcionalidad, idoneidad y necesidad que hizo la Administración. Esto es así porque tales cuestiones no se plantearon al preparar el recurso de casación, de ahí que el auto de admisión ciñese nuestro juicio casacional a la interpretación del artículo 18.1 y 2 de la Constitución.

👉 **LGT. 3ª SENTENCIA Núm. 650/2024** [17.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8105/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2017/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2017. Id Cendoj: 28079130022024100109]

### RESUMEN

El plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se ha de computar de fecha a fecha con independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a978ee00d1208798a0a8778d75e36f0d/20240426>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado. Ha sido parte recurrida CAIXABANK, S.A. (en adelante, "Caixabank") representada por procurador de Tribunales, bajo dirección letrada.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2021, que desestimó el recurso núm. 234/2018, interpuesto por la representación procesal de Caixabank contra la resolución dictada por el Tribunal

\* 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»





Económico-Administrativo Central (TEAC) el 22 de febrero de 2018, por la que se estimaban en parte las reclamaciones económico-administrativas contra liquidación derivada de acta en disconformidad A02 72211791, concepto IVA, ejercicio 2007, deuda tributaria a ingresar de 1.087.192,52 euros; y contra liquidación derivada de acta en disconformidad A02 72211816, concepto IVA, ejercicio 2008, importe a devolver de 32.326,21 euros.

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

«Determinar si al plazo de cuatro años de prescripción de la potestad de la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, le es de aplicación la previsión contenida en el artículo 30.5 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que determina que cuando el último día del plazo sea inhábil, el plazo se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 66 y 97 de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"], y el artículo 30, apartados 4 y 5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ["LPAC"]. 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 Quinto**.

2.- **Desestimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado**, representada y defendida por la abogacía del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2021 y el auto de 20 de mayo de 2022 en el recurso núm. 234/2018,

3.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

De acuerdo con lo que establece el artículo 93.1 LJCA procede, en función de todo lo razonado precedentemente, fijar como doctrina del presente recurso la siguiente:

El plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el

\* 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»





artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se ha de computar de fecha a fecha con independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.

Fijada la doctrina en la cuestión de interés casacional y siendo conforme a la misma la resolución impugnada, procede desestimar el recurso de casación del abogado del Estado.

Con relación al principio de invariabilidad de las sentencias, la Administración del Estado denuncia que los jueces de instancia modificaron en su auto complementario, el sentido del fallo de la sentencia inicial, que pasó de ser desestimatorio a estimatorio.

No procede hacer pronunciamiento sobre esta cuestión.

En primer lugar, porque únicamente el cómputo del plazo de la prescripción integra la cuestión de interés casacional que esta Sala advirtió en el auto de Admisión (circunstancia que llega a reconocer el escrito de interposición) y que ha permitido a la Administración franquear el acceso para el enjuiciamiento del recurso.

En segundo lugar, porque el simple hecho de aducir una determinada cuestión en el escrito de preparación y reproducirla en el escrito de interposición, no significa que la Sección de enjuiciamiento esté obligada a pronunciarse sobre ella, con independencia de que la recoja o no el auto de Admisión. Esta interpretación se infiere del artículo 93.1 LJCA y del acuerdo adoptado por el Pleno no jurisdiccional de esta Sala de 3 de noviembre de 2021 en el que pusimos de manifiesto que "[l]a sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional" sin que, en este caso, se haya acreditado la existencia de esa conexidad.

Finalmente, ya en tercer lugar, siguiendo el propio relato del escrito de interposición, la prescripción fue alegada, por primera vez, por Caixabank, no en conclusiones, sino en un inédito escrito complementario o de ampliación de demanda del que se le dio traslado al abogado de Estado, argumentando este, con invocación del art. 30.5 LPAC, que el plazo de cuatro años vencía el 3 de marzo de 2018, sábado, por lo que el primer día hábil siguiente era el 5 de marzo de 2018 y que, en consecuencia, no habría prescripción.

En consecuencia, por ser ajena a la controversia de interés casacional y ante la falta de conexidad con la misma, tampoco cabe incidir en la denunciada

\* 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»







introducción de cuestiones nuevas en el escrito de conclusiones pues, además, como se ha expresado, la prescripción fue aducida con anterioridad.

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

**LGT. 4ª SENTENCIA Núm. 680/2024** [22.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.9119/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2438/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2438. Id Cendoj: 28079130022024100138]

## RESUMEN

Responsabilidad subsidiaria declarada al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria. Interpretación de los artículos 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 del Reglamento General de Recaudación. La declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f4319fc80e946b62a0a8778d75e36f0d/20240522>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado. Ha comparecido como parte recurrida procurador en representación de don «BX» y doña «EX»

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia pronunciada el 13 de octubre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en la que, previa declaración de la innecesaridad de pronunciamiento alguno en vía jurisdiccional en relación con el recurso presentado por don «BX» al haberse producido la satisfacción extraprocesal de su pretensión, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña «EX» contra la desestimación

\* 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»





presunta, por silencio administrativo, de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de 14 de mayo de 2019 respecto de las deudas de la entidad «EGS, SL.»

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

«Determinar si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 41.5 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. 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 13 de octubre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en los recursos acumulados n.º 424/2021 y 509/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. **Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de «EX»** contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de 14 de mayo de 2019 respecto de las deudas de la entidad «EGS, SL.», declarando la citada resolución administrativa ajustada a Derecho.

### FUNDAMENTO DE DERECHO

**CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto 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»





## admisión.

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 la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.



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

👉 **IRPF. SENTENCIA Núm. 616/2024** [12.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8830/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2004/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2004. Id Cendoj: 28079130022024100104]

### RESUMEN

Pérdidas patrimoniales. Interpretación del art. 33.5.c) LIRPF. Las pérdidas patrimoniales que se producen por una transmisión lucrativa inter vivos por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no han de computarse en la base imponible del IRPF del transmitente, aunque en unidad de acto se computen ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fdb2fd148a82a180a0a8778d75e36f0d/20240426>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado. Ha comparecido como parte recurrida procuradora en representación de don «AX»

\* 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»





## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia pronunciada el 28 de septiembre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"].

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

«Determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 33.5.c) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre y 31 de la Constitución. 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 28 de septiembre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sentencia que se casa y anula.

Tercero. **Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de don «AX»** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 22 de diciembre de 2021, estimatoria parcial de la reclamación formulada contra la liquidación practicada correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, y sanción, declarando la citada resolución administrativa ajustada a Derecho.

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.**

\* 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, en interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procede computar, a efectos de este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.



## IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

👉 **IP. SENTENCIA Núm. 632/2024** [15.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.9082/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2013/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2013. Id Cendoj:28079130022024100107]

### RESUMEN

La competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende de la correcta identificación del punto de conexión -lugar de la residencia habitual del obligado tributario-, sin que resulte exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007. Se confirma la doctrina reiterada de esta Sala, atinente a que, en interpretación del artículo 88.2.a) LJCA, no cabe invocar a efectos de contraste sentencias dictadas por la misma Sala y Sección que ha dictado la resolución que se impugna.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3c4a2e9b2b847cd8a0a8778d75e36f0d/20240426>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por la Junta de Andalucía, representada y asistida por Letrada de su Servicio Jurídico. Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado y la procuradora, en representación de DOÑA «FX»

\* 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»





## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia pronunciada el 16 de septiembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, que desestimó el recurso núm. interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"] de 24 de junio de 2021, que estimó las reclamaciones formuladas por doña «FX» y doña «FOR» en relación con la liquidación tributaria por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios fiscales 2015 y 2016.

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

«1. Determinar si la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende únicamente de la correcta identificación del punto de conexión -lugar de la residencia habitual del obligado tributario- o, por el contrario, es exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.

2. Matizar, confirmar o revocar, interpretando el artículo 88.2.a) LJCA, el criterio de la Sala en cuanto a la idoneidad de las sentencias de contraste dictadas por la misma sala y sección que la recurrida, discerniendo si cabría apreciar la concurrencia del requisito de ajenidad cuando, invocando el citado supuesto, se cita como contradictoria una sentencia dictada por la misma sala y sección que la recurrida, pero cuya composición ha variado; que analiza un supuesto objetiva y subjetivamente idéntico al sustanciado en la primera sentencia y, finalmente, teniendo en cuenta, además, el breve periodo de tiempo transcurrido entre el dictado de ambas por la misma Sección»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas ["LOFCA"]; artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, aprobado por Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre (BOE de 25 de noviembre); artículo 31.2, 54 y 55 de Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre); artículo 148 y ss. del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio (BOE de 5 de septiembre); artículo 88.2.a) LJCA. Ello sin perjuicio 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»





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. **Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Junta de Andalucía**, representada y asistida por Letrada de su Servicio Jurídico, contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, en el recurso núm. 813/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. **Ordenar la retroacción de actuaciones** del recurso núm. 813/2021 al momento anterior a dictar sentencia, debiendo la Sala de instancia resolver sobre el resto de cuestiones de fondo planteadas en la instancia.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### QUINTO. **Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la primera cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende de la correcta identificación del punto de conexión - lugar de la residencia habitual del obligado tributario-, sin que resulte exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, procede confirmar la doctrina reiterada de esta Sala, atinente a que, en interpretación del artículo 88.2.a) LJCA, no cabe invocar a efectos de contraste sentencias dictadas por la misma Sala y Sección que ha dictado la resolución que se impugna.



## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

\* 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»





👉 **ISD. SENTENCIA Núm. 684/2024** [23.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7570/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2437/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2437. Id Cendoj:28079130022024100137]

## RESUMEN

Dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el impuesto. Devengo. Limitación en la adquisición de los bienes del causante originario. El dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/eb52e5f2a4d18e5ea0a8778d75e36f0d/20240522>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación núm. 7570/2022, interpuesto por procurador en representación de don «MX». Han comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la Generalitat de Catalunya, representada por la Abogada de la Generalitat.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 28 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 144/2021, promovido por la Agencia Tributaria de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 2 de octubre de 2020, que había estimado la reclamación económico-administrativa formulada contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

«Determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en 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»







que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto».

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. Los artículos 3.1.a), 24 y 25 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 2. Los artículos 66.1.a) y 67.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 3. Los artículos 67 y 69 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 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 cuarto** de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador, en representación de don «MX», contra la sentencia dictada el 28 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 144/2021.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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 dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

\* 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. 1ª SENTENCIA Núm.575/2024** [08.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8081/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2016/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2016. Id Cendoj:28079130022024100108]

## RESUMEN

Impuesto sobre sociedades. Gastos deducibles. Donativos y liberalidades del art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004. Los gastos de indemnización de un administrador que tienen su causa en un acuerdo para la salida negociada del directivo y el cese de su relación contractual con la entidad mercantil, y que no están previstos en los estatutos de la sociedad ni en ningún contrato que vincule al referido directivo con la entidad, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos de la actividad y no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades. Remisión a la doctrina de la Sala. Desestimación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/623099cb5b357527a0a8778d75e36f0d/20240426>

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

Recurso de casación núm. 8081/2021, promovido por «Banco, SA.» representado por procuradora de los Tribunales, bajo dirección letrada. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado.

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

Sentencia dictada el 30 de julio de 2021, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso núm. 247/2018 formulado frente a la resolución de 16 de enero de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Central, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas instadas contra el acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2011, y contra la resolución sancionadora derivada.

### → **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, y en particular las que están

\* 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»





conformadas por indemnizaciones por cese como personal de alta dirección, 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 la consideración en todo caso de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad, debiendo analizarse si existe correlación del gasto y los ingresos»

→ **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 ["TRLISA"]; el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre ["TRLISA"]; 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 ["TRLSC"], 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:

1.- **No haber lugar al recurso de casación núm. 8081/2021, interpuesto por la representación procesal de la entidad «Banco, SA.»** contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso núm. 247/2018.

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

[Costas. En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, se mantiene el pronunciamiento de la sentencia recurrida

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SÉPTIMO.- **Fijación de la doctrina jurisprudencial.**

La respuesta a la cuestión de interés casacional, en lo relativo a la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS requiere la remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 30 de marzo de 2021, cit., en la que se dijo 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

\* 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»





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 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 [...]"

Y esta doctrina, debe complementarse en el presente litigio, en el sentido de que en un caso como el enjuiciado, los gastos de indemnización a un administrador, en este caso presidente del consejo de administración, que tienen su causa en un acuerdo para la salida negociada del directivo y el cese de su relación contractual con la entidad mercantil, y que no están previstos en los estatutos de la sociedad ni en ningún contrato que vinculase al referido directiva con la entidad, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos de la actividad y no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades.

**IS. 2ª SENTENCIA Núm. 683/2024** [23.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4382/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 2209/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2209. Id Cendoj:28079130022024100114]

## RESUMEN

Los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación que resulta correcto.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9e62ce7038b333cca0a8778d75e36f0d/20240520>

→ **Interposición del recurso de casación.**

\* 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»





Recurso de casación interpuesto por procuradora, en representación de IMC, S.L. 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 4 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 322/2019, interpuesto por «IMC, S.L.» contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 6 de noviembre de 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa relativa al impuesto sobre sociedades [IS] de los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

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

«Determinar, en interpretación del artículo 19.3 del TRLIS (actual art. 11.3 LIS), si aquellos gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente, en todo caso y aun en contra de la voluntad del contribuyente, al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 19.3 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, como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación.

[Recordatorio: artículo 19.3 TRLIS, actual 11.3LIS]

→ FALLO:

PRIMERO.- Fijar la doctrina jurisprudencial contenida en el **fundamento de derecho tercero**.

SEGUNDO.- **No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el «IMC, S.L.»** frente a la sentencia dictada el 4 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 322/2019 deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa relativa al impuesto sobre sociedades [IS] de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, con lo cual se confirma la sentencia de 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»





TERCERO.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

TERCERO.- **El criterio de la Sala.**

El acuerdo de liquidación, fechado el 29 de marzo de 2012 señala, en lo que aquí importa, que:

- (i) si la entidad obligada tributaria detectó, en un ejercicio posterior a su devengo, un error en la contabilización de un gasto correspondiente a 2007 debió contabilizarlo en el libro diario del ejercicio en el que detectó el error.
- (ii) tal subsección debió reflejarse en las cuentas anuales del ejercicio en que se detecta el error, esto es, en las del ejercicio 2009, contabilizando un ajuste de las cuentas correspondiente al ejercicio 2007.
- (iii) solo en casos muy excepcionales y siempre entre la formulación de las cuentas y su aprobación cabría la reformulación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2007.
- (iv) en cualquier caso y con independencia de las reformulación de las cuentas anuales correspondientes a 2007, como ejercicio comparativo en las cuentas depositadas referidas a 2008, la contabilización del gasto detectado como errónea se registraría en el libro diario del ejercicio en el que se detecta el error con cargo a cuentas de reservas (en nuestro caso, 2009) por lo que, de acuerdo con el artículo 19 TRLIS será en la declaración correspondiente al citado ejercicio 2009 en el que se podría considerar deducible el gasto que debió haberse imputado contablemente en el ejercicio 2007.
- (v) según parece el error fue detectado en el ejercicio 2009, cuando presentó la rectificación de su autoliquidación del ejercicio 2007, aunque también podría ser que tal gasto hubiera sido contabilizado desde un principio en el ejercicio 2008 y lo que pretendió en 2009 fue corregir la declaración presentada en julio de 2008 correspondiente al impuesto sobre sociedades de 2007.
- (vi) en caso de que el gasto hubiera sido contabilizado desde un principio en el ejercicio 2008, sería en la declaración correspondiente al citado ejercicio 2008 en la que podría haber sido considerado gasto deducible, de acuerdo con el reiterado artículo 19 TRLIS.

Es preciso indicar que las salvedades contenidas en los párrafos (v) y (vi) son debidas a que, como se aclara en el acuerdo de liquidación, el alcance de la comprobación inspectora no comprende los ejercicios 2008 y 2009.

\* 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»





La reformulación de las cuentas no es admisible puesto que las cuentas anuales ya fueron aprobadas por la Junta General en plazo y la presentación de nuevas cuentas no es conforme con la legislación mercantil, habida cuenta que tal reformulación únicamente se admite en situaciones excepcionales, que no concurren esta vez. Lo correcto es corregir los errores contables, reconociendo cargos/abonos a cuenta de reservas.

El apartado 1 del artículo 19 del TRLIS (Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos), dispone que [...]. Por su parte, el apartado 3 establece, en su primer párrafo que [...] y, en su segundo párrafo, que [...].

La Norma de Registro y Valoración 22ª contenida en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre en relación con los "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables", dispone que: [...].

El supuesto que nos ocupa se refiere a un "error contable", que, obedece a la "omisión" de un gasto en el ejercicio 2007. La empresa no utilizó adecuadamente una información de la que ya disponía cuando formuló las cuentas anuales correspondientes a tal ejercicio, es más, afirma que error se cometió por la persona encargada de elaborar las cuentas anuales; resultando preceptivo que, tras haberlo advertido, sea inmediatamente subsanado mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General Contable. Ello supone que el importe del gasto correspondiente a ese ejercicio anterior se impute directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas, en el ejercicio en que la empresa se da cuenta del error contable cometido. Esto es, la corrección de errores contables recibe el mismo tratamiento que los cambios de criterios contables.

Ahora bien, si resulta que el gasto se contabilizó en 2008, como , ad cautelam, declara la inspección, sería aplicable el artículo 19.3.1, segundo párrafo, TRLIS, que dispone que los gastos imputados contablemente en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, de acuerdo con el principio del devengo, se deducirán en el periodo impositivo en el que se contabilicen. Así es porque en el periodo en el que se devengaron (2007) no se pudieron deducir por incumplimiento del principio de inscripción contable, de ahí que se admita su integración en la base imponible correspondiente al periodo en el que se contabilicen (2008), pese a que se trate de un ejercicio posterior al de su devengo. Como consecuencia de ello, en 2008 se debería realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable para que tal gasto se compute en la base imponible de ese ejercicio.

\* 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»



Téngase en cuenta, además, que el artículo 19. 31<sup>a</sup>, segundo párrafo TRLIS, dispone que se admitirán los criterios utilizados contablemente cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal que fuesen correctas.

La doctrina que fijamos es la siguiente: en interpretación del artículo 19.3 del TRLIS (actual artículo 11.3 LIS), los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo.

👉 **IS. 3<sup>a</sup> SENTENCIA Núm. 698/2024** [25.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2<sup>a</sup> (Rec.8251/2022). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 2423/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2423. Id Cendoj: 28079130022024100127]

## RESUMEN

Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016. Artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. STC 11/2024, de 18 de enero de 2024, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el art. 3.1, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. Incidencia de la STC 11/2024, de 18 de enero de 2024, en la cuestión planteada. Se declara la inconstitucionalidad y nulidad del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. Estimación del recurso de casación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d2de7cba49135b9da0a8778d75e36f0d/20240522>

→ **Interposición del recurso de casación.**

\* 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»







Recurso de casación interpuesto por procurador en representación de la mercantil «G.S.L.» 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 29 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de octubre de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

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

«Determinar si, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con los límites materiales de los reales decretos-leyes previstos en el artículo 86.1 de la CE, el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE y el principio de irretroactividad y seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE, es posible por vía interpretativa la acomodación al ordenamiento constitucional del artículo 3.1.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de noviembre, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 9.3, 31.1 y 86.1 de la Constitución Española en relación con la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. 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 deducido por procurador, en representación de la entidad «G.S.L.»** contra la sentencia dictada el 29 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 1500/2020, sentencia que se casa y anula.

Segundo. **Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1500/2020, promovido por la representación procesal de la entidad «G.S.L.»**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de octubre de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada contra el acuerdo

\* 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»





denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, anulando las resoluciones impugnadas en aplicación de la STC 11/2024, de 18 de enero de 2024, que se declaran sin valor ni efecto. Ordenar la devolución de los ingresos indebidamente efectuados en dicha autoliquidación, con los intereses que correspondan en cuanto ingreso tributario indebido.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo que hemos expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación y la estimación de la pretensión de la entidad «G.S.L.», en el sentido patrocinado en el recurso de casación, dada la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos aplicados por la recurrente al confeccionar su autoliquidación, anulando la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016, pues como ya se ha expuesto, la referida autoliquidación no puede ser considerada una situación consolidada, y la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, norma legal que debe ser interpretada y aplicada para resolver el recurso de casación, supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, además, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener la misma pretensión de rectificación de la autoliquidación, con argumentos jurídicos coincidentes con los que posteriormente han sustentado la declaración de inconstitucionalidad.

## → A2. SENTENCIAS (reseña)

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª SENTENCIA Núm. 562/2024** [05.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2745/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1703/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1703. Id Cendoj: 28079130022024100084]

\* 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

Sanción por dejar de ingresar. Simulación. Prueba de presunciones y valor de los indicios. Sentencia Juzgado de lo Penal absolviendo y declarando hechos probados distintos a los tenidos en cuenta por la Administración Tributaria.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/abfb4686d9b21043a0a8778d75e36f0d/20240412>

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

Recurso de casación interpuesto por doña «GM» representada por procurador de los tribunales, bajo dirección letrada. Se ha personado en este recurso la Administración General del Estado, con la representación que le es propia.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 4 de febrero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 15639/2020, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 16 de septiembre de 2020 que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006, NUM007 acumuladas contra los actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia: (i) Acuerdo, de 10 de noviembre de 2017, de liquidación tributaria derivada del acta suscrita en disconformidad, A02 núm. NUM008, relativa al Impuesto sobre la renta de las personas física (IRPF), ejercicios 2011 a 2014 y, (ii) Acuerdo, de 10 de noviembre de 2017, de imposición de sanción, por infracciones tipificadas en el artículo 191 LGT.

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

Determinar si es posible fundar en pruebas indiciarias -a efectos de sancionar una conducta como consistente en dejar de ingresar en plazo- la calificación como rendimiento íntegro del capital mobiliario la obtención de una renta por parte del socio cuando la obtención de esa renta se basa previamente en la calificación de la operación como simulada por haberse emitido facturas falsas en virtud de pruebas de indicios.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 179 y 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya 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»





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 segundo** de esta sentencia.

Segundo. **Haber lugar al recurso de casación n.º 2745/2022, interpuesto por doña «GM»**, representada por procurador de los tribunales contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 4 de febrero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 15639/2020, sentencia que se casa y anula en exclusividad a las sanciones confirmadas por infracción del art. 191 de la LGT.

Tercero. **Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo dirigido contra resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia** de fecha 16 de septiembre de 2020 que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006, NUM007 acumuladas, confirmando los actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia, acuerdo, de 10 de noviembre de 2017, de liquidación tributaria derivada del acta suscrita en disconformidad, A02 núm. NUM008, relativa al Impuesto sobre la renta de las personas física (IRPF), ejercicios 2011 a 2014 y anulando acuerdo, de 10 de noviembre de 2017, de imposición de sanción, por infracciones tipificadas en el artículo 191 LGT.

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

**👉 LGT. 2ª SENTENCIA Núm. 568/2024** [08.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 9079/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1887/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1887. Id Cendoj: 28079130022024100100]

## RESUMEN

La facultad excepcional de la inspección de los tributos de requerir la comparecencia personal del obligado tributario, persona jurídica, se refiere a quien ostente su representación orgánica, pudiendo dar lugar su incomparecencia sin causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado, a la infracción tipificada en el artículo 203.1 LGT, consistente en resistencia, obstrucción, excusa o negativa

\* 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 las actuaciones de la Administración tributaria.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1274fb3384497466a0a8778d75e36f0d/20240419>

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

Recurso de casación interpuesto por «AGRA, S.L.U». , representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada.

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

Recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM núm. 449/2022 de 19 de octubre, que desestimó el recurso núm. 462/2020, interpuesto por la representación procesal de «AGRA, S.L.U» contra la resolución de 25 de abril de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa, frente a acuerdo sancionador de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid por la comisión de una infracción tributaria, tipificada en el art. 203.1 LGT, de resistencia, obstrucción, excusa a las actuaciones de la administración tributaria, ejercicio 2015, importe 15.000 euros.

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

«Determinar si la facultad excepcional de la inspección de los tributos de requerir la comparecencia personal del obligado tributario se refiere, cuando se trate de una persona jurídica, solo al administrador de esta, y si la incomparecencia de este es constitutiva del hecho típico de la infracción descrita en el artículo 203.1 LGT»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 142.3 y 203.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (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.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Quinto**.

2.- Declarar **no haber lugar al recurso de casación 9079/2022, interpuesto por la representación procesal de «AGRA, S.L.U»**, contra la sentencia de 19 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»





octubre de 2022 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 462/2020.

3.- Sin costas.

**LGT. 3ª SENTENCIA Núm. 643/2024** [16.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5753/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2023/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2023. Id Cendoj: 28079130022024100112]

## RESUMEN

Tasación pericial contradictoria. Efectos de la no realización del depósito de los honorarios del perito tercero por parte del contribuyente.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3172ba419e39809da0a8778d75e36f0d/20240426>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por procuradora, en representación de don «DX»

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 4 de mayo de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso n.º 328/2020 promovido por don «DX», contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 27 de enero de 2020 por la que se desestimó la reclamación económico administrativa núm. NUM003, interpuesta contra la liquidación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, ejercicio 2012, con una deuda a ingresar de 22.960,36 euros.

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

«Determinar si la falta de depósito de honorarios del tercer perito y que supone, conforme el artículo 135.3, párrafo 4º, de la Ley General Tributaria, la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra parte impide o limita de algún modo los motivos de impugnación que el contribuyente puede alegar en la vía judicial respecto de la valoración y que, por tanto, deben ser examinados por el órgano judicial»

### → Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: (i) el artículo 135.3, párrafo 4º, 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 y (ii) el artículo 98. 9ª, párrafo 2º, del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ambos en relación con el artículo 24 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.-** Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero** de esta sentencia .

**Segundo.- No haber lugar al presente recurso de casación interpuesto frente a la sentencia dictada el 4 de mayo de 2022** por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso núm. 328/2020 promovido por don «DX», contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 27 de enero de 2020 por la que se desestimó la reclamación económico administrativa núm. NUM003, interpuesta contra la liquidación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, ejercicio 2012, con una deuda a ingresar de 22.960,36 euro, con lo cual queda confirmada.

**Tercero.-** Sin imposición de costas.

👉 **LGT.4ª SENTENCIA Núm. 729/2024** [30.04.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4382/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2212/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2212. Id Cendoj:28079130022024100116]

## RESUMEN

Declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, modelo 720. Recargo por declaración extemporánea. Retroacción de actuaciones.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e01d86914ed95116a0a8778d75e36f0d/20240520>

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación interpuesto por procuradora, en representación de don «AX», en calidad de heredero universal de don «LPX». Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

\* 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»





## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 13 de julio de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso 1242/2020, deducido frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV) de 30 de julio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta en relación con el recargo por presentación extemporánea de autoliquidación, sin requerimiento previo, procedente de la presentación de una declaración complementaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2013, en la que se integró una ganancia no justificada de conformidad con el artículo 39.2 de la Ley del IRPF.

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

«1. Determinar si la regla de imputación de la ganancia patrimonial no justificada para bienes y derechos en el extranjero prevista en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF, tiene un efecto retroactivo en grado máximo que contradiga los principios constitucionales de confianza legítima y seguridad jurídica.

2. Determinar si esa misma regla, al aplicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, pudiera socavar las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE y, en particular, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE y a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

3. Determinar si la norma enjuiciada, al gravar un capital como renta en un tributo progresivo y, ello, por la mera ubicación de los bienes y derechos en un lugar determinado y con independencia del momento de su obtención, pudiera quebrantar los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 39 LIRPF, que tiene por objeto las ganancias patrimoniales no justificadas. También será preciso tener en consideración la Disposición adicional decimoctava LGT que, referida a la "obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", fue introducida por 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 de 30 de octubre). Asimismo, será preciso tener en cuenta el artículo 120 LGT, relativo a las autoliquidaciones. Por su parte, el artículo 24 CE consagra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. 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.

\* 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»







→ FALLO:

PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en **el fundamento jurídico tercero** de esta sentencia.

SEGUNDO.- **Haber lugar al recurso de casación núm. 7182/2021, interpuesto por procuradora, en representación de don «AX»** en calidad de heredero universal de don «LPX». , contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1242/2020, sobre liquidación derivada de la presentación extemporánea, sin requerimiento previo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (Suiza) modelo 720, del ejercicio 2013, de modo que se casa y anula la sentencia recurrida.

TERCERO.- **Ordenar la retroacción de actuaciones** del recurso núm. 1242/2020, interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV) de 30 de julio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta en relación con el recargo por presentación extemporánea de autoliquidación, sin requerimiento previo, procedente de la presentación de una declaración complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2013 con objeto de que se pronuncie sobre la prescripción invocada por la parte actora por aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre en la redacción de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

CUARTO.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

[Costas. En relación con las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno al acordarse la retroacción de actuaciones a la fase previa al dictado de sentencia en la que habrá de resolverse lo procedente]



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

👉 **IRPF. SENTENCIA Núm. 681/2024** [22.042024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5104/2022). Ponente: Rafael Toledano Cantero

\* 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 2434/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2434.Id Cendoj: 28079130022024100135]

## RESUMEN

Interpretación de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse únicamente respecto a la correspondiente a aquellas aportaciones en que concurren las condiciones establecidas en la DT 2ª LIRPF. No cabe extender miméticamente la doctrina jurisprudencial establecida por este Tribunal respecto a otras Mutualidades sino que han de ser consideradas las especificidades propias de las diferentes Mutualidades, en este caso, de la Mutualidad de Previsión Social de los Trabajadores de Endesa. Desestimación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9e62ce7038b333cca0a8778d75e36f0d/20240520>

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación promovido por don «EX» representado por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia núm. 261/2022, de 19 de abril, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso núm. 15417/2021, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

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

«Primero: precisar si, las aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca realizadas a partir de 1 de enero de 1967 tienen la naturaleza de cotizaciones a la Seguridad Social o aportaciones a contrato de seguro concertados con mutualidades de previsión social.

Segundo: en función de la respuesta que se dé a la anterior pregunta, determinar si, resulta procedente o no la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, cuando se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca a partir de 1 de enero de 1967,

\* 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»





precisando si debe integrarse en la base imponible del IRPF el 100 por ciento del importe percibido como rendimientos del trabajo, o, por el contrario, debe integrarse en la base imponible del IRPF el 75 por ciento de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre; los artículos 61.1, 194 y 196.1 del Decreto 907/1966, de 21 de abril; y el artículo 1 del Real Decreto-ley 36/1978, de 16 de noviembre.

→ FALLO:

1.- **No haber lugar al recurso de casación núm. 5104/2022, interpuesto** por la representación procesal de «EX» contra la sentencia núm. 261/2022, de 19 de abril, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso núm. 15417/2021.

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



## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

👉 **ITP-AJD. SENTENCIA Núm. 731/2024** [00.00.00]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7737/2022). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2218/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2218. Id Cendoj: 28079130022024100119]

### RESUMEN

Está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b1ed6732fa098500a0a8778d75e36f0d/20240521>

\* 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»





## → Interposición del recurso de casación.

Recurso de casación interpuesto por procuradora en representación de don «JM». Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado y la Comunidad Autónoma de Islas Baleares, representada por el letrado de sus servicios jurídicos.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 11 de mayo de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 53/2020 interpuesto contra la resolución dictada el día 28 de noviembre de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares, desestimatoria de la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución que confirma en reposición la liquidación provisional dictada por la Agencia Tributaria de las Islas Baleares en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

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

Determinar en qué modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados queda gravada una operación por la que se extinguen dos condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación y precisar si tiene alguna relevancia que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los referidos condominios en virtud de distintos títulos de adquisición

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 7.1.A), 7.2.B) y 28 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRITPAJD"] y los artículos 23 y 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio) ["RITPAJD"].

## → FALLO:

PRIMERO. Reiterar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero** de esta sentencia.

SEGUNDO. **Haber lugar al recurso de casación núm. 7737/2022, interpuesto por don «JM»,** representado por procuradora de los tribunales contra la sentencia

\* 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 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, 319/2022, de fecha 11 de mayo. Casar y anular la sentencia recurrida.

TERCERO. **Estimar el recurso contencioso-administrativo** deducido contra la resolución dictada el día 28 de noviembre de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares, desestimatoria de la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución que confirma en reposición la liquidación provisional dictada por la Agencia Tributaria de las Islas Baleares en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por una cuantía de 19.540,09 euros, declarando contraria a Derecho la resolución (07-01362-2017) desestimatoria del TEARIB de 28 de noviembre de 2019 y el acuerdo de liquidación núm. NUM006 correspondientes al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) y cuantía expresada, declarando el derecho de la recurrente a la devolución del ingreso indebido junto con los intereses de demora devengados.

CUARTO. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

\* 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»



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

#### JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (MARZO / ABRIL, 2024)

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



A) MARZO, 2024

#### SUMARIO

✓ SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

#### **IVA – Asunto C-606/22. Sala Séptima. ST. 21.03.2024**

«Procedimiento prejudicial. Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Prestaciones de servicios relacionados con el ocio y la mejora de la forma física — Venta de carnets de acceso a servicios cuya existencia real se demuestra mediante una caja registradora y tiques de caja — Base imponible — Error en el tipo impositivo — Principio de neutralidad fiscal — Regularización de la deuda tributaria con motivo de una modificación de la base imponible — Práctica nacional que no permite, si no hay factura, corregir el importe del IVA y devolver el exceso de IVA pagado — Inexistencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales — Excepción del enriquecimiento injusto»

✓ SENTENCIAS (Reseña)

➔ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

#### **IVA. Asunto C-341/22. Sala Tercera. ST.07.03.2024**

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Derecho a la deducción del IVA — Concepto de sujeto pasivo — Principio de neutralidad fiscal — Principio de proporcionalidad — Sociedad inoperante — Normativa nacional que deniega el derecho a la deducción, a la devolución o a la compensación del IVA soportado»

\* 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.





## → Impuestos especiales [IES]

### 👉 IES. Asunto C-336/22. Sala Tercera. ST.14.03.2024

«Procedimiento prejudicial - Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 2 — Otros gravámenes indirectos sobre los Productos sujetos a impuestos especiales — Requisitos para la recaudación — Fin específico perseguido por el impuesto — Impuesto especial que grava las labores del tabaco — Directiva 2011/64/UE — Artículo 14 — Normas impositivas — Cumplimiento de estas normas mediante otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales — Tabaco calentado — Normativa nacional que establece para dicho tabaco una estructura y un tipo impositivo diferentes de los aplicables a la categoría “demás tabacos de fumar”»

## EXPOSICIÓN

### I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

## → Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

### 👉 IVA – Asunto C-606/22. Sala Séptima. ST. 21.03.2024

Vínculo: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0606](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0606)

«Procedimiento prejudicial. Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Prestaciones de servicios relacionados con el ocio y la mejora de la forma física — Venta de carnets de acceso a servicios cuya existencia real se demuestra mediante una caja registradora y tiques de caja — Base imponible — Error en el tipo impositivo — Principio de neutralidad fiscal — Regularización de la deuda tributaria con motivo de una modificación de la base imponible — Práctica nacional que no permite, si no hay factura, corregir el importe del IVA y devolver el exceso de IVA pagado — Inexistencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales — Excepción del enriquecimiento injusto»

### → OBJETO DEL ASUNTO:

Interpretación de los artículos 1, apartado 2, y 73 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de igualdad de trato.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Director de la Administración Tributaria de Bidgostia, Polonia) y la entidad B. sp.j., posteriormente, tras la presentación de la referida petición, B. sp. z o.o., relativo a la denegación, por la Administración tributaria, al no existir factura, de una declaración de ingreso indebido por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) 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.





favor de B., como resultado de las declaraciones de IVA rectificativas presentadas por esta última]

→ MARCO JURÍDICO

## Derecho de la Unión – Derecho Polaco

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. «B» realiza una actividad de prestación de servicios relacionados con el ocio y la mejora de la forma física, a saber, la venta de carnets que permiten acceder a los locales de un club deportivo y utilizar libremente sus instalaciones. En 2016 decidió, conforme a la nueva doctrina fiscal polaca en la materia, aplicar un tipo impositivo de IVA reducido (8 % en lugar de 23 %) a dichas prestaciones de servicios. Consecuentemente, el 27 de enero de 2016, B. presentó diversas declaraciones de IVA rectificativas por los meses de enero a marzo, de junio a octubre y de diciembre de 2012, así como por los meses de enero, febrero, noviembre y diciembre de 2013 y enero, febrero, abril y mayo de 2014.

DOS. Mediante resolución de 22 de junio de 2017, el Director de la Segunda Oficina Tributaria de T. (Polonia) denegó la declaración de ingreso indebido por IVA en favor de B. correspondiente a los períodos antes mencionados, indicando en particular que, mientras no se rectificara con arreglo a la Ley relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios el documento que confirmaba la realización de una actividad sujeta al impuesto, el sujeto pasivo no tenía derecho a rectificar sus registros ni sus declaraciones. Mediante resolución de **24 de noviembre de 2017**, el Director de la Administración Tributaria de Bidgostia confirmó la anterior resolución, señalando que:

«no existían disposiciones legales que regularan la posibilidad de rectificar la base imponible y el impuesto devengado consignados en las declaraciones de IVA de los períodos impositivos a que se refería la solicitud de declaración de ingreso indebido por IVA en los casos de ventas de tiques o carnets de entrada que permiten utilizar las instalaciones de que se trata no documentadas mediante factura»

Así pues, se entendió que, al no haberse emitido facturas por las referidas ventas, B. no podía emitir facturas rectificativas. Por lo tanto, B. estaba obligada a ingresar en el Tesoro Público polaco, una vez aplicado el régimen de deducciones, el importe íntegro percibido de los consumidores finales como impuesto devengado.

TRES. En los trámites del recurso interpuesto por B. ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato (Bidgostia. Polonia), este anuló la resolución de **24 de noviembre de 2017** mediante sentencia de 7 de marzo de 2018, al considerar, en particular, que el artículo 3, apartados 3 a 6, del Decreto del Ministro de Hacienda sobre Cajas Registradoras no cubría la totalidad de los supuestos constitutivos de un motivo de rectificación, de suerte que esta última era

\* 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.







igualmente posible en otras situaciones. Entendió, en consecuencia, que el sujeto pasivo tenía derecho a rectificar el importe del impuesto devengado sobre las ventas documentadas mediante tickets de caja. Consideró que el hecho de que no se hubiera entregado ticket de caja original al comprador no representaba un obstáculo para el reconocimiento de tal derecho, pues la caja registradora permitía una lectura múltiple de los datos que se registran en ella. **De esta manera, consultar la memoria de dicha caja registradora era un medio fiable de obtener la prueba de la operación que debía rectificarse debido a un error cometido por el sujeto pasivo.**

TRÉS. El Director de la de la Administración Tributaria de Bidgostia interpuso recurso de casación contra la sentencia del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bidgostia ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

## → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva [2006/112], así como los principios de neutralidad, proporcionalidad e igualdad de trato, en el sentido de que se oponen a una práctica de las autoridades tributarias nacionales en virtud de la cual no se admite -alegando la falta de un fundamento jurídico nacional y el enriquecimiento injusto- la rectificación del importe de la base imponible y del impuesto devengado cuando una venta de productos y servicios a consumidores aplicando un tipo de IVA más elevado se haya documentado mediante una caja registradora, habiendo sido confirmada mediante recibos de caja y no mediante facturas con IVA, sin que haya variado el precio a raíz de esta rectificación (el valor bruto de la venta)?»

## → DECLARACIÓN-FALLO

«Los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, combinados con el artículo 78, letra a), de esta, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, deben interpretarse, en vista de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de igualdad de trato, en el sentido de que se oponen, a una práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro en virtud de la cual se prohíbe rectificar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado mediante una declaración fiscal cuando se han realizado entregas de bienes y prestaciones de servicios aplicando un tipo de IVA demasiado elevado, debido a que esas operaciones no dieron lugar a ninguna factura, sino a la emisión de tickets de caja registradora. Incluso en esas circunstancias, el sujeto pasivo que aplicó por error un tipo de IVA demasiado elevado tiene derecho a presentar una solicitud de devolución ante la Administración tributaria 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.





Estado miembro de que se trate, y esta última solo podrá oponer el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo solicitante si demuestra, al término de un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes, que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el referido sujeto pasivo ha sido neutralizada en su totalidad»

## → FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL (PARTICULARES)

### A) Preliminar: reformulación de la cuestión planteada

UNO.- Debe recordarse que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, **corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio que se le ha planteado**. Desde este punto de vista, **incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado** (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 25 y jurisprudencia citada). Para ello, el Tribunal de Justicia puede extraer del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión las normas y los principios del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio principal (sentencia de 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 26 y jurisprudencia citada).

DOS.- En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el **órgano jurisdiccional remitente acertó al citar el artículo 78, letra a), de la Directiva 2006/112** como parte del marco jurídico aplicable al litigio principal, toda vez que esa disposición especifica los elementos que componen la base imponible definida en el artículo 73 de la expresada Directiva, al que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial. Procede entender, por tanto, que esta cuestión va dirigida a que se dilucide, en esencia:

«si los artículos 1, apartado 2, y 73 de la citada Directiva, combinados con el artículo 78, letra a), de esta, deben interpretarse, en vista de los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de igualdad de trato, en el sentido de que se oponen a una práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro en virtud de la cual se prohíbe rectificar el IVA devengado mediante una declaración fiscal cuando se han realizado entregas de bienes y prestaciones de servicios aplicando un tipo de IVA demasiado elevado, debido a que esas operaciones no dieron lugar a ninguna factura, sino a la emisión de tiques de caja registradora»

TRES.- Debe observarse que el **sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas**, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a

\* 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.





condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 36 y jurisprudencia citada). De aquí se sigue que la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate vulneraría de forma desproporcionada el principio de neutralidad del IVA dejando a cargo del sujeto pasivo el IVA a cuya devolución tiene derecho, cuando el sistema común del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas (sentencia de 21 octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 55).

B) De la concreta cuestión a resolver.

UNO.- Para comenzar, es necesario determinar si cuando un sujeto pasivo ha aplicado a las operaciones sujetas al IVA que realiza, por error, pero de conformidad con las directrices facilitadas inicialmente por la Administración tributaria de que se trate, el tipo de IVA normal, en este caso, un tipo del 23 %, mientras que el tipo correcto era el tipo reducido del 8 %, tiene derecho a reclamar una devolución. (APARTADO 22)

En efecto, habida cuenta de que, con arreglo al principio de neutralidad del IVA recordado en los apartados 23 y 24 de la presente sentencia, el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 34 y jurisprudencia citada),

«debe considerarse que el precio convenido entre este último y el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios incluye el IVA sobre dichas operaciones, hayan sido facturadas o no (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartado 34).

Tal interpretación se deriva del artículo 78, letra a), de la Directiva 2006/112, según el cual el propio IVA no está comprendido en la base imponible<sup>27</sup>, lo que implica que el IVA está siempre comprendido, de pleno derecho, en el precio convenido, incluso en caso de error del sujeto pasivo al determinar el tipo aplicable» (APARTADOS 26 Y 27)

No obstante, de la jurisprudencia se desprende que la anterior consideración no priva necesariamente al sujeto pasivo de un derecho a la devolución, frente a la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate, de la totalidad o de parte del exceso de IVA que cobró por error a los consumidores finales y pagó a la mencionada Administración. Esto es particularmente cierto cuando ese sujeto pasivo, a causa de la aplicación de un tipo de IVA erróneo, ha sufrido un perjuicio derivado de una disminución del volumen de ventas (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 42 y jurisprudencia citada). Dicho de otro modo, la inexistencia 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.





pérdida o desventaja económicas no es necesariamente el corolario del traslado íntegro del IVA al consumidor final, toda vez que, aun en ese supuesto, el operador económico puede haber sufrido una pérdida debido a la disminución del volumen de sus ventas (sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 56). (APARTADO 28)

DOS.- Una vez sentado el principio del derecho del sujeto pasivo a la devolución de la totalidad o de una parte del exceso de IVA en cuestión, procede examinar si la Administración tributaria del Estado miembro puede subordinar el ejercicio de ese derecho al **requisito previo de una rectificación de las facturas** en las que se consignó el IVA erróneo, denegando sistemáticamente la devolución, por tanto, si las operaciones económicas del sujeto pasivo, por su naturaleza y su importe, no dieron lugar a ninguna factura, de modo que no podría haber rectificación de facturas, sino a la emisión de tiques de caja registradora. A este respecto, importa indicar que la Directiva 2006/112 no trata de la rectificación de las declaraciones fiscales de los sujetos pasivos en caso de aplicación de un tipo de IVA erróneo. Corresponde, en consecuencia, a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, respetando los principios de efectividad y de equivalencia, la posibilidad de corregir un tipo indebidamente aplicado. (APARTADOS 29 y 30)

Pues bien, al imposibilitar dicha corrección cuando la actividad económica del sujeto pasivo no conduce a la emisión de facturas, sino a la entrega de simples tiques de caja registradora, sin considerar la posibilidad de efectuar una rectificación exhaustiva y fiel de las declaraciones de IVA correspondientes a las operaciones de que se trate, en particular, a través de los datos conservados en la memoria de dicha caja registradora, **una práctica como la de la Administración tributaria del Estado miembro del presente asunto incumple el principio de efectividad**. (APARTADO 31)

TRES.- **Por lo que respecta al principio de igualdad de trato**, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, mientras que **la vulneración** del principio de neutralidad fiscal, que constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato, **solo puede contemplarse entre operadores económicos competidores, la del principio general de igualdad de trato puede caracterizarse, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones**, que afecten a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos (sentencia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 24 y jurisprudencia citada). (APARTADO 32)

Basta con señalar que, en el presente asunto, **el sujeto pasivo, siguiendo la interpretación postulada inicialmente por la Administración tributaria nacional, aplicó el tipo de IVA del 23 %, por lo que resultó necesariamente**

\* 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.



**perjudicado frente a los competidores directos** que hubieran aplicado el tipo de IVA reducido del 8 %, ya fuera por la repercusión total o parcial de ese tipo vía precios, en detrimento de su competitividad a la vista de los precios ofrecidos por los competidores en cuestión y con ello, posiblemente, en detrimento de su volumen de ventas, ya fuera por la disminución de su margen de beneficios con el fin de mantener precios competitivos. En consecuencia, una práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro como la descrita por el órgano jurisdiccional remitente es también contraria al principio de neutralidad fiscal. (APARTADO 33).

CUATRO.-. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el Derecho de la Unión permite que se rechace, en el marco de un sistema jurídico nacional, la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando esta pueda producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, apartado 48). Así, la protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los impuestos, tasas y gravámenes recaudados con infracción del Derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de tales tributos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos (sentencia de 16 de mayo de 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 25 y jurisprudencia citada). (APARTADOS 34 y 35)

**Al no existir normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos**, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (sentencia de 16 de mayo de 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 26 y jurisprudencia citada). En consecuencia, únicamente a condición de que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo haya sido neutralizada en su totalidad **podrá un Estado miembro negarse a devolver el exceso de IVA aplicado ilegalmente por el motivo de que dicha devolución generaría un enriquecimiento sin causa** para el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 28), extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente. (APARTADOS 36 y 37)

En efecto, el Tribunal de Justicia ha indicado al respecto que la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que la devolución de un impuesto recaudado indebidamente a la luz del Derecho de la Unión generaría para un sujeto pasivo constituyen cuestiones de hecho que son competencia del juez nacional, quien apreciará libremente las pruebas que se le sometan al término de un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes (véase, en este

\* 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.





sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermeló és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 30 y jurisprudencia citada). (APARTADO 38)

Por cuantas consideraciones anteceden, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva 2006/112, combinados con el artículo 78, letra a), de esta, deben interpretarse, en vista de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de igualdad de trato, en el sentido de que se oponen,

«a una práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro en virtud de la cual se prohíbe rectificar el IVA devengado mediante una declaración fiscal cuando se han realizado entregas de bienes y prestaciones de servicios aplicando un tipo de IVA demasiado elevado, debido a que esas operaciones no dieron lugar a ninguna factura, sino a la emisión de tiques de caja registradora. Incluso en esas circunstancias, el sujeto pasivo que aplicó por error un tipo de IVA demasiado elevado tiene derecho a presentar una solicitud de devolución ante la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate, y esta última solo podrá oponer el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo solicitante si demuestra, al término de un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes, que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el referido sujeto pasivo ha sido neutralizada en su totalidad»

## II) SENTENCIAS (Reseña)

➡ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 **IVA. Asunto C-341/22. Sala Tercera. ST.07.03.2024**

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0341](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0341)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Derecho a la deducción del IVA — Concepto de sujeto pasivo — Principio de neutralidad fiscal — Principio de proporcionalidad — Sociedad inoperante — Normativa nacional que deniega el derecho a la deducción, a la devolución o a la compensación del IVA soportado»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 9, apartado 1, y del artículo 167 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»), así como de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de proporcionalidad, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

\* 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.





[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «sociedad Feudi» y Administración Tributaria, Italia (en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria») en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA]

→ MARCO JURÍDICO

## **Derecho de la Unión – Derecho italiano**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. «Sociedad Vigna» era una sociedad italiana que ejercía una actividad económica de producción y comercialización de vino en la región de Campania (Italia). El 22 de diciembre de 2010, la Autoridad Tributaria notificó una liquidación a la sociedad Vigna, en la que le comunicaba, en particular, que la consideraba una sociedad inoperante (denominada «sociedad instrumental») en relación con el período impositivo de 2008, debido a que esta última había declarado un importe de operaciones por las que se repercute el IVA inferior al umbral por debajo del cual, a efectos de la aplicación del artículo 30 de la Ley n.º 724/1994, se considera que las sociedades son inoperantes. De dicha liquidación se desprendía asimismo que la sociedad Vigna no había alcanzado tal umbral durante tres períodos impositivos consecutivos, a saber, los correspondientes a los años 2006, 2007 y 2008. En consecuencia, la Autoridad Tributaria denegó la deducción del crédito del IVA por importe de 42.108 euros, solicitada por la sociedad Vigna en relación con el período impositivo de 2009. La sociedad Vigna interpuso un recurso contra esa liquidación ante la Comisión Tributaria Provincial de Avellino (Italia). Mediante sentencia de 18 de abril de 2012, esta Comisión desestimó el recurso.

DOS. La sociedad Feudi, que absorbió a la sociedad Vigna con efectos a partir del 27 de septiembre de 2012, interpuso un recurso de apelación contra dicha sentencia ante la Comisión Tributaria Regional de Campania, Sección Deslocalizada de Salerno (Italia), que lo desestimó. El 27 de marzo de 2014, la sociedad Feudi interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Casación (Italia), que es el órgano jurisdiccional remitente. En esencia, sostiene que la negativa a reconocerle el derecho a deducir el IVA es incompatible con el Derecho de la Unión.

TRES. El órgano jurisdiccional remitente indica, en esencia, que la normativa italiana controvertida tiene por objeto desincentivar la constitución de sociedades instrumentales e impedir, de este modo, que personas jurídicas que ejercen formalmente una actividad económica, pero, en realidad, son inoperantes disfruten de ventajas fiscales. A tal fin, expone que el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 establece un mecanismo disuasorio basado en la presunción de que el carácter inoperante de una sociedad puede deducirse del hecho de que el rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que esta dispone es inferior a un umbral de ingresos fijado por dicha disposición. No obstante, según el órgano jurisdiccional remitente, una sociedad puede desvirtuar esta presunción

\* 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.





demostrando que ese umbral de ingresos no pudo alcanzarse en un período determinado debido a situaciones objetivas.

De la petición de decisión prejudicial se desprende que, en virtud de la referida disposición, las sociedades inoperantes no pueden obtener la devolución de un crédito del IVA que figura en su declaración y que es el resultado, en particular, de un importe de IVA deducible superior al IVA cobrado. Ese crédito tampoco puede compensarse o cederse. Dicho crédito puede, entonces, imputarse al IVA devengado en los siguientes períodos impositivos. No obstante, cuando, durante tres períodos impositivos consecutivos, una sociedad inoperante no efectúa operaciones sujetas al IVA por un importe al menos igual al que resulta del citado umbral de ingresos, el referido crédito ya no puede trasladarse. En consecuencia, esa sociedad pierde el derecho a deducir el IVA.

## → CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la [Directiva sobre el IVA], en el sentido de que puede negar la condición de sujeto pasivo y, consiguientemente, el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado a aquel sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones pertinentes a efectos del IVA durante tres años consecutivos no se considere proporcionado, por ser excesivamente reducido, con respecto a lo que razonablemente puede esperarse en función de los activos de que dispone, según los criterios establecidos en la ley, y que no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿se oponen el artículo 167 de la [Directiva sobre el IVA] y los principios generales de neutralidad del IVA y de proporcionalidad de la limitación del derecho a deducción del IVA a una normativa nacional que, conforme a lo dispuesto en [el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994], puede denegar el derecho a la deducción del IVA soportado por las adquisiciones, a su devolución o a usarlo en un período impositivo posterior, al sujeto pasivo del impuesto cuyo volumen de operaciones pertinentes a efectos del IVA durante tres períodos impositivos consecutivos se considere desproporcionado, por ser excesivamente reducido con respecto a lo que, con arreglo a los criterios establecidos por la ley, razonablemente cabe esperar en función de los activos de que dispone durante tres años consecutivos, y que el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿se oponen los principios de la Unión Europea de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima a una normativa nacional que, conforme a lo dispuesto 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.







[el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994], puede negar el derecho a deducción del IVA soportado por las adquisiciones, a su devolución o a usarlo en un período impositivo posterior, al sujeto pasivo del impuesto cuyo volumen de operaciones relevantes a efectos del IVA durante tres períodos impositivos consecutivos se considere desproporcionado, por ser excesivamente reducido, con respecto a lo que razonablemente cabe esperar en función de los activos de que dispone durante tres años consecutivos, según los criterios establecidos en la ley, y que el sujeto pasivo no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado

## → DECLARACIÓN - FALLO

«1) El artículo 9, 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 no puede llevar a privar de la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a una persona que, durante un período impositivo determinado, realiza operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico no alcanza el umbral fijado por una normativa nacional, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona.

2) El artículo 167 de la Directiva 2006/112, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en razón del importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por ese sujeto pasivo, que es considerado insuficiente»

## → Impuestos especiales [IES]

### 👉 IES. Asunto C-336/22. Sala Tercera. ST.14.03.2024

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0336](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0336)

«Procedimiento prejudicial - Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 2 — Otros gravámenes indirectos sobre los Productos sujetos a impuestos especiales — Requisitos para la recaudación — Fin específico perseguido por el impuesto — Impuesto especial que grava las labores del tabaco — Directiva 2011/64/UE — Artículo 14 — Normas impositivas — Cumplimiento de estas normas mediante otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales — Tabaco calentado — Normativa nacional que establece para dicho tabaco una estructura y un tipo impositivo diferentes de los aplicables a la categoría “demás tabacos de fumar”»

\* 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.





→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 1, apartado 2, de la directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), así como del artículo 14, apartados 1, párrafo primero, letra b), 2, párrafo primero, letra c), y 3, de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (DO 2011, L 176, p. 24).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «f6» y la Oficina Principal de Aduanas de Bielefeld (Alemania) en relación con la legalidad del impuesto adicional al impuesto especial aplicable desde el 1 de enero de 2022 al tabaco calentado fabricado por dicha sociedad]

→ MARCO JURÍDICO

### **Derecho de la Unión – Derecho alemán**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. «f6» produce rollos de tabaco para calentar que se introducen en un dispositivo de calentamiento que funciona con una batería. Estos rollos están recubiertos de papel laminado con revestimiento de aluminio, que impide el encendido o la combustión dentro del dispositivo. Se calientan mediante energía eléctrica a una temperatura por debajo de su temperatura de combustión y producen así un aerosol que contiene nicotina que los consumidores pueden inhalar a través de una boquilla, como el humo de tabaco tradicional.

DOS. Hasta el 31 de diciembre de 2021, los rollos de tabaco para calentar solo tributaban en Alemania al tipo del impuesto sobre el tabaco aplicable al tabaco de pipa. Sin embargo, el artículo 2, apartado 1, punto 5, de la TabStG establece, a partir del 1 de enero de 2022, además de este impuesto especial, un impuesto adicional que grava el tabaco calentado. El importe de este impuesto adicional equivale al 80 % de la cuota del impuesto especial que grava los cigarrillos, menos la cuota del impuesto especial correspondiente al tabaco de pipa (en lo sucesivo, «impuesto adicional controvertido»),

TRES. El 2 de diciembre de 2021, «f6» presentó ante la Oficina Principal de Aduanas de Bielefeld una declaración tributaria en la que estimaba el importe que debía abonar en concepto del impuesto aplicable al tabaco calentado, utilizando para ello el baremo impositivo vigente a partir del 1 de enero de 2022. De este importe total, 2.181,02 euros correspondían al impuesto especial aplicable en virtud del artículo 2, apartado 1, punto 5, primera parte, de la TabStG, y 4.100,44 euros al impuesto adicional controvertido, previsto en la segunda parte de la mencionada disposición. f6 interpuso entonces un recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, (Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, contra dicha declaración tributaria, mediante el que impugna la legalidad de ese

\* 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.





impuesto adicional, a la luz, en particular, del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

En apoyo de su recurso, «f6» alega, en primer lugar, que el impuesto adicional controvertido, al no cumplir los requisitos establecidos en la última disposición citada, no constituye «otro gravamen indirecto» autorizado por esta disposición. En segundo lugar, aduce que tal impuesto infringe el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2011/64, al tratar de modo diferente el tabaco para calentar en comparación con los demás tabacos para fumar a los que pertenece. En tercer lugar, arguye que el impuesto adicional controvertido infringe el artículo 14, apartado 1, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva, en relación con el apartado 2, párrafo primero, letra c), del mismo artículo, al tener en cuenta, en sus métodos de cálculo, no solo el peso del producto, sino también el número de unidades de este.

La Oficina Principal de Aduanas de Bielefeld mantiene que el cobro del impuesto adicional controvertido es compatible con lo dispuesto en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. En su consideración, este impuesto se recauda, por una parte, para conseguir una finalidad específica, a saber, reducir el consumo de nicotina, nociva para la salud, gravando el tabaco calentado de manera análoga a los cigarrillos. Por otra parte, asevera que dicho impuesto, como impuesto especial nacional no armonizado, no tiene por qué cumplir todos los requisitos establecidos en el artículo 14 de la Directiva 2011/64.

CUATRO. Al considerar que el tabaco para calentar debe calificarse de «tabaco para fumar», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Directiva 2011/64, y que, por lo tanto, como labores del tabaco, constituye un «producto sujeto a impuestos especiales», en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra c), de la Directiva 2008/118, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad del impuesto adicional controvertido con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que se opone a una normativa nacional [...] relativa a la aplicación del impuesto sobre el tabaco al tabaco calentado que, para el cálculo [de dicho] impuesto, prevé la aplicación, junto al tipo correspondiente al tabaco de pipa, de un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto que grava los cigarrillos menos la cuota del impuesto correspondiente al tabaco de pipa?

2) En caso de que el impuesto adicional sobre el tabaco calentado no constituya un gravamen indirecto con fines específicos sobre productos sujetos a impuestos especiales en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, ¿debe interpretarse el artículo 14, apartado 3, 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 [2011/64] en el sentido de que se opone a una normativa nacional relativa a la aplicación del impuesto sobre el tabaco al tabaco calentado que, para el cálculo [de dicho] impuesto, prevé la aplicación, junto al tipo correspondiente al tabaco de pipa, de un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto que grava los cigarrillos menos la cuota del impuesto correspondiente al tabaco de pipa?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «otro gravamen indirecto impuesto con fines específicos a un producto sujeto a impuestos especiales» comprende un impuesto adicional aplicable al tabaco calentado, cuyo importe asciende al 80 % de la cuota del impuesto especial que grava los cigarrillos, menos la cuota del impuesto especial correspondiente a dicho tabaco calentado»

B) ABRIL, 2024

### SUMARIO

✓ SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

→ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

#### **IVA. Asunto C-89/23. Sala Séptima. ST. 18.04.2024**

Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Ámbito de aplicación — Actividad económica — Prestación de servicios — Artículo 135—Exenciones relativas a otras actividades — Operaciones de concesión de créditos — Subasta de bienes pignorados — Prestación única — Prestaciones distintas e independientes — Carácter principal o accesorio de una prestación»

→ Impuesto sobre la electricidad (IE)

#### **IE. Asunto C- 316/22. Sala Quinta. ST.11.04.2024**

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 2 — Impuestos especiales — Electricidad — Normativa nacional que establece un impuesto adicional al impuesto especial sobre la energía eléctrica — Falta de fines específicos — Impuesto adicional considerado contrario a la Directiva 2008/118 por los órganos jurisdiccionales nacionales — Recuperación por el consumidor final del impuesto indebidamente pagado únicamente ante el proveedor — Artículo 288 TFUE — Efecto directo — Principio de efectividad»

✓ SENTENCIAS (Reseña)´

\* 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.





## → Impuesto sobre el Valor Añadido

### **IVA. Asunto C-68/23. Sala Novena. ST.18.04.2024**

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 30 bis y 30 ter — Bonos suministrados por vía electrónica — Bonos univalentes y bonos polivalentes — Tarjetas de prepago o códigos de bonos para la compra de contenidos digitales con un identificador “país” que hace que esos contenidos digitales sean accesibles únicamente en el Estado miembro de que se trate»

### **IVA. Asunto C-122/23. Sala Novena. ST.11.04.2024**

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Impuestos sobre el volumen de negocios — Régimen especial de las pequeñas empresas — Volumen de operaciones anual — Diferencia de trato entre sujetos pasivos — Normativa nacional que somete al IVA a una persona en caso de presentación de una solicitud de registro fuera de plazo — Carácter sancionador»

### **IVA. Asunto C-207/ 23. Sala Sexta. ST.25.04.2024**

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Hecho imponible — Artículo 16 — Afectación de un bien de la empresa y transmisión gratuita de este a otro sujeto pasivo — Secado de madera y calefacción de campos de espárragos a partir de una central de cogeneración conectada a una planta de producción de biogás — Artículo 74 — Base imponible — Precio de coste — Limitación únicamente a los costes gravados por el IVA soportado»

## → Imposición sobre los productos energéticos, la electricidad y valor añadido (IE)

### **IE-IVA. Asunto C-657/22. Sala Octava. ST.25.04.2024**

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Imposición conforme al principio de la utilización real de dichos productos — Anexo I — Niveles mínimos de imposición aplicables a los productos energéticos establecidos en dicha Directiva — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Devengo — Artículo 63 — Exigibilidad del IVA — Artículo 78, apartado 1, letra a) — Base imponible — Reintroducción de productos energéticos en el depósito fiscal — Requisitos establecidos en el Derecho nacional — Importes adicionales de impuestos especiales y de IVA aplicados como sanción por incumplir dichos requisitos — Principio de proporcionalidad»

### **IE. Asunto C-133/23. Sala Séptima. ST.18.04.2024**

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion

\* 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.





— Concepto de “procesos mineralógicos” — Electricidad usada para la alimentación de la maquinaria empleada para el tratamiento de piedra caliza extraída de canteras»

## **IE. Asunto C-509/22. Sala Quinta. ST.18.04.2024**

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 7, apartado 4 — Devengo de los impuestos especiales — Despacho a consumo — Destrucción total o pérdida irremediable de un producto en régimen suspensivo — Concepto de caso fortuito — Autorización de las autoridades competentes del Estado miembro — Pérdida irremediable causada por hechos constitutivos de culpa no grave imputable a un empleado del depositario autorizado»

### EXPOSICIÓN

#### I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

 Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

 **IVA – Asunto C-89/23. Sala Séptima. ST. 18.04.2024**

VÍNCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0089](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0089)

Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Ámbito de aplicación — Actividad económica — Prestación de servicios — Artículo 135—Exenciones relativas a otras actividades — Operaciones de concesión de créditos — Subasta de bienes pignorados — Prestación única — Prestaciones distintas e independientes — Carácter principal o accesorio de una prestación»

→ OBJETO DEL ASUNTO: interpretación del artículo 135, apartado 1, letra b), 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 en el contexto de un litigio entre «CUCP» y la Administración Tributaria y Aduanera (Portugal), en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) respecto de operaciones relativas a la venta en subasta de bienes ofrecidos como garantía en un préstamo con garantía pignoratícia.»

→ MARCO JURÍDICO

Derecho de la Unión – Derecho Portugués

→ LITIGIO PRINCIPAL

\* 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.





UNO.- CUCP es una sociedad portuguesa que ejerce una actividad de prestamista con garantía pignoraticia, consistente en la concesión de préstamos garantizados por bienes muebles. Esta actividad está exenta del IVA en virtud del artículo 9, punto 27, letra a), del Código del IVA, relativo a las operaciones de concesión y de negociación de créditos.

Cuando los prestatarios no recuperan los bienes pignorados o se demoran más de tres meses en realizar el reembolso del importe prestado o el pago de los intereses correspondientes, CUCP procede a la subasta de dichos bienes. Con este motivo, percibe una comisión de venta, sobre la base del artículo 25 del Decreto-ley n.º 365/99, a cargo del prestatario. Con arreglo a esta disposición, el importe de dicha comisión será igual al 11 % del precio de adjudicación de los bienes.

DOS.- En el marco de una inspección tributaria relativa a los años 2010 y 2011, la Administración Tributaria y Aduanera, por una parte, comprobó que CUCP no había sometido las comisiones de venta al IVA. Por otra parte, consideró que dichas comisiones no remuneraban una prestación accesoria al contrato de préstamo con garantía pignoraticia, sino una operación independiente de la concesión de dicho préstamo y que, por lo tanto, no podían acogerse a la exención prevista en el artículo 9, punto 27, letra a), del Código del IVA.

Por consiguiente, la Administración Tributaria y Aduanera gravó dichas comisiones al tipo normal del IVA y procedió a rectificar el importe del IVA adeudado por CUCP correspondiente a los años 2010 y 2011, por un importe de 107.124,33 euros y de 201. 419,52 euros, respectivamente. El 6 de mayo de 2013, confirmó dichas rectificaciones.

TRES.- Mediante resoluciones de 30 de mayo de 2014 y de 10 de diciembre de 2014, **la Administración Tributaria y Aduanera desestimó, respectivamente, el recurso de reposición y el recurso de alzada interpuestos por CUCP**, basándose, en particular, en que la venta en subasta de los bienes pignorados no era un medio para beneficiarse, en las mejores condiciones, de la prestación principal del prestamista, a saber, el préstamo con garantía pignoraticia, sino un fin en sí mismo. A su juicio, esta venta, habida cuenta de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), no puede considerarse una prestación accesoria a esta prestación principal. Además, señala que dicha venta es un mero mecanismo de cobro de créditos frente a los prestatarios, que permite al prestamista invocar la garantía otorgada al celebrar el contrato de préstamo con garantía pignoraticia, y no forma parte de ese contrato.

**El 30 de abril de 2015, CUCP interpuso un recurso ante** el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Oporto (Portugal), que lo desestimó. Posteriormente, dicha sociedad interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-

\* 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.





Administrativo, (Portugal). Ante este último órgano jurisdiccional, por una parte, CUCP alega que la organización de la subasta no puede disociarse del préstamo con garantía pignoratícia, cuya concesión está exenta del IVA. Por otra parte, sostiene que la comisión de venta, cuyo tipo fija el legislador, no es una contrapartida por una prestación de servicios, sino que tiene carácter de canon.

CUATRO.- El órgano jurisdiccional remitente:

i) Observa, de entrada, que la comisión de venta prevista en el artículo 25 del Decreto-ley n.º 365/99 tiene por objeto indemnizar al prestamista por la organización y la realización de las ventas de los bienes pignorados de los que es responsable. Por consiguiente, estima que esta comisión de venta, que no es la contrapartida de una prestación de servicio público, no tiene carácter de canon.

ii) Considera, a la luz de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), que los servicios de subasta de bienes pignorados no forman parte de los servicios de concesión de crédito y, por lo tanto, no constituyen una operación única con estos últimos.

En tal sentido, según este órgano jurisdiccional, el servicio de concesión de crédito podría prestarse sin restricción alguna aunque un tercero se encargara de la venta de los bienes pignorados. Además, indica que el contrato de préstamo con garantía pignoratícia no depende ni material ni formalmente de la entidad que vende los bienes pignorados en caso de incumplimiento de dicho contrato. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que, habida cuenta de que la normativa nacional regula la venta en subasta de bienes pignorados y pone a cargo del prestamista la organización de dicha venta, no cabe excluir que esta actividad pueda calificarse de prestación accesoria a la concesión del préstamo con garantía pignoratícia.

→ CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«A efectos de determinar si la comisión del 11 % que [el artículo 25 del Decreto-ley n.º 365/99] atribuye al prestamista por la venta de bienes pignorados puede acogerse a la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva [del IVA] (que corresponde al artículo 9, punto 27, letra a), del Código [del IVA]), ¿puede considerarse que la venta de los bienes pignorados (artículos 19 y ss. del Decreto-ley [n.º 365/99]), cuando el prestatario deje de pagar en las condiciones legales, constituye una prestación accesoria de los servicios prestados por el prestamista (actividad de préstamo con garantía pignoratícia)?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«El artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común 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.







impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones relativas a la organización de subastas de bienes pignorados no son accesorias a las prestaciones principales relativas a la concesión de créditos sobre bienes pignorados, en el sentido de dicha disposición, de modo que no comparten el tratamiento fiscal de estas prestaciones principales en materia de IVA»

## → FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL (PARTICULARES)

UNO.- Según reiterada jurisprudencia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 27 y jurisprudencia citada)

En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva del IVA que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Por ello, existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 28 y jurisprudencia citada).

DOS.- En determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 29 y jurisprudencia citada).

Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. A este respecto, un criterio que se ha de considerar es que, desde el punto de vista del consumidor medio, la prestación no tenga finalidad autónoma.

Así, una prestación debe considerarse accesorias de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 30, y de 5 de octubre de 2023, Deco Proteste - Editores,

\* 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.





C-505/22, EU:C:2023:731, apartado 23 y jurisprudencia citada). (APARTADO 37)

TRES.- En el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, en las circunstancias de un caso concreto, la prestación de que se trata constituye una prestación única y formular apreciaciones de hecho definitivas al respecto (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 31 y jurisprudencia citada). No obstante, **incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a estos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que concen** (sentencia de 17 de diciembre de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, apartado 27 y jurisprudencia citada). (APARTADO 38)

CUATRO.- El litigio principal versa sobre la subasta de bienes pignorados en el contexto de un préstamo con garantía pignoraticia, cuando el prestatario de que se trata no cumple sus obligaciones derivadas del contrato de préstamo durante un período superior a tres meses. **El órgano jurisdiccional remitente considera que el concepto «concesión y negociación de créditos», en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, incluye las prestaciones relativas a la concesión de préstamos garantizados por bienes muebles pignorados.** Aun cuando estima que, en el asunto principal, las prestaciones de organización de la venta en subasta de bienes pignorados no pueden considerarse prestaciones indisociables de la prestación de concesión de préstamos con garantía pignoraticia en cuyo marco esos bienes sirven de garantía y que, por tanto, no constituyen una operación única con estos préstamos a efectos del IVA, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas a este respecto, ya que la normativa nacional establece que la organización de la venta en subasta de los bienes pignorados corre a cargo del prestamista.

Por lo que respecta al artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, procede señalar que la concesión de crédito, en el sentido de esta disposición, consiste, en particular, en la puesta a disposición de un capital a cambio de remuneración (sentencia de 6 de octubre de 2022, O. Fundusz Inwestycyjny Zamknięty reprezentowany przez O, C-250/21, EU:C:2022:757, apartado 33 y jurisprudencia citada). En particular, la expresión «concesión y negociación de créditos» que figura en la referida disposición **debe interpretarse en sentido amplio, de modo que su alcance no puede circunscribirse exclusivamente a los préstamos y créditos concedidos por entidades bancarias y financieras** (sentencia de 17 de diciembre de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, apartado 35 y jurisprudencia citada). (APARTADOS 40 y 41)

CINCO.- De la jurisprudencia se desprende que, si bien la remuneración por la puesta a disposición del capital en el contexto de la concesión del crédito está

\* 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.





garantizada, en principio, mediante el abono de intereses, otras formas de contrapartida no pueden impedir que una operación sea calificada de concesión de crédito, en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. Así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que constituía una operación financiera que se asemeja a la concesión de un crédito, y, por tanto, exenta del IVA con arreglo a dicha disposición, la financiación anticipada de la compra de mercancías como contrapartida al incremento del importe reembolsado por el beneficiario de esa financiación (sentencia de 6 de octubre de 2022, O. Fundusz Inwestycyjny Zamknięty reprezentowany przez O, C-250/21, EU:C:2022:757, apartado 34 y jurisprudencia citada). (APARTADO 42)

No obstante, procede recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA deben interpretarse de modo estricto, dado que estas constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencia de 6 de octubre de 2022, O. Fundusz Inwestycyjny Zamknięty reprezentowany przez O, C-250/21, EU:C:2022:757, apartado 31 y jurisprudencia citada). (APARTADO 43)

SEIS.- Sin perjuicio de las apreciaciones finales que, con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 38 de la presente sentencia, corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente, resulta que la venta en subasta de los bienes pignoralados, tras la expiración de un plazo de tres meses durante el cual el prestatario no ha cumplido sus obligaciones contractuales, por una parte, y la concesión del préstamo con garantía pignoralatica, por otra, **constituyen prestaciones distintas e independientes a efectos del artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA:**

i) **En primer lugar, dichas prestaciones** no son ni material ni formalmente dependientes entre sí. De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la prestación consistente en la concesión de crédito podría realizarse de la misma manera si la venta en subasta de los bienes pignoralados de que se trata en el litigio principal fuera realizada y organizada por un tercero.

ii) **En segundo lugar,** como señala la Comisión Europea en sus observaciones escritas, **no puede considerarse que la venta en subasta de los bienes pignoralados constituya el resultado habitual de la concesión del préstamo con garantía pignoralatica.** Por el contrario, esta venta solo se realiza en el supuesto de que el prestatario incumpla las obligaciones que le incumben en virtud del contrato de préstamo con garantía pignoralatica. Por otra parte, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende asimismo que el prestatario está en condiciones, hasta el momento de la adjudicación, de pagar el principal y los intereses correspondientes para recuperar el bien pignoralado. **Por lo tanto, 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.





**venta en subasta objeto del litigio principal no puede considerarse indisociable de la concesión del préstamo con garantía pignoraticia.**

iii) **En tercer lugar, resulta que la venta en subasta de los bienes pignorados persigue una finalidad autónoma con respecto a la concesión del préstamo con garantía pignoraticia.** Ciertamente, forma parte de la propia naturaleza del contrato de préstamo con garantía pignoraticia, que reserva al prestamista el derecho a ejecutar la garantía mediante la venta forzosa del bien pignorado, a recuperar el principal y los intereses correspondientes. **Sin embargo, tal circunstancia no puede interpretarse en el sentido de que la prestación de venta en subasta tenga carácter accesorio respecto de la concesión del préstamo con garantía pignoraticia.** En efecto, aunque dicha venta tiene por objeto el pago del principal y de los intereses correspondientes a ese préstamo, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, de conformidad con la jurisprudencia citada en el **apartado 37** de la presente sentencia, no constituye un simple medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación relativa a la concesión de dicho préstamo, sino un fin en sí mismo.

iv) **En cuarto lugar, la apreciación del carácter distinto e independiente de las prestaciones** relativas a la organización de la venta en subasta de los bienes pignorados es conforme con la exigencia de interpretar, como se desprende del **apartado 43** de la presente sentencia, de manera estricta los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA.

v) **En quinto lugar, una apreciación de esa naturaleza no puede cuestionarse por el hecho de que la organización de la venta en subasta** en caso de mora del prestatario de más de tres meses y la concesión al prestamista de una comisión de venta igual al 11 % del precio de subasta del inmueble estén reguladas, respectivamente, en los artículos 20, apartado 1, y 25 del Decreto-ley n.º 365/99. Se constata en efecto que, sin perjuicio de la comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, esta comisión no es la contraprestación, en forma de canon, de un servicio público, sino que su único objeto es compensar al prestamista por la realización y la organización de la subasta de los bienes pignorados.

Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que:

«Las prestaciones relativas a la organización de subastas de bienes pignorados no son accesorias a las prestaciones principales relativas a la concesión de créditos sobre bienes pignorados, en el sentido de dicha disposición, de modo que no comparten el tratamiento fiscal de estas prestaciones principales en materia de IVA»

\* 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.





→ Impuesto sobre la electricidad (IE)

👉 **IE. Asunto C- 316/22. Sala Quinta. ST.1104.2024**

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0316](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0316)

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 2 — Impuestos especiales — Electricidad — Normativa nacional que establece un impuesto adicional al impuesto especial sobre la energía eléctrica — Falta de fines específicos — Impuesto adicional considerado contrario a la Directiva 2008/118 por los órganos jurisdiccionales nacionales — Recuperación por el consumidor final del impuesto indebidamente pagado únicamente ante el proveedor — Artículo 288 TFUE — Efecto directo — Principio de efectividad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 288 TFUE, párrafo tercero, y del principio de efectividad.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de dos asuntos acumulados en el procedimiento principal entre, por un lado, Gabel Industria Tessile SpA y A2A Energia SpA y, por otro, Canavesi SpA, por una parte, y Energit SpA y la Agencia de Aduanas y Monopolios (Italia), por otra, en relación con sendas solicitudes de que se reembolsen las cantidades abonadas por Gabel Industria Tessile y Canavesi, durante los años 2010 y 2011, a A2A Energia y a Energit, en concepto de un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad, previsto por la normativa italiana»

→ MARCO JURÍDICO

**Derecho de la Unión – Italiano**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.-. Gabel Industria Tessile y Canavesi son dos sociedades italianas que celebraron, respectivamente, con A2A Energia y Energit contratos para el suministro de electricidad a sus centros de producción. Para los años 2010 y 2011, Gabel Industria Tessile y Canavesi abonaron los importes debidos por estos contratos, incluyendo un impuesto adicional, que estaba previsto, antes de ser suprimido a partir del 1 de abril de 2012, en el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 y que se añadía al impuesto especial sobre la electricidad. En 2020, dichas sociedades demandaron a sus suministradores ante el Tribunal de Como (Italia), que es el **órgano jurisdiccional remitente**, con objeto de obtener, en el marco de dos acciones civiles, que fueron acumuladas por este, la devolución de las cantidades abonadas por ese impuesto, debido a que las disposiciones nacionales que lo establecían eran incompatibles con el Derecho de la Unión.

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.





i) Indica que, a raíz de la sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587), el Tribunal Supremo de Casación (Italia) declaró que el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad previsto, antes de suprimirse, en el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 no tenía un fin específico y que, por tanto, era contrario al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

ii) Precisa que el decreto legislativo n. 48 - Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (Decreto Legislativo n.º 48 por el que se aplica la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), de 29 de marzo de 2010 (GURI n.º 75, de 31 de marzo de 2010), no modificó el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988.

iii) Añade que los dos litigios de que conoce se inscriben en una serie de litigios pendientes, relativos al destino de las cantidades indebidamente pagadas durante el período comprendido entre la expiración del plazo concedido a los Estados miembros para transponer la Directiva 2008/118 y la supresión del impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad por el legislador italiano.

A este respecto, los órganos jurisdiccionales de instancia italianos han adoptado dos enfoques diferentes.

a) Según una **primera corriente jurisprudencial**, que, de seguirse, llevaría a la desestimación de las solicitudes de devolución de este impuesto, el juez no puede dejar inaplicada, en un litigio entre particulares, una disposición nacional incompatible con una directiva de la Unión, so pena de reconocer a esta un «efecto directo horizontal», no admitido por el Tribunal de Justicia.

b) La **segunda corriente jurisprudencial**, que, de seguirse, llevaría a la estimación de tales solicitudes, se basa en la obligación de interpretar el Derecho interno, a partir de la fecha de expiración del plazo de transposición de la directiva en cuestión, a la luz del texto y de la finalidad de esta para alcanzar los resultados que persigue. Según esta corriente, tal obligación llevaría a reconocer que el principio del efecto directo únicamente vertical de las directivas no se opone a que el carácter indebido de un pago sea constatado en una relación horizontal «de repercusión», debido a la conexidad de esta relación con la relación fiscal respecto de la cual la prohibición establecida por el Derecho de la Unión se aplica directamente.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) Con carácter general, ¿se opone el sistema de fuentes del Derecho de la Unión y, en concreto, el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, a que el juez

\* 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.





nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una disposición de Derecho interno que es contraria a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva que no se ha transpuesto o que se ha transpuesto incorrectamente, imponiendo así una obligación adicional a un particular, cuando ello constituye, según el ordenamiento jurídico nacional (artículo 14, apartado 4, del Decreto Legislativo n.º 504/1995), un requisito previo para que este pueda invocar frente al Estado los derechos que le confiere dicha directiva?

2) ¿Se opone el principio de efectividad a una normativa nacional (artículo 14, apartado 4, del Decreto Legislativo n.º 504/1995) que no autoriza al consumidor final para solicitar la devolución del impuesto indebidamente pagado directamente al Estado y que únicamente le permite ejercer una acción civil de cobro contra el sujeto pasivo, que es el único legitimado para obtener su devolución de la Administración Tributaria, cuando el único motivo de ilegalidad del impuesto -a saber, el hecho de que sea contrario a una directiva [de la Unión]- solo puede invocarse en el contexto de la relación entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria, pero no de la existente entre el primero y el consumidor final, lo que de hecho impide que pueda efectuarse la devolución, o bien si, para garantizar el cumplimiento del citado principio, debe reconocerse en tal caso legitimación directa al consumidor final frente a Hacienda, considerando que concurre un supuesto de imposibilidad o dificultad excesiva para obtener del proveedor la devolución del impuesto indebidamente pagado?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«1) El artículo 288 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, salvo si el Derecho interno dispone lo contrario o si la entidad contra la que se invoca el carácter contrario de dicho impuesto está sometida a la autoridad o al control del Estado o dispone de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares.

2) El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que este último había abonado él mismo indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente 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.





acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho impuesto sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción»

## → FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES (PARTICULARES)

### I. Primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, **debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique**, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente.

Ha de recordarse que, en virtud del artículo 288 TFUE, párrafo tercero, **el carácter obligatorio de una directiva, fundamento de la posibilidad de invocarla, solo existe respecto «al Estado miembro destinatario»**. De ello resulta que, según reiterada jurisprudencia, **una directiva no puede crear, por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, ser invocada como tal contra dicha persona ante un tribunal nacional** (sentencia de 22 de diciembre de 2022, Sambre & Biesme y Commune de Farciennes, C-383/21 y C-384/21, EU:C:2022:1022, apartado 36 y jurisprudencia citada). (APARTADO 22 )

Sentado lo anterior, procede recordar:

- **en primer lugar**, que el Derecho de la Unión no se opone a que un Estado miembro ejerza su competencia en cuanto a la forma y a los medios para alcanzar los resultados fijados por una directiva estableciendo, en su legislación nacional, que, **transcurrido el plazo de transposición**, las disposiciones claras, precisas e incondicionales de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente **integren su ordenamiento jurídico interno y que, en consecuencia, estas disposiciones puedan ser invocadas por un particular frente a otro particular**. En efecto, en tal situación, la obligación impuesta así a los particulares no se basa en el Derecho de la Unión, sino en el Derecho nacional, y, por tanto, no constituye una obligación adicional respecto a las previstas por este Derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2022, Thelen Technopark Berlin, C-261/20, EU:C:2022:33, apartado 32 y jurisprudencia citada).

Por consiguiente, si bien, en virtud del Derecho de la Unión, una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular ni, por consiguiente, puede ser invocada, como tal, en su contra ante un órgano jurisdiccional nacional, en cambio, **un Estado miembro puede conferir a los órganos jurisdiccionales**

\* 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.







**nacionales la facultad de excluir, sobre la base de su Derecho interno, cualquier disposición de Derecho nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión que no tenga efecto directo** (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2022, Thelen Technopark Berlin, C-261/20, EU:C:2022:33, apartado 33).

Así, pese a la falta de efecto horizontal de una directiva, un **órgano jurisdiccional nacional puede permitir a un particular invocar la ilegalidad de** un impuesto que un vendedor le ha repercutido indebidamente, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, a fin de obtener la neutralización de la carga económica suplementaria que, en definitiva, ha tenido que soportar, si tal posibilidad está prevista por la legislación nacional, lo que, en los litigios principales, corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente.

- **En segundo lugar**, el Tribunal de Justicia ha admitido que los justiciables pueden invocar disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una directiva **no solo frente a un Estado miembro y todos los órganos de su Administración**, sino también frente a organismos o entidades sometidos a la autoridad o al control del Estado o que dispongan de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de octubre de 2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, apartado 33 y jurisprudencia citada). Corresponderá, en este caso, al órgano jurisdiccional remitente proceder a las comprobaciones necesarias para determinar si los proveedores de que se trata pertenecen a una de estas categorías.

En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, salvo si el Derecho interno dispone lo contrario o si la entidad contra la que se invoca el carácter contrario de dicho impuesto está sometida a la autoridad o al control del Estado o dispone de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares.

## II. Segunda cuestión prejudicial

UNO.- Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide si el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que este último había él mismo abonado

\* 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.





indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho impuesto sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, **en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión**, ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es, en efecto, la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 20 y jurisprudencia citada). Sin embargo, como **excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión**, la restitución de un tributo recaudado indebidamente **podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo**, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo a otra persona (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 21 y jurisprudencia citada).

En efecto, en tal situación, no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el consumidor final al que fue repercutido. Por lo tanto, devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del consumidor final equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediara las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 22 y jurisprudencia citada).

En cambio, en la misma situación indicada en el párrafo anterior, ha de evitarse que el Estado miembro de que se trate obtenga un beneficio de la violación del Derecho de la Unión. Así, dado que tal repercusión se ha efectuado, conforme a una facultad que la legislación nacional reconoce a los proveedores, y que, por consiguiente, el consumidor final, en definitiva, soportó indebidamente esta carga económica suplementaria, este último debe tener la posibilidad de obtener el reembolso de tal carga ya sea directamente de dicho Estado miembro, ya sea del sujeto pasivo vendedor. En este último caso, este sujeto pasivo debe tener la posibilidad de solicitar a ese mismo Estado miembro la compensación del reembolso que ha debido realizar.

\* 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.





Precisado lo anterior, cabe recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica (véase, por analogía, la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 37), en el bien entendido de que tales condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de junio de 2004, *Recheio - Cash & Carry*, C-30/02, EU:C:2004:373, apartado 17, y de 6 de octubre de 2005, *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:591, apartado 17). En particular, si tal devolución resultara imposible o excesivamente difícil de obtener de los proveedores en cuestión, el principio de efectividad exigiría que el consumidor final pudiera reclamar la devolución directamente al Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41, y de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53).

DOS.- Con arreglo al artículo 53 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad debía pagarse por los proveedores de electricidad, pero estos lo repercutieron posteriormente a los consumidores finales, conforme a la facultad que les reconoce el artículo 16, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 504/1995. Pues bien, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, este Decreto Legislativo dispone que los consumidores finales no pueden solicitar directamente el reembolso al Estado miembro de la carga económica suplementaria que han soportado así indebidamente, sino que deben presentar tal solicitud exclusivamente ante dichos proveedores.

Dado que, tal como se desprende del **apartado 22** de la presente sentencia, **una disposición de una directiva transpuesta incorrectamente o no transpuesta, incluso clara, precisa e incondicional, no puede, por sí misma, crear una obligación adicional a cargo de un particular en relación con las previstas por la legislación nacional y que**, por tanto, no puede invocarse como tal contra él, de ello resulta que, en una situación como la controvertida en los litigios principales, a los consumidores finales les resulta jurídicamente imposible invocar contra los proveedores de electricidad la incompatibilidad del impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad con las disposiciones de la Directiva 2008/118 y, por consiguiente, obtener el reembolso de la carga económica suplementaria generada por este impuesto que han tenido que soportar por la falta de transposición correcta de dicha Directiva por parte de la República Italiana.

Así pues, debe constatarse, a la luz de la información aportada al Tribunal de Justicia sobre las características de la legislación nacional controvertida en los

\* 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.





litigios principales y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, que tal legislación, **al no permitir que un consumidor final pueda solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ha soportado debido a la repercusión, efectuada por un proveedor sobre la base de una facultad que le reconoce la legislación nacional**, de un impuesto que dicho proveedor ha abonado él mismo indebidamente a ese Estado miembro, **conculca el principio de efectividad**.

De lo anterior resulta que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que este último había abonado él mismo indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho impuesto sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción.

## II) SENTENCIAS (Reseña)

→ Impuesto sobre el Valor Añadido

👉 **IVA. Asunto C-68/23. Sala Novena. ST.18.04.2024**

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0068](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0068)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 30 bis y 30 ter — Bonos suministrados por vía electrónica — Bonos univalentes y bonos polivalentes — Tarjetas de prepago o códigos de bonos para la compra de contenidos digitales con un identificador “país” que hace que esos contenidos digitales sean accesibles únicamente en el Estado miembro de que se trate»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 30 bis y 30 ter 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 su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (DO 2017, L 348, p. 7) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

\* 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.





[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre M-GbR, una sociedad civil alemana, y la Administración tributaria alemana en relación con la calificación y la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la comercialización de tarjetas de prepago o de códigos de bonos utilizados para la compra de contenidos digitales en una tienda en línea]

→ MARCO JURÍDICO

## **Derecho de la Unión – Derecho nacional alemán**

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Durante el año 2019, que constituye el período impositivo objeto de litigio, M-GbR comercializó, a través de su tienda en línea, tarjetas de prepago o códigos de bonos que permiten recargar «cuentas de usuario» destinadas a la compra de contenidos digitales en la tienda en línea «X» (en lo sucesivo, «tienda X»). Estas tarjetas, denominadas «tarjetas X», permitían a los compradores recargar cuentas, con un determinado valor nominal en euros, con las que se podía acceder a la tienda X (en lo sucesivo, «cuenta de usuario X»). Tras recargar dicha cuenta, el titular de esta podía adquirir contenidos digitales en la tienda X, gestionada por la sociedad «Y», establecida en el Reino Unido, a los precios que en ella se indicaban. «Y» era responsable de la emisión de las tarjetas X y las comercializaba en la Unión Europea, con diferentes códigos «país», a través de distintos intermediarios. Las tarjetas X con el código «país» «DE» estaban destinadas exclusivamente a los clientes que tenían su domicilio o residencia habitual en Alemania y una cuenta de usuario X alemana.

DOS.- Conforme a las condiciones de uso de los códigos de bonos X, publicados por «Y» en la tienda X, los clientes debían, al abrir una cuenta de usuario X, facilitar información exacta que permitiera determinar el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. En la tienda en línea de M-GbR también se indicaba que un cliente que recargara su cuenta de usuario X debía informarse previamente sobre el país en el que dicha cuenta estaba registrada y que, habida cuenta de la estricta separación de países que se aplicaba a las tarjetas X, los clientes solo podían activar créditos que estuvieran efectivamente destinados al país correspondiente a su cuenta de usuario X.

Durante el año 2019, M-GbR adquirió tarjetas X, emitidas por «Y», a través de proveedores, L 1 y L 2, establecidos en Estados miembros distintos de la República Federal de Alemania y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. En sus declaraciones tributarias, M-GbR consideró que las tarjetas X eran bonos polivalentes, en el sentido de las disposiciones del artículo 3, apartado 15, de la UStG, en la medida en que, en el momento de la venta de esas tarjetas, no se conocía con certeza el domicilio o el lugar de residencia habitual del cliente final. El identificador país atribuido por Y a cada bono no bastaba, a su juicio, para determinar con certeza el lugar de la prestación de servicios, 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 3a, apartado 5, de la UStG, dado que Y no verificaba los datos de los clientes cuando se abrían las cuentas de usuario X ni cuando se utilizaban posteriormente. Además, según esta sociedad, un gran número de clientes residentes fuera del territorio alemán había abierto una cuenta de usuario X alemana, debido concretamente a las tarifas más ventajosas, y había adquirido asimismo tarjetas X de M-GbR con el código de «país» DE.

TRES- A raíz de una inspección fiscal, la Administración tributaria alemana consideró que las tarjetas X eran bonos univalentes, ya que solo podían ser utilizadas por clientes domiciliados en Alemania que dispusieran de una cuenta de usuario X alemana, de modo que el lugar de la prestación, en el sentido del artículo 3a, apartado 5, de la UStG, se situaba en Alemania. El hecho de que determinados clientes hubieran podido eludir eventualmente las condiciones de uso de dichas tarjetas establecidas por «Y», facilitando deliberadamente información inveraz u ocultando su dirección de protocolo de Internet (IP), no era determinante a efectos de la calificación fiscal de dichas tarjetas como bonos univalentes.

Además, la Administración tributaria alemana estimó que tanto «Y» como los demás intermediarios consideraban que las tarjetas X eran bonos del indicado tipo. Por consiguiente, esa Administración fijó un pago a cuenta del IVA que debía ser abonado por M-GbR. Dado que el recurso interpuesto contra la fijación de dicho pago fue desestimado en primera instancia por infundado, esta sociedad interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

En su recurso de casación, M-GbR alega una infracción del artículo 3, apartados 13 a 15, de la UStG y considera que las tarjetas X son bonos polivalentes cuya transferencia no está sujeta al IVA. En el momento de esta transferencia, la prestación no está suficientemente determinada, por lo que no puede fijarse el tipo de IVA aplicable.

CUATRO.- El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación de los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva del IVA en el contexto de una cadena de sujetos pasivos establecidos en diferentes Estados miembros:

i) **En primer lugar, se pregunta** si, en tal contexto, en el momento de la emisión de las tarjetas X, puede considerarse que se conoce el lugar de la prestación a los clientes finales de los servicios suministrados por vía electrónica a los que se refiere el bono, de modo que este pueda ser calificado de bono univalente, en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA. En tal caso, dicho lugar se determinaría con arreglo al artículo 58, párrafo primero, letra c), de dicha Directiva y correspondería, por tanto, al lugar en el que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual, que en este caso es Alemania. **El órgano jurisdiccional remitente indica que se inclina más bien por esta interpretación** de las disposiciones de la citada

\* 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 y por desestimar el recurso de casación, habida cuenta asimismo del considerando 3 de la Directiva 2016/1065, que se refiere al objetivo de garantizar que no se produzcan incongruencias respecto de los bonos en función de que se comercialicen al cliente final directamente o a través de intermediarios. **No obstante, dicho órgano jurisdiccional admite que sería posible otra interpretación de las disposiciones de esa misma Directiva.**

Así, según dicho órgano jurisdiccional, podría tomarse en consideración, en la cadena de operaciones de que se trata, cada transferencia de las tarjetas X entre sujetos pasivos como prestación de servicios. En tal supuesto, en virtud del artículo 44 de la Directiva del IVA, el lugar de las prestaciones realizadas por «Y» en favor de L 1 y por L 1 en favor de L 2 se situaría en cada uno de los Estados miembros en los que esté establecido el sujeto pasivo en cuyo beneficio se realicen dichas prestaciones, mientras que el lugar de la prestación realizada por L 2 en favor de M-GbR sería Alemania. En tal situación, que podría derivarse de la interpretación del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de esta Directiva, **no se cumpliría el requisito según el cual el lugar de la prestación y el IVA deben conocerse en el momento de la emisión del bono para que este sea calificado de bono univalente. Por ese motivo, procedería, a su entender, estimar el recurso de casación.**

ii) **En segundo lugar**, y en el supuesto de que deba considerarse que los bonos en cuestión son bonos polivalentes cuya transferencia, previa a la prestación efectiva de los servicios subyacentes, no está sujeta al IVA, **el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esta solución sería contraria a la desarrollada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264).** De esa sentencia se desprende, a su juicio, que tanto la venta inicial de una tarjeta telefónica de prepago como su subsiguiente reventa a través de intermediarios son operaciones sometidas al impuesto. Pues bien, partiendo del principio de que, desde el punto de vista del IVA, las tarjetas X no deben ser tratadas de forma diferente a tales tarjetas telefónicas de prepago, **el órgano jurisdiccional remitente indica que no está claro cómo conciliar el artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo primero, *in fine*, de la Directiva del IVA con la solución adoptada en dicha sentencia.** Además, no excluye que M-GbR pueda haber prestado servicios de distribución o promoción a «Y», como los contemplados en el artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, que están sujetos al IVA.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Existe un bono univalente, en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA, cuando,

\* 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.





- se conoce el lugar de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, en la medida en que dichos servicios deben prestarse a consumidores finales en el territorio de un Estado miembro,

- pero la ficción del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, primera frase, de la Directiva del IVA, según la cual se considera que también la transferencia del bono entre sujetos pasivos da lugar a la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, genera una prestación de servicios en el territorio de otro Estado miembro?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial (en cuyo caso, en el presente asunto, existe un bono polivalente), ¿se opone el artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA -según el cual la prestación efectiva de los servicios efectuada por el prestador a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA con arreglo al artículo 2 de la Directiva del IVA, mientras que no lo estará cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente- a una obligación tributaria con fundamento distinto (sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de mayo de 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

1) Los artículos 30 *bis* y 30 *ter*, 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, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, deben interpretarse en el sentido de que,

«la calificación de un bono como «bono univalente», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, depende únicamente de los requisitos establecidos en esa disposición, que incluyen el de que el lugar de la prestación de servicios destinada a consumidores finales a la que se refiera ese bono debe conocerse en el momento de su emisión, con independencia de la circunstancia de que este sea objeto de transferencias entre sujetos pasivos que actúen en nombre propio y que estén establecidos en el territorio de Estados miembros distintos de aquel en el que se encuentren esos consumidores finales»

2) El artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2017/2455, debe interpretarse en el sentido de que,

«la reventa por un sujeto pasivo de «bonos polivalentes», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, puede estar sujeta al impuesto sobre el valor añadido,

\* 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.







siempre que se califique como prestación de servicios en beneficio del sujeto pasivo que realiza, a cambio de dichos bonos, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios al consumidor final»

## 👉 IVA. Asunto C-122/23. Sala Novena. ST.11.04.2024

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0122](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0122)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Impuestos sobre el volumen de negocios — Régimen especial de las pequeñas empresas — Volumen de operaciones anual — Diferencia de trato entre sujetos pasivos — Normativa nacional que somete al IVA a una persona en caso de presentación de una solicitud de registro fuera de plazo — Carácter sancionador»

→ **Objeto del asunto:** interpretación 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 su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva 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 Seguridad Social para la ciudad de Sofía, Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria) (en lo sucesivo, «Direktor») y Legafact EOOD en relación con una liquidación complementaria en la que se declaró la existencia de una deuda del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a cargo de dicha empresa]

→ MARCO JURÍDICO

## Derecho de la Unión – Derecho búlgaro

→ LITIGIO PRINCIPAL

**UNO.-** Legafact ejerce una actividad de consultoría de gestión. Inicialmente esta sociedad no estaba registrada a efectos del IVA. El 21 de agosto de 2018, emitió cuatro facturas con el concepto «retribución en virtud del contrato de 30 de noviembre de 2012», por un importe total de 114.708 BGN (aproximadamente 58.600 euros), que se contabilizaron como «ingresos por ventas de servicios». En los días 23 y 24 de agosto de 2018, Legafact emitió otras dos facturas con el mismo objeto por un valor total de 57.004 BGN (aproximadamente 29 100 euros), que se contabilizaron de la misma manera.

**El 3 de septiembre de 2018, Legafact solicitó el registro obligatorio a efectos del IVA.** El 14 de septiembre de 2018, el servicio de recaudación adoptó una decisión de registro obligatorio, en virtud de la cual la referida sociedad **quedó**

\* 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.





**registrada a efectos del IVA a partir del 19 de septiembre de 2018.** El servicio de recaudación consideró:

- que con la emisión de una de las facturas de 21 de agosto de 2018 por un importe de 34.202 BGN (aproximadamente 17.500 euros) se había superado el umbral del volumen de operaciones imponible de 50.000 BGN (aproximadamente 25.600 euros) a partir del cual el registro a efectos del IVA es preceptivo y que la entrega correspondiente a dicha factura estaba sujeta al impuesto en virtud del artículo 102, apartado 4, segunda frase, de la ZDDS.

- que, de conformidad con el artículo 96, apartado 1, segunda frase, de la ZDDS, **Legafact debería haber solicitado el registro a efectos del IVA** en el plazo de siete días a partir de la fecha en la que su volumen de operaciones imponible alcanzó el mencionado umbral, es decir, **a más tardar el 28 de agosto de 2018**, cosa que no hizo. Sobre la base del **artículo 102, apartado 4, de la ZDDS**, dicho servicio consideró que la referida empresa era deudora del IVA respecto de las entregas gravadas con las que había superado el volumen de operaciones imponible de 50 000 BGN (aproximadamente 25.600 euros) a partir de la fecha en que superó dicho volumen y hasta la fecha en que fue registrada a efectos del IVA.

En consecuencia, el servicio de recaudación giró, **el 27 de diciembre de 2019**, una **liquidación complementaria** mediante la que declaró la existencia de una deuda a cargo de Legafact en concepto de IVA por importe de 24.701,66 BGN (aproximadamente 12.600 euros), en concepto de principal, y de 3.218,33 BGN (aproximadamente 1.650 euros) en concepto de intereses, en relación con el período impositivo de agosto de 2018, **por las entregas gravadas efectuadas por dicha sociedad desde el 21 de agosto de 2018 hasta la fecha de su registro a efectos del IVA** (en lo sucesivo, «liquidación complementaria controvertida»).

Dado que la **liquidación complementaria** controvertida fue confirmada mediante resolución del Direktor de 19 de marzo de 2020, Legafact interpuso recurso contra dicha liquidación ante Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía (Bulgaria).

**DOS.-** El 30 de junio de 2020, en el marco de otro asunto, el **Tribunal Constitucional** (Bulgaria), que conocía de un recurso interpuesto por el Consejo Superior de la Abogacía (Bulgaria), **declaró que el artículo 102, apartado 4, de la ZDDS era conforme con la Constitución búlgara**. Dicho órgano jurisdiccional declaró que esta disposición, en la medida en que establece que el IVA debe ser abonado por personas que no se han registrado a efectos de dicho impuesto por una razón que les es imputable, permite garantizar la recaudación, en beneficio de la Hacienda Pública, de un impuesto que, de manera ilícita, no ha sido ni repercutido ni recaudado. **Según dicho Tribunal, la obligación de abonar 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.





**IVA en tal caso no constituye una sanción ni una pena, sino una indemnización por los daños causados a la Hacienda Pública debido al comportamiento ilegal de un sujeto pasivo.**

Mediante sentencia de **23 de septiembre de 2021**, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía anuló la liquidación complementaria controvertida en el litigio principal, al considerar que se había emitido infringiendo el Derecho sustantivo aplicable y, más concretamente, el Derecho de la Unión en materia de IVA, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).

Pese a la sentencia de 30 de junio de 2020 del Tribunal Constitucional, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía consideró que el **artículo 102, apartado 4, de la ZDDS** tenía carácter sancionador en los casos de presentación fuera de plazo de una declaración obligatoria de registro a efectos del IVA y que, de conformidad con la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), la sanción resultante de la aplicación de esa disposición solo podía imponerse si se respetaba el principio de proporcionalidad. Este último órgano jurisdiccional consideró que, habida cuenta de que, en el caso de autos, el retraso en el que Legafact había incurrido a la hora de presentar la declaración de registro a efectos del IVA era de tan solo tres días y de que los autos del litigio principal no contenían elementos que acreditaran el carácter fraudulento del comportamiento de dicha sociedad, **la sanción que se le había impuesto era desproporcionada.**

El Direktor interpuso recurso de casación contra la sentencia del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria), órgano jurisdiccional remitente.

TRES.- El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria):

- precisa que el **artículo 102 de la ZDDS fue** adoptado por el legislador búlgaro con el fin de transponer los artículos 213 y 214 de la Directiva IVA, que obligan a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para que, en principio, todos los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción sean identificados con un número individual.
- considera que el **artículo 102, apartado 4, de la ZDDS**, que somete al IVA una entrega en principio exenta cuando el proveedor ha incumplido su obligación de registro a efectos de dicho impuesto dentro de los plazos establecidos, no tiene carácter sancionador, sino que debe considerarse una norma de Derecho material que prevé, en tal supuesto, la inaplicación de la exención para las pequeñas empresas prevista en las disposiciones del título XII, capítulo 1, de la Directiva IVA y el nacimiento de una deuda de IVA.

\* 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.





## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Vulnera los principios del sistema común del IVA de la Unión Europea una disposición nacional en virtud de la cual, en relación con la franquicia del impuesto prevista en el título XII, capítulo 1, de la [Directiva IVA], los sujetos pasivos reciben un trato diferente en función de la rapidez con la que alcancen el umbral del volumen de operaciones que determina la obligatoriedad del registro a efectos del IVA?

2) ¿Se opone la [Directiva IVA] a una disposición nacional con arreglo a la cual la franquicia del impuesto en caso de una entrega de bienes con arreglo al título XII, capítulo 1, de [dicha Directiva] depende de que el proveedor cumpla la obligación de solicitar el preceptivo registro a efectos del IVA dentro del plazo fijado para ello?

3) ¿Con arreglo a qué criterios derivados de la interpretación de la [Directiva IVA] debe determinarse si la citada disposición nacional, que establece el nacimiento de una deuda tributaria en caso de solicitud fuera de plazo del preceptivo registro a efectos del IVA, es de carácter sancionador?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, adoptada por un Estado miembro de conformidad con el artículo 287 de esta Directiva, en su versión modificada, que supedita el disfrute de la franquicia del impuesto sobre el valor añadido (IVA), prevista en dicha Directiva, en su versión modificada, para las pequeñas empresas, al requisito de que el sujeto pasivo, cuyo volumen de operaciones anual o medido durante un período de dos meses consecutivos supere el importe indicado para ese Estado miembro en esa disposición, presente en un plazo determinado una solicitud de registro a efectos del IVA.

2) La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que el incumplimiento, por parte de un sujeto pasivo, de la obligación de presentar dentro del plazo establecido, en los casos a que se refiere el punto 1 del presente fallo, una solicitud de registro a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) tiene como consecuencia el nacimiento de una deuda tributaria, siempre que dicha normativa, si y en la medida en que no se limite a recuperar el IVA correspondiente a las operaciones efectuadas durante el período en el que dicho impuesto habría sido facturado si el sujeto pasivo hubiera cumplido dentro del plazo establecido su obligación de registro a efectos del IVA, por una parte, respete el principio de efectividad

\* 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.





de la lucha contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y, por otra parte, cumpla las exigencias de proporcionalidad, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia»

## 👉 IVA. Asunto C-207/ 23. Sala Sexta. ST.25.04.2024

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0207](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0207)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Hecho imponible — Artículo 16 — Afectación de un bien de la empresa y transmisión gratuita de este a otro sujeto pasivo — Secado de madera y calefacción de campos de espárragos a partir de una central de cogeneración conectada a una planta de producción de biogás — Artículo 74 — Base imponible — Precio de coste — Limitación únicamente a los costes gravados por el IVA soportado»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 16 y 74 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 la sociedad Y KG y el Oficina Tributaria de X, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de suministros a título gratuito de calor procedente de la central de cogeneración conectada a la planta de producción de biogás de dicha sociedad, por una parte, al empresario A para el secado de madera y, por otra, a la sociedad B para la calefacción de sus campos de espárragos»]

→ MARCO JURÍDICO

### Derecho de la Unión – Derecho alemán

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- «Y» explota una planta de producción de biogás a partir de biomasa. El biogás producido se utilizó en 2008 para la producción separada de electricidad y calor. La electricidad así generada se distribuyó principalmente a través de la red eléctrica general a cambio de una retribución abonada por el gestor de la red eléctrica. El calor producido mediante este procedimiento se destinaba en parte al proceso de producción de «Y». Éste último, mediante contrato de 29 de noviembre de 2007, cedió «gratuitamente» la mayor parte del calor producido de este modo al empresario A para que este pudiera secar madera en contenedores y, mediante contrato de 29 de julio de 2008, a la sociedad B, que lo empleó para calentar sus campos de espárragos con dicho calor. En ambos contratos se estipulaba 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.





importe de la retribución se acordaría individualmente en función de la situación económica del adquirente del calor y que no se fijaría en esos contratos.

DOS.- En 2008, además de la denominada retribución mínima de inyección recibida del gestor de la red eléctrica, con arreglo al artículo 8, apartado 1, de la EEG, por un importe de 1.054 337,85 euros, «Y» recibió también de dicho gestor una bonificación abonada con arreglo al artículo 8, apartado 3, de la EEG por un importe de 85.070,66 euros como contrapartida del suministro de 6.714 247 kilovatios/hora de electricidad, debido a que se trataba de electricidad obtenida mediante cogeneración, en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Ley relativa a la Conservación, Modernización y Ampliación de la Cogeneración de Electricidad y Calor, en su versión de 19 de marzo de 2002. Esta bonificación de 85.070,66 euros fue incluida, al igual que la retribución mínima, en la base imponible de las operaciones imponibles de «Y», de conformidad con su declaración del IVA.

TRES.- Al no facturar «Y» el calor transmitido a A y B, la **Administración tributaria** consideró, en el marco de una inspección sobre el terreno, que A y B percibían ese calor gratuitamente, en el sentido del artículo 3, apartado 1b, primera frase, punto 3, de la UStG. Al no existir un precio de compra de dicho calor, la citada Administración calculó la base imponible de ese suministro basándose en el precio de coste del mismo calor, de conformidad con el artículo 10, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG. En su **liquidación del IVA de 17 de noviembre de 2011**, la Administración tributaria confirmó estas conclusiones. Mediante resolución de 1 de agosto de 2012, la Administración tributaria desestimó por infundada la reclamación presentada por «Y» contra dicha liquidación. «Y» interpuso un recurso contra dicha liquidación ante el **Tribunal de lo Tributario (Alemania)**, el cual lo estimó.

CUATRO.- El Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), ante el que la **Administración tributaria** interpuso recurso de casación, anuló la sentencia del Tribunal de lo Tributario y le devolvió el asunto. El **Tribunal Supremo de lo Tributario** consideró que este asunto no estaba en condiciones de ser juzgado, al no poder evaluar el importe al que debían imponerse los beneficios que «Y» había concedido gratuitamente, y que correspondía al **Tribunal de lo Tributario** realizar las constataciones necesarias a este respecto.

Tras la devolución de los autos al **Tribunal de lo Tributario** éste estimó parcialmente el recurso: redujo el importe del IVA fijado tras considerar que el IVA correspondiente a los beneficios concedidos a título gratuito se calcula basándose en el precio de coste del calor. Tanto «Y» como la Administración tributaria interpusieron recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Tributario, que es el.

CINCO.-

\* 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.





i) **En primer lugar**, dicho Tribunal Supremo de lo Tributario (órgano jurisdiccional remitente) señala:

- que el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA asimila, en cuatro supuestos, la afectación de un bien de su empresa por un sujeto pasivo a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, a saber, un destino a «sus necesidades privadas», o a las «necesidades del personal», o «su transmisión a terceros a título gratuito» o «su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa». A este respecto, el mencionado órgano jurisdiccional considera que, en el caso de autos, concurren los elementos constitutivos de la transmisión de un bien a título gratuito que se desprenden del tenor del tercer supuesto de la citada disposición.
- que el calor transmitido a título gratuito fue producido por una planta cuyo coste de construcción y de explotación generó a «Y» un derecho a deducir el IVA soportado.

Sin embargo, el mismo órgano jurisdiccional se pregunta si el supuesto de la detracción de bienes transmitidos gratuitamente no debería estar limitado por un requisito adicional. En efecto, tal supuesto podría también tener por objeto impedir el consumo final de un bien no sujeto al IVA y tal interpretación restrictiva podría deducirse de la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712). No obstante, si se admitiera esta interpretación restrictiva del artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si debería considerarse que no existe consumo final no gravado cuando el destinatario de la transmisión, que es un sujeto pasivo, utiliza el bien transmitido para ejercer una actividad económica o si es necesario, además, que utilice dicho bien para ejercer una actividad económica que le dé derecho a deducir.

ii) **En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente considera que, en la medida en que el artículo 74 de la Directiva del IVA tiene por objeto concretar los elementos constitutivos de la afectación** a que se refiere el artículo 16, párrafo primero, de dicha Directiva, procede tener en cuenta, en la interpretación de ese artículo 74, el objetivo perseguido por el artículo 16 de la citada Directiva, consistente en que el sujeto pasivo no se beneficie de ninguna ventaja indebida con respecto a un consumidor final. Si este objetivo debiera transponerse al artículo 74 de la misma Directiva, de ello podría deducirse que, al determinar el precio de coste del bien transmitido a título gratuito, solo deberían tenerse en cuenta los costes gravados con el IVA. Así, **en la medida en que los costes no gravados por el IVA soportado no deberían ser incluidos por el sujeto pasivo que fabrica un bien en el cálculo del precio de coste de tal bien**, este sujeto pasivo no disfrutaría de una ventaja injustificada en relación con el consumidor final que fabrica un bien.

\* 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.





iii) **En tercer lugar**, el repetido órgano jurisdiccional remitente **se pregunta si el precio de coste comprende únicamente los costes directos** de fabricación o de producción del bien transmitido a título gratuito o también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación. No obstante, dicho órgano jurisdiccional considera que las dificultades que plantearía la toma en consideración de los costes indirectos en el precio de coste se oponen a ello. **De este modo, el objetivo de lograr una evaluación simple del valor de las afectaciones desaconseja que se tomen en consideración esos costes.**

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Constituye un supuesto de "destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a [...] su transmisión a terceros a título gratuito" en el sentido del artículo 16 de la Directiva del IVA el hecho de que un sujeto pasivo suministre a otro sujeto pasivo, a título gratuito, calor procedente de su empresa para las necesidades de la actividad económica de ese otro sujeto pasivo (en este caso: transmisión de calor procedente de la central de cogeneración de un proveedor de electricidad a una empresa agrícola para calefactar campos de espárragos)?

¿Tiene alguna relevancia a este respecto el hecho de que el sujeto pasivo destinatario utilice el calor para fines que le confieren el derecho a la deducción del impuesto soportado?

2) ¿En un supuesto de destino específico del bien de la empresa (artículo 16 de la Directiva del IVA), el cálculo del precio de coste a los efectos del artículo 74 de la Directiva del IVA es restringido en el sentido de que debe incluir solamente los costes por los que se haya soportado el IVA?

3) ¿Comprende el precio de coste únicamente los costes directos de fabricación o producción o también los costes indirectamente imputables, como por ejemplo los gastos financieros?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«1) El artículo 16, párrafo primero, 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 constituye una detracción, por un sujeto pasivo, de un bien de su empresa que transmite a título gratuito, en el sentido de la citada disposición, asimilable a una entrega de bienes a título oneroso, la cesión a título gratuito del calor producido por ese sujeto pasivo a otros sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, siendo irrelevante a este respecto el hecho de que esos otros sujetos pasivos utilicen o no dicho calor para fines que les confieran derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido.

\* 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) El artículo 74 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el precio de coste, a efectos de esta disposición, incluye no solo los costes directos de Fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el impuesto sobre el valor añadido soportado»

→ Imposición sobre los productos energéticos, la electricidad y valor añadido (IE)

👉 **IE-IVA. Asunto C-657/22. Sala Octava. ST.25.04.2024**

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0657](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0657)

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Imposición conforme al principio de la utilización real de dichos productos — Anexo I — Niveles mínimos de imposición aplicables a los productos energéticos establecidos en dicha Directiva — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Devengo — Artículo 63 — Exigibilidad del IVA — Artículo 78, apartado 1, letra a) — Base imponible — Reintroducción de productos energéticos en el depósito fiscal — Requisitos establecidos en el Derecho nacional — Importes adicionales de impuestos especiales y de IVA aplicados como sanción por incumplir dichos requisitos — Principio de proporcionalidad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 2, apartado 3, 5 y 21, apartado 1, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51), de los artículos 2, 250 y 273 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), y de los principios de proporcionalidad y de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Bitulpetroleum» y la Administración Provincial de Hacienda de Prahova (Dirección General Regional de Hacienda de Ploiești, Rumanía) relativo a unos importes adicionales de impuestos especiales y de IVA que dicha autoridad impuso a Bitulpetroleum, como sanción por incumplir los requisitos aplicables en caso de reintroducción en el depósito fiscal de un producto energético comercializado por esta última.

→ MARCO JURÍDICO

→ **Derecho de la Unión – Derecho rumano**

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

\* 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.





«1) ¿Son contrarias al principio de proporcionalidad y a los [artículos] 2, apartado 3, 5 y 21, apartado 1, de la Directiva [2003/96] normas y prácticas nacionales como las controvertidas en el presente asunto, según las cuales la reintroducción en el depósito fiscal de combustible para calefacción (fuelóleo) sin control aduanero [constituye] una presunta vulneración del régimen de depósito [que] justifica la aplicación de un impuesto especial al tipo fijado para el gasóleo, carburante cuyo [tipo] es más de veintiuna veces superior al [del] impuesto especial sobre el fuelóleo?»

2) ¿Son contrarias a los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA y a los [artículos] 2, 250 y 273 de la Directiva [2006/112] normas y prácticas nacionales como las controvertidas en el presente asunto, según las cuales se devenga el IVA sobre las cantidades liquidadas con carácter adicional por los órganos tributarios en concepto de impuesto especial sobre el gasóleo, como sanción por el incumplimiento del régimen de control aduanero[, por parte] del contribuyente, por razón de haber reintroducido [este] en el depósito, hasta la identificación de un nuevo comprador, productos energéticos de tipo fuelóleo devueltos por los clientes, no contaminados y por los que ya se había pagado el impuesto especial?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«1) La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales en virtud de las cuales, en caso de reintroducción en el depósito fiscal de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción, para comercializarlos posteriormente, la falta de notificación de dicha reintroducción a la autoridad competente y la omisión, en las notas de recepción y en las facturas de rectificación relativas a esos productos, de indicaciones sobre el marcado y la coloración de tales productos conllevan, como sanción por incumplir estos requisitos, la aplicación a esos mismos productos, cualquiera que sea su utilización real, del tipo de impuesto especial más elevado previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.

2) Los artículos 2, apartado 1, letra a), 63 y 78, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales en virtud de las cuales, en caso de reintroducción en el depósito fiscal de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción, se devenga el impuesto sobre el valor añadido sobre la cantidad liquidada con

\* 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.





carácter adicional por la autoridad tributaria en concepto de impuesto especial, debido a la aplicación a dichos productos del tipo de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción, salvo que se efectúe una operación sujeta a gravamen consistente en una entrega del producto energético de que se trate para su utilización como carburante de automoción»

## 👉 IE. Asunto C-133/23. Sala Séptima. ST.18.04.2024

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0133](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0133)

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion — Concepto de “procesos mineralógicos” — Electricidad usada para la alimentación de la maquinaria empleada para el tratamiento de piedra caliza extraída de canteras»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Omya» y la Dirección General de Aduanas (República Checa) en relación con la imposición de la electricidad utilizada por Omya para el tratamiento de la piedra caliza extraída]

→ MARCO JURÍDICO

### Derecho de la Unión – Derecho checo

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96 del Consejo en el sentido de que la electricidad utilizada para alimentar la maquinaria empleada en el tratamiento de la piedra caliza extraída, que consiste en varias fases de pulverización y trituración hasta obtener granos de un determinado tamaño, tanto en la cantera donde tiene lugar la extracción como en las plantas de tratamiento cercanas, es electricidad utilizada para procesos mineralógicos?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«El artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que el uso de electricidad para el funcionamiento de maquinaria empleada para el tratamiento de la piedra

\* 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.





caliza extraída de una cantera consistente en varias etapas de trituración y pulverización de esa piedra hasta la obtención de masilla de relleno de piedra caliza fina y gruesa no constituye un uso de electricidad para procesos mineralógicos. En cambio, el uso de electricidad para el funcionamiento de maquinaria empleada para obtener rellenos de piedra caliza de grano fino con superficie nivelada constituye un uso de electricidad para tales procesos»

## 👉 **IE. Asunto C-509/22. Sala Quinta. ST.18.04.2024**

VINCULO: [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0509](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0509)

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 7, apartado 4 — Devengo de los impuestos especiales — Despacho a consumo — Destrucción total o pérdida irremediable de un producto en régimen suspensivo — Concepto de caso fortuito — Autorización de las autoridades competentes del Estado miembro — Pérdida irremediable causada por hechos constitutivos de culpa no grave imputable a un empleado del depositario autorizado»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Agencia de Aduanas y Monopolios, Italia; en lo sucesivo, «Agencia de Aduanas») y «Girelli») en relación con el devengo de los impuestos especiales relativos a una cantidad de alcohol etílico puro irremediabilmente perdida durante una operación de desnaturalización]

→ MARCO JURÍDICO

### **Derecho de la Unión – Derecho italiano**

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) En primer lugar, ¿debe interpretarse el concepto de circunstancias imprevisibles que dan lugar a pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, a efectos del artículo 7, apartado 4, de la Directiva [2008/118], al igual que la fuerza mayor, en el sentido de circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles y no evitables pese a la adopción de todas las medidas de precaución por aquel, objetivamente excluidas de cualquier posibilidad de control por su parte?

2) Además, a efectos de la exclusión de la responsabilidad en el supuesto de circunstancias imprevisibles, ¿debe tomarse en consideración, y en qué

\* 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.





medida, la diligencia prestada a la hora de determinar las precauciones necesarias para evitar el hecho dañoso?

3) Con carácter subsidiario a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, ¿es compatible una disposición como el artículo 4, apartado 1, del Decreto Legislativo [n.º 504], que asimila a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor la culpa no grave (de la misma persona o de terceros) con el régimen previsto en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva [2008/118], que no establece otros requisitos, en particular por lo que respecta a la "culpa" del autor del hecho o del sujeto activo?

4) Por último, ¿puede interpretarse la expresión, contenida también en el citado artículo 7, apartado 4, [de la Directiva 2008/118,] "o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro" en el sentido de que permite al Estado miembro designar otra categoría general (la culpa leve) que puede afectar a la definición del despacho a consumo en caso de destrucción o pérdida del producto, o esa expresión no puede abarcar una cláusula de este tipo, sino que debe entenderse que se refiere a casos específicos, autorizados en cada ocasión o en cualquier caso identificados para situaciones definidas por sus componentes objetivos?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

«1) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que ha de entenderse que el concepto de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, al igual que el concepto de fuerza mayor, se refiere a circunstancias ajenas a quien lo invoca, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada.

2) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que el reconocimiento de la existencia de caso fortuito, a efectos de dicha disposición, exige, por un lado, que la destrucción total o la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales se deba a circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al operador de que se trate, lo que no sucede cuando esas circunstancias estén comprendidas en su ámbito de responsabilidad, y, por otro lado, que dicho operador haya actuado con la diligencia normalmente exigida en el marco de su actividad para precaverse contra las consecuencias de tal contingencia.

3) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional de un Estado miembro que equipara en todos los casos los hechos constitutivos de culpa no

\* 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.





grave, imputables al deudor de que se trate, al caso fortuito y a la fuerza mayor. Sin embargo, cuando los hechos constitutivos de culpa no grave que hayan provocado la destrucción total o la pérdida irremediable del producto sujeto a impuestos especiales se cometieron en el marco de una operación de desnaturalización previamente autorizada por las autoridades nacionales competentes, procede considerar que esa destrucción o esa pérdida se produjo como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate, de modo que dicha destrucción o dicha pérdida no debe considerarse despacho a consumo a efectos del artículo 7 de la Directiva 2008/118.

4) El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la expresión «como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro», que figura en el párrafo primero de dicha disposición, no puede entenderse en el sentido de que permite a los Estados miembros establecer en general que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo no constituye despacho a consumo cuando sea debida a culpa no grave»

\* 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) ENERO/FEBRERO, 2024

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

##### ► 1.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

##### ✓ LGT. 1ª Consulta Vinculante V0077-24 (16.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0077-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0077-24)

■ **La consultante expone que:** se encuentra en un litigio con su proveedor por una factura, existiendo la posibilidad de que sea anulada o modificada.

■ **La consultante pregunta:** si facturas con un importe superior a 3.000 euros, que no vayan a ser abonadas por existir un litigio con el proveedor, deben ser incluidas en la declaración anual de operaciones con terceras personas.

##### ■ **Contestación.**

El artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18) regula las obligaciones de información: [...]

En concreto, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5), en adelante RGAT, regula en el artículo 31 y siguientes, las obligaciones de informar sobre las operaciones con terceras personas.

En cuanto a los obligados a suministrar dicha información, el artículo 31 del RGAT indica: [...]

En consecuencia, el consultante está obligado a presentar declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas por el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, salvo que se encuentren en alguno de los supuestos de exclusión previstos en el artículo 32 del mencionado reglamento.





El artículo 32 del RGAT regula las personas o entidades excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas: [...]

En cuanto al contenido la declaración anual de operaciones con terceras personas, el artículo 33 del citado Reglamento establece: [...]. Asimismo, los artículos 34.4 y 35 del RGAT, establecen, respectivamente, que: [...]. Por otro lado, el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31), establece: [...]

De los preceptos transcritos se concluye que, en principio, debe presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas en general por todas sus operaciones, salvo que concurra algún supuesto de exclusión del deber de declaración.

De la información suministrada por el consultante, manifiesta que la factura es de importe superior a los 3.005,06 euros, por lo que deberá ser incorporada en la declaración correspondiente al modelo 347, con independencia de si es abonada o no al proveedor, teniendo en cuenta los criterios señalados en los preceptos reproducidos.

### ✅ **LGT. 2ª Consulta Vinculante V0143-24** (16.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0143-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0143-24)

■ **El consultante expone que:** expide, en calidad de destinatario, las facturas correspondientes a las entregas de bienes que le efectúan sus proveedores.

■ **El consultante manifiesta que:** posteriormente entrega las facturas a los proveedores los cuales las firman a mano. En las facturas emitidas se indica que "el emisor de esta factura reconoce la obligación de declarar y presentar la correspondiente declaración del IVA".

■ **El consultante pregunta:** si las facturas emitidas por el consultante cumplen los requisitos establecidos en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012.

### ■ **Contestación.**

1.- El artículo 164.Uno, número 3, 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 su parte, el artículo 5 regula el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero, disponiendo lo siguiente: [...]. Por otro lado, los artículos 6 y 7 del referido Reglamento regulan el contenido de la factura normal y simplificada, respectivamente, debiéndose destacar lo siguiente: [...]

3.- De acuerdo con todo lo anterior, este Centro directivo le informa lo siguiente:

a) La obligación de expedir factura por parte de los proveedores del consultante podrá ser cumplida materialmente por este último. Dichas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta de tales proveedores, los cuales serán los responsables del cumplimiento efectivo de esa obligación.

b) Deberá existir un acuerdo entre cada proveedor y el consultante por el que aquéllos autoricen a éste a la expedición de sus facturas. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.

c) Cada factura expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte de los proveedores del consultante que se ajustará a lo que determinen las partes. En este sentido, será válido un procedimiento en el que las facturas sean firmadas por el empresario o profesional correspondiente, acordándose que dicha firma constituya la aceptación de la factura por parte de los mismos.

Asimismo, también sería válido un procedimiento de aceptación de las facturas basado en la remisión de la aceptación de cada factura.

d) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas (persona física consultante) deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó. Dicha remisión podrá efectuarse por cualquier medio, ya sea en papel o en formato electrónico.

e) Tanto el consultante como cada uno de sus proveedores deberá garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas así expedidas, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.





f) En la medida en que las facturas emitidas por el consultante reúnan las características propias y el contenido de una factura o, en su caso, de una factura simplificada, conforme se establece, respectivamente, en los artículos 6 y 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, tendrán la consideración de factura a los efectos oportunos, sin perjuicio de la posibilidad de que en las mismas pueda hacerse constar otras menciones no obligatorias.

### ✓ **LGT. 3ª Consulta Vinculante V0158-24** (19.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0158-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0158-24)

■ **El consultante expone que:** hay interposición de una reclamación económico administrativa contra la resolución tácita de un recurso de reposición interpuesto con anterioridad. Con posterioridad, una vez interpuesta la reclamación económico administrativa, sin haberse resuelto la misma, ni agotado el plazo de resolución, se notifica al interesado resolución expresa del recurso de reposición interpuesto en primer lugar, resolución que resulta ser desestimatoria de lo solicitado.

■ **El consultante manifiesta que:** al ser la resolución expresa del recurso de reposición desestimatoria, el interesado desea continuar con la reclamación y que se entienda por impugnada en vía económico administrativa la resolución expresa del recurso.

■ **El consultante pregunta:** ¿El plazo que posee el Tribunal Económico Administrativo para resolver la reclamación económico administrativa se mantiene, entendiéndose como día de inicio del cómputo del mismo la interposición de la reclamación, o, dicho plazo de resolución comienza a contar de nuevo desde el envío con posterioridad al Tribunal de la notificación de la resolución expresa del recurso de reposición y las alegaciones correspondientes?

### ■ **Contestación.**

El artículo 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, relativo a la iniciación de la reclamación económico-administrativa en primera o única instancia, establece: [...]. Por su parte, el artículo 240 de la LGT, relativo al plazo de resolución de la reclamación económico administrativa en primera o única instancia, establece: [...]

En consecuencia, según el arriba transcrito artículo 240 de la LGT, el plazo de un año se contará desde la interposición de la reclamación económico-administrativa.

## ► 1.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS (IRPF)

### ✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0002-24** (22.01.2024)





→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0002-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0002-24)

■ **El consultante expone que:** participando en tres planes de pensiones con aportaciones anteriores a 2007, extinguió su relación laboral el 31 de diciembre de 2021 a consecuencia de un Expediente de Regulación de Empleo. Pasó a situación legal de desempleo el 1 de enero de 2022.

■ **El consultante manifiesta que:** tiene la intención de efectuar el rescate de los planes de pensiones.

■ **El consultante pregunta:** plazo disponible para aplicar la reducción del 40 por ciento contemplada en el régimen transitorio.

### ■ **Contestación.**

En primer lugar, ha de indicarse que la posibilidad de hacer efectivos los derechos consolidados de planes de pensiones en el supuesto de desempleo de larga duración es una cuestión de carácter financiero que excede del ámbito de competencias de este Centro Directivo, siendo el órgano competente para solventar tal cuestión la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa del Ministerio de Economía, Comercio y Empresa.

No obstante lo anterior, cabe hacer referencia a la regulación en el ámbito financiero de la contingencia de jubilación en los planes de pensiones y de la posibilidad de anticipar la prestación, así como a la regulación del supuesto excepcional de liquidez por situación de desempleo de larga duración.

Así, el apartado 6 del artículo 8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, establece: [...]

A su vez, el artículo 8 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, regula la anticipación de la prestación correspondiente a la jubilación, disponiendo lo siguiente: [...]

De acuerdo con la normativa expuesta, el cobro anticipado de la prestación correspondiente a la jubilación se prevé legalmente como una forma de percibir la prestación por la contingencia de jubilación. Dicho pago anticipado puede percibirse en el supuesto de extinción de la relación laboral por despido colectivo incluido en los casos de los artículos 49.1.g), 51, 52 y 57 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre.

En el caso planteado, siempre que las especificaciones del plan lo prevean, el consultante podría percibir anticipadamente la prestación correspondiente a la jubilación al extinguirse su relación laboral como consecuencia de un despido colectivo y haber pasado a situación legal de desempleo en 2022.





Por lo que respecta al supuesto excepcional de liquidez por situación de desempleo de larga duración, el apartado 8 del artículo 8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, establece: [...]. Asimismo, el apartado 1 del artículo 9 del citado Reglamento, aprobado por el Real Decreto 304/2004, establece lo siguiente: [...].

Considerando que la finalidad primordial de los planes de pensiones es atender las contingencias a que se refiere el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como el carácter excepcional de los supuestos de liquidez, en caso de que pudiera cobrarse la prestación por el acaecimiento de una contingencia y simultáneamente se cumplieran los requisitos exigidos para el cobro de los derechos consolidados por un supuesto excepcional de liquidez, es criterio de este Centro Directivo entender que a efectos fiscales se percibe la prestación con motivo del acaecimiento de la contingencia.

En consecuencia, en el supuesto planteado, en caso de que el consultante pueda percibir anticipadamente la prestación correspondiente a la jubilación, debe entenderse que a efectos fiscales las cantidades que vaya a percibir corresponden a la prestación por jubilación.

En el ámbito fiscal, el artículo 17.2 a) 3ª 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 (en adelante, LIRPF), dispone que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: [...]

Asimismo, la disposición transitoria duodécima de la citada LIRPF, establece un régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones en los siguientes términos: [...].

El apartado 4 de la disposición transitoria duodécima fue añadido por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), el cual entró en vigor el 1 de enero de 2015 y es de aplicación a las prestaciones percibidas a partir de 2015.

El artículo 17.2 b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (vigente a 31 de diciembre de 2006), establecía la posibilidad de aplicar la siguiente reducción: [...]

De los preceptos anteriores se desprende que las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo, y deben ser objeto de integración en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor.

Además, si la prestación se percibe en forma de capital, podrá aplicarse la reducción del 40 por 100 a la parte de la prestación que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006 -siempre que hayan





transcurrido más de dos años entre la primera aportación al plan de pensiones y la fecha de acaecimiento de la contingencia- y la misma se perciba en el plazo señalado en la disposición transitoria duodécima antes transcrita. Si la prestación se percibe combinando pagos de cualquier tipo con un pago en forma de capital, podrá aplicarse la citada reducción a la parte de la prestación que se cobre en forma de capital, en los términos expuestos para la prestación en forma de capital.

En el caso de prestaciones que deriven de varios planes de pensiones, la reducción podrá aplicarse a las prestaciones que se perciban en forma de capital por cada plan, en los términos señalados en la disposición transitoria duodécima de la LIRPF, dentro del plazo previsto en la misma, y no solamente en un ejercicio, y por la parte que corresponda a las aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006.

Así, conforme a este apartado 4 de la disposición transitoria duodécima de la LIRPF, la posibilidad de aplicar el régimen transitorio (la reducción del 40 por 100) se condiciona a que las prestaciones se perciban en un determinado plazo cuya finalización depende del ejercicio en que acaece la contingencia. Por tanto, para aplicar la citada reducción es preciso determinar en qué ejercicio debe entenderse acaecida la contingencia que da derecho al cobro de la prestación.

Por último, en el ámbito fiscal, a efectos de la aplicación del régimen transitorio previsto en la disposición transitoria duodécima de la LIRPF, debe entenderse que, con carácter general, la contingencia de jubilación acaece en el momento de acceder a la jubilación en el régimen de la Seguridad Social correspondiente. Ahora bien, si con anterioridad se cobra o se inicia el cobro de forma anticipada de la prestación correspondiente a la jubilación, se considerará que la contingencia de jubilación acaece en el momento de cumplirse los requisitos para poder percibirse anticipadamente la prestación correspondiente a la jubilación, esto es, cuando extinga su relación laboral a consecuencia de despido colectivo y pase a situación legal de desempleo. De lo expuesto en el escrito de consulta, se desprende que tales requisitos se han cumplido el 1 de enero de 2022, por lo que la contingencia se entiende acaecida en 2022 y, por tanto, el plazo para aplicar dicho régimen transitorio en caso de cobro anticipado de la prestación correspondiente a la jubilación finalizaría el 31 de diciembre de 2024.

**✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0003-24 (30.01.2024)**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0003-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0003-24)

■ **El consultante expone que:** se propone realizar aportación de determinados bienes de carácter privativo, a título gratuito, a la sociedad de gananciales





■ **El consultante pregunta:** si la aportación de determinados bienes de carácter privativo, a título gratuito, a la sociedad de gananciales implica la existencia de una alteración patrimonial en sede del cónyuge aportante, susceptible de tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **Contestación.** Dejando al margen la consideración de la aportación en otros impuestos distintos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en lo que respecta a la tributación que correspondería al aportante en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe indicarse que la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 295/2021, de 3 de marzo de 2021, aborda la cuestión relativa a la tributación de las aportaciones gratuitas de bienes privativos realizadas por los cónyuges a la sociedad de gananciales en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el Fundamento jurídico segundo de dicha Sentencia, se manifiesta al respecto:

[...]

En virtud de dichas consideraciones, el Tribunal Supremo acuerda fijar el criterio interpretativo expresado en el Fundamento jurídico tercero de la Sentencia, en el que se manifiesta:

«De lo dicho anteriormente se desprende que la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que sólo puede serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir la operación que nos ocupa, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge»

Sin embargo, en el ámbito del IRPF, debe tenerse en cuenta que el artículo 8.3 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) establece que "No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".

Por su parte, el párrafo tercero del apartado 3 del artículo 11 de la Ley del Impuesto, referido a la individualización de los rendimientos de capital, y aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales por la remisión efectuadapor el apartado 5 de ese artículo al referido apartado 3, dispone: [...]





En consecuencia, a efectos del impuesto, como la sociedad de gananciales no tiene la consideración de contribuyente, los sujetos pasivos del Impuesto serán los cónyuges, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 8 de la Ley del Impuesto.

Por su parte, al establecer el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto que, a efectos del mismo, la titularidad de los bienes y derechos de la sociedad de gananciales, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, como el aportante y el adquirente del 50 por 100 del porcentaje de titularidad aportado a la sociedad de gananciales son la misma persona, por el 50 por 100 de la aportación no se produce ninguna transmisión, sin embargo, sí se produciría por la parte que corresponde al cónyuge no aportante (50%).

De acuerdo con ambos preceptos, la aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien de su exclusiva titularidad que, a efectos del Impuesto y por aplicación del citado artículo 11.3 de la Ley del Impuesto, se considera tras la aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, constituirá en el aportante una alteración en la composición de su patrimonio, que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, que dispone: [...].

La ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia entre los respectivos valores de transmisión y de adquisición, determinados en la forma prevista en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas o lucrativas, respectivamente. Al respecto, el artículo 35 de la LIRPF establece lo siguiente: [...]. Por su parte el artículo 36, aplicable a las transmisiones a título gratuito, establece: [...].

Si bien, en caso de obtenerse una pérdida patrimonial, no procederá computar la misma, en aplicación del artículo 33.5.c) de la LIRPF, que establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales "*c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos íntervivos o a liberalidades.*"

El importe de la ganancia patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.

El criterio expuesto es el establecido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que en la Resolución de 24 de enero de 2024 dictada en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), acuerda unificar criterio en el sentido siguiente: [...].

«La aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, supone para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o



pérdida patrimonial en el IRPF de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, que se determinará, en virtud del artículo 34 de la LIRPF, por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente»

### ✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V0034-24 (13.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0034-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0034-24)

■ **El consultante expone que:** la Comunidad de propietarios recibe en junio de 2023 una subvención que parece corresponder al Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla.

■ **El consultante pregunta:** 1º. Obligación de los propietarios de declarar el importe recibido de la subvención en su declaración de IRPF del ejercicio 2023. 2º. Obligación de la comunidad de propietarios de presentar el modelo 184.

#### ■ **Contestación.**

En relación a la subvención objeto de consulta, hay que señalar que las comunidades de bienes (término que incluye las comunidades de propietarios del régimen de propiedad horizontal) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configura como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 88 del mismo texto legal añade que [...] y según el artículo 89 de la LIRPF: [...]

Al determinarse las rentas de la comunidad de propietarios con arreglo a las normas del IRPF, la calificación de las rentas derivadas de la obtención de una subvención, es la de ganancia patrimonial, según lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, según el cual *“son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”*.

No obstante, el apartado 4 de la disposición adicional quinta de la LIRPF establece lo siguiente: [...]







Por lo tanto, partiendo de la consideración de que la subvención recibida por la comunidad de propietarios se trata de una subvención en ejecución del Programa PREE aprobado por el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla, la citada subvención estará exenta en los términos referidos en la disposición adicional. De acuerdo con lo expuesto, los copropietarios, personas físicas, no tendrían que declarar la ganancia patrimonial obtenida.

En relación con la segunda cuestión planteada, en lo que respecta a la obligación de presentación del modelo 184, el apartado 1 del artículo 90 de la Ley del Impuesto, establece que *"Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español"*.

El referido desarrollo reglamentario se contiene en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439//2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), habiéndose aprobado el modelo de la declaración informativa mediante Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias (BOE de 29 de octubre).

El apartado 5 del artículo 90 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 70 del Reglamento limitan la cumplimentación del modelo a las entidades en régimen de atribución de rentas mediante las que se ejerza una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales.

En el caso planteado, la entidad no estará obligada a presentar la declaración informativa anual correspondiente al modelo 184, salvo que ejerza una actividad económica u obtuviera otro tipo de rentas sujetas y no exentas que excedan de 3.000 euros anuales.

## ✅ IRPF. 4ª Consulta Vinculante V0215-24 (27.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0215-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0215-24)

■ **La consultante expone que:** es una entidad prestadora de servicios de cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria y de moneda fiduciaria por moneda virtual a través de cajeros automáticos en los que puede utilizarse dinero en efectivo para efectuar las operaciones





■ **La consultante pregunta:** teniendo en cuenta la normativa existente contra el blanqueo de capitales, la entidad consultante plantea si para operaciones de valor inferior a 1.000 euros debe identificar a sus clientes en cumplimiento de la obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales.

■ **Contestación:**

Según el escrito de consulta, la entidad consultante es una entidad registrada en el Banco de España como proveedor de servicios de cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria. La actividad se presta a través de máquinas semejantes a cajeros automáticos y permite la compra y venta de criptomonedas por euros. En dicha operativa puede utilizarse dinero en efectivo, entregando o recibiendo billetes de euros.

La entidad consultante alude al artículo 4 del Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, aprobado por Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, que dispone: [...]. Sobre la base de este artículo, y en relación con la obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales, la entidad consultante plantea si estaría obligada a identificar a sus clientes incluso cuando el valor de la operación sea inferior a 1.000 euros.

En primer lugar, debe señalarse que el cumplimiento de las obligaciones que deriven de la normativa sobre prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo es una cuestión que excede de las competencias de este Centro Directivo, por lo que la presente contestación no se pronunciará sobre si la práctica en relación con la identificación formal de los clientes que lleva a cabo la entidad consultante cumple con las medidas de diligencia debida a las que esté obligada.

Por otra parte, con independencia de estas obligaciones derivadas de la normativa de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, la entidad consultante deberá cumplir con sus obligaciones tributarias en los términos que se señalen en la legislación correspondiente. En este sentido, el apartado 7 de la disposición adicional decimotercera 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, establece lo siguiente: [...]. En su desarrollo, el artículo 39 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), dispone: [...]

De acuerdo con los anteriores preceptos, la entidad consultante estará obligada a comunicar a la Administración tributaria los datos identificativos de los sujetos que efectúen las operaciones de cambio a los que se refiere el apartado 2 del artículo





39.ter, además de los datos relacionados con dichas operaciones. Consecuentemente, para cumplir con la referida obligación de información, la entidad consultante deberá identificar a los mencionados sujetos, con independencia del valor de la operación y de la diligencia debida que corresponda llevar a cabo al margen del ámbito fiscal.

## ✓ IRPF. 5ª Consulta Vinculante V0250-24 (29.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0250-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0250-24)

■ **El consultante expone que:** desarrolla una actividad profesional como abogado por cuenta propia y realiza aportaciones a la Mutualidad de la Abogacía desde 1992, mutualidad de previsión social que actúa como alternativa al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (en adelante, RETA) sólo para la actividad de la abogacía.

■ **El consultante manifiesta que:** desde el año 2008 ejerce como administrador de fincas y, para tal actividad, está dado de alta en el RETA. Además, desde el 1 de enero de 2022 es administrador de una sociedad limitada y, como tal, también está dado de alta en el RETA.

■ **El consultante pregunta:** sobre la posibilidad de deducir como gasto en su declaración de IRPF-2023, las aportaciones a la Mutualidad de la Abogacía y las cuotas satisfechas al RETA, teniendo en cuenta el nuevo sistema de cotización para los autónomos introducido a partir de 1 de enero de 2023 por el Real Decreto-ley 13/2022.

### ■ **Contestación.**

En primer lugar, en cuanto a la cuestión planteada en su escrito relativa a la deducibilidad de las cuotas satisfechas al RETA, el apartado 3 del Reglamento general sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 84/1996, determina lo siguiente: [...]

Por tanto, con esta configuración de las cuotas del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA) —que establece la obligación de declarar la pluriactividad en este régimen—, para determinar la incidencia del gasto correspondiente a estas cuotas en el IRPF del consultante debe tenerse en cuenta que estas responden al alta en este régimen ejerciendo más de una actividad, por lo que su deducibilidad en el IRPF podrá realizarla el consultante bien en la determinación del rendimiento neto del trabajo (por sus retribuciones como administrador de la sociedad) o bien en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica que viene desarrollando como administrador de fincas, pues en cada uno de estos casos tiene





obligación de cotizar al RETA, lo que le permite decidir al contribuyente dónde incorporar esa cuota única. A este respecto, cabe indicar que la consideración de gasto deducible en dichos rendimientos resulta de lo dispuesto en los artículos 19 y 28 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).

Así, el referido artículo 19 dispone lo siguiente: [...]

Mientras que, en relación con la deducibilidad de los gastos incurridos en el desarrollo de actividades económicas, debe indicarse que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley del Impuesto, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

Por otro lado, en relación a la cuestión planteada sobre la posibilidad de deducir como gasto las aportaciones a la Mutualidad de Abogacía, el artículo 30.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) establece, entre las reglas especiales para determinar el rendimiento neto en estimación directa de actividades económicas, la siguiente: [...]

Por otra parte, el artículo 51.2.a) de la LIRPF establece los requisitos subjetivos para que las aportaciones a mutualidades de previsión social puedan ser objeto de reducción en base imponible; en particular, dispone:[...].

De acuerdo con los preceptos anteriores, las cantidades abonadas por los profesionales ejercientes no integrados en el RETA para los que la mutualidad de previsión social actúe como alternativa a dicho régimen se consideran gasto deducible de la actividad, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social y con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el RETA.

Según manifiesta el consultante, es abogado ejerciente por cuenta propia y realiza aportaciones a la Mutualidad de la Abogacía que actúa como alternativa al RETA. No está integrado en el RETA por su actividad de abogacía, sino por su condición de administrador de fincas y administrador de una sociedad limitada.

Por tanto, en su caso concreto, si la Mutualidad de la Abogacía actúa como alternativa al RETA por su actividad de abogacía por cuenta propia, aunque esté integrado en el RETA por otras actividades distintas, las cantidades abonadas a esta mutualidad se considerarán gasto deducible de la actividad de la abogacía, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social y con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el RETA. Lo anterior se cumpliría,





con independencia de los cambios introducidos a partir de 1 de enero de 2023 por el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

Las cantidades que se abonen a la mutualidad por encima del citado límite podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tal y como se señala en el citado artículo 51.2.a).1º, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y gran invalidez, muerte, dependencia severa o gran dependencia).

Deberá tenerse en cuenta, asimismo, los límites de reducción establecidos en los artículos 50 y 52 de la LIRPF.

### ► 1.3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

#### ✓ IP. 1ª Consulta Vinculante V0026-24 (13.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0026-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0026-24)

■ **El consultante expone que:** es residente fiscal en España y titular del 100 por cien de las participaciones en una sociedad unipersonal que no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario -en adelante, entidad A-. El consultante ejerce efectivamente las funciones de dirección en la entidad A como administrador único, percibiendo por ello una remuneración que representa más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

■ **El consultante manifiesta que:** se plantea que la entidad A adquiera acciones equivalentes al 5 por ciento del capital social de una entidad de nacionalidad irlandesa -en adelante, entidad B- constituida y regulada bajo el derecho irlandés. La entidad B, es un fondo de inversión alternativo de carácter cerrado con forma societaria, cuyo objeto es la inversión del capital aportado por sus inversores y cuyo fin es generar ganancias o rendimientos para los mismos. Este tipo de entidades (ICAV) se caracterizan por ser una entidad regulada, con personalidad jurídica propia, con forma societaria, que cuenta con su propio órgano de administración compuesto por personas físicas y que puede delegar su gestión en una sociedad gestora externa. Concretamente, la política de inversión de la entidad B consiste en el otorgamiento de financiación a sociedades terceras no vinculadas mediante préstamos a largo plazo que serán remunerados según condiciones de mercado. La entidad B delegará la gestión en una entidad gestora, sociedad gestora





de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, constituida conforme a la legislación española.

■ **El consultante pregunta:** a efectos del acceso a la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, si la entidad B no tiene la consideración de entidad cuya actividad es la gestión de un patrimonio mobiliario.

- A efectos del alcance de la exención, si los préstamos concedidos por la entidad B y la tesorería transitoria que figura en su activo se podrían considerar como activos necesarios y por lo tanto afectos a su actividad.

- Si el hecho de que la entidad B tenga delegada la gestión en una entidad gestora condiciona la respuesta a las cuestiones anteriores.

■ **Contestación.** Conclusiones.

Primera: Por lo que se refiere al acceso a la exención de las participaciones en la entidad A de las que es titular el consultante se deben cumplir las condiciones previstas en las letras a), b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

Segunda: En relación con el requisito previsto en la letra a), desde el punto de vista de la calificación de la actividad de la entidad A como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, no se computará las participaciones que esta entidad tenga en la entidad B, en la medida en que éstas supongan al menos el 5 por ciento de los derechos de voto, siempre y cuando se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participación, se disponga de medios materiales y personales suficientes y la entidad participada -la entidad B-, a su vez, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Tercera: Por lo que respecta a la actividad desarrollada por la entidad B, su consideración como actividad económica dependerá del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.1 de la LIRPF, es decir, en la medida que ésta suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Sobre esta cuestión no se puede pronunciar este Centro Directivo por tratarse de una cuestión de índole táctica.

Cuarta: Para determinar el alcance objetivo de la exención en el IP de las participaciones en la entidad A habrá que determinar cuáles son los activos afectos a su actividad empresarial, es decir, aquellos que sean necesarios para el desarrollo de la misma, aplicándose las mismas reglas en la valoración de las participaciones de la entidad participada, en este caso la entidad B, para determinar el valor de las participaciones en la entidad A.

Quinta: En consecuencia, habrá que determinar si los activos de la sociedad participada -la sociedad B-, consistentes en los derechos de crédito derivados de la concesión de préstamos, así como la tesorería transitoria forman parte del activo





afecto a la actividad desarrollada por la misma, siendo determinante para ello que sean necesarios para el ejercicio de dicha actividad. Sobre esta última cuestión, por tratarse de una cuestión de índole fáctica no puede pronunciarse este Centro directivo.

✓ **IP. 2ª Consulta Vinculante V0095-24** (15.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0095-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0095-24)

■ **El consultante expone que:** es residente fiscal en España.

■ **El consultante manifiesta que:** constituyó un plan de pensiones con una entidad domiciliada en Reino Unido, regulado por las normas de dicho país.

■ **El consultante pregunta:** ¿los derechos consolidados del citado plan de pensiones privado del Reino Unido, que cumple con la Directiva Europea 2003/41/CE, está exento del Impuesto sobre el Patrimonio en España?

■ **Contestación.**

El Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra actualmente regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), en adelante LIP, pudiendo destacar los siguientes artículos: Artículo 1. Naturaleza y objeto del Impuesto; Artículo 3. Hecho imponible; Artículo 4. Bienes y derechos exentos; Artículo 5. Sujeto pasivo.

Por su parte, el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (BOE de 13 de diciembre), en adelante, TRLRFPF, regula en su artículo 1 la naturaleza de los planes de pensiones.

En el presente caso, el consultante es residente fiscal en España por lo que será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal, de acuerdo con el artículo 5.Uno.a) de la LIP, debiendo tributar por la totalidad de su patrimonio neto, es decir, por el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con independencia del lugar donde se encuentren situados o pudieran ejercitarse, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Entre los bienes y derechos de contenido económico se incluirán los derechos económicos y consolidados que el consultante tiene en el plan de pensiones al que hace referencia el escrito de consulta.

Por lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 4.Cinco a) de la LIP de los "derechos consolidados" y "derechos económicos" relativos a un "plan de pensiones", el término "plan de pensiones" no aparece definido en la ley del





impuesto, por lo que conforme al artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, habrá que acudir a su sentido jurídico contenido en otras normas. Por tanto, se acude al párrafo segundo del artículo 1.2 del TRLRPF que establece: "(...) Queda reservada la denominación de "plan de pensiones", así como sus siglas, a los regulados en los Capítulos I a III de esta Ley, sin perjuicio de los previstos en la Sección segunda de su Capítulo X, sujetos a la legislación de otros Estados miembros." La interpretación de esta remisión, como la de cualquier texto legal, debe realizarse bajo la consideración de que el criterio primario de inteligencia legal es el tenor literal, el cual deberá completarse con la finalidad de la norma y la conexión de todos los preceptos (sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1991; ROJ: STS 11086/1991 y STS 3801/1991).

En consecuencia, y como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1049-19, de 16 de mayo de 2019; por todas) "(...) cuando la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece la exención de los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones, se refiere únicamente a los planes de pensiones regulados en los capítulos I a II del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones así como a los previstos en la Sección segunda de su Capítulo X (fondos de pensiones de empleo españoles en otros Estados miembros) sujetos a la legislación de otros Estados miembros. (...)". Por lo tanto, siempre que el plan de pensiones cumpla los requisitos de la normativa mencionada anteriormente, podrá beneficiarse de la exención artículo 4.Cinco.a) de la LIP. En caso contrario, no podrá disfrutar de dicho beneficio fiscal, pues lo contrario supondría una aplicación analógica de la norma, prohibida por el artículo 14 de la LGT.

Por otro lado, la disposición final segunda de la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el 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 (BOE de 1 de julio), ha introducido un nuevo supuesto de exención en el artículo 4. Cinco de la LIP mediante la incorporación de un nuevo apartado f), en el que se declaran exentos los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales.

En el presente caso, el escrito de consulta se refiere a un plan de pensiones constituido con una entidad domiciliada en Reino Unido y sujeto a la legislación de dicho país, por lo que, en principio, no se cumplirían los requisitos mencionados en ninguna de las letras anteriormente analizadas del artículo 4.Cinco de la LIP.







► 1.4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)

✓ **IRNR. 1ª Consulta Vinculante V0159-24** (19.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0159-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0159-24)

■ **El consultante expone que:** es persona física, con residente fiscal en Suiza y titular del 50% de una sociedad limitada española.

La sociedad española se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria, encontrándose en proceso de venta de los bienes inmuebles que constituyen las existencias correspondientes a la última de sus promociones inmobiliarias. Una vez se haya procedido a vender la totalidad de las existencias, los socios pretenden acordar la disolución y liquidación de la sociedad, recibiendo la cuota de liquidación que les corresponda.

■ **El consultante manifiesta que:** en el momento de la disolución y liquidación, el activo de la sociedad será fundamentalmente tesorería, no figurando en el activo de la sociedad española elementos que constituyan bienes inmuebles. Como consecuencia de la liquidación y disolución, el consultante obtendrá una renta por la diferencia entre el valor de adquisición de la participación y el valor de la cuota de liquidación de la entidad.

■ **El consultante pregunta:** sobre la calificación y tributación de la renta obtenida por el consultante no residente fiscal en España puesta de manifiesto con ocasión de la disolución y liquidación de la sociedad española

■ **Contestación.**

El consultante, residente fiscal en Suiza, conforme a lo señalado en el escrito de consulta, va a recibir rentas de fuente española, por lo que resulta de aplicación el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza (BOE de 3 de marzo de 1967), modificado por los Protocolos de 29 de junio de 2006 (BOE de 27 de marzo de 2007), y 27 de junio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013), en adelante, el Convenio.

No obstante, para poder aplicar el Convenio, el consultante deberá acreditar su residencia fiscal en Suiza, mediante el oportuno certificado de residencia en el sentido del Convenio, expedido por la autoridad fiscal competente de dicho país. La disolución y liquidación podría dar lugar a una renta para el socio no residente de la sociedad española.

Resulta necesario, en primer lugar, calificar la renta generada por dicha operación a efectos del Convenio y en su caso, de la normativa interna española. A este respecto, el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 13 del Modelo de Convenio





Tributario de la OCDE (versión 2017), relativo a la imposición de las ganancias de capital, dispone lo siguiente: [...]

Del precepto anterior no se deduce claramente si las rentas derivadas de la disolución y liquidación de una sociedad deben o no calificarse como ganancias de capital a efectos del Convenio. Por ello, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 3, apartado 2 del Convenio, que establece:

“2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.”

Siendo España el Estado que aplica el Convenio, y dada la condición de no residente del socio de la entidad, la cuestión se analizará desde la perspectiva de la legislación interna española sobre no residentes, contenida en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRNR). En dicha norma tampoco se define concepto de ganancia de capital estableciendo, sin embargo, su artículo 13, apartado 3 lo siguiente: [...]

En este sentido, la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre Patrimonio, en adelante, LIRPF, define, en su artículo 33.1, las ganancias y pérdidas patrimoniales, como “las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

Posteriormente, el artículo 37.1.e) de la LIRPF establece que en los casos de disolución de sociedades se considerará ganancia o pérdida patrimonial para el socio “la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda”.

En consecuencia, y a la vista de las anteriores consideraciones, la calificación que corresponde a la renta que obtenga el socio no residente que derive de operaciones de disolución y liquidación de la sociedad es la de ganancia de capital.

El artículo 13 del Convenio dispone lo siguiente: [...]

Al tratarse de la disolución y liquidación de una entidad cuyo activo está constituido fundamentalmente por tesorería, no figurando en el activo de la sociedad española elementos que constituyan bienes inmuebles, conforme a lo anterior, las ganancias de capital que, en su caso, se obtengan en esta operación por el socio no residente no pueden someterse a imposición en España, sino exclusivamente en Suiza, que podrá gravar dichas rentas conforme a lo que disponga su normativa interna.



**✓ IRNR. 2ª Consulta Vinculante V0162-24** (19.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0162-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0162-24)

■ **El consultante expone que:** ha trasladado su residencia a Andorra en agosto de 2021 junto con su familia.

■ **El consultante manifiesta que:** presta sus servicios para una entidad española en régimen de teletrabajo o trabajo a distancia, salvo para determinadas reuniones a las que debe acudir de forma presencial a la sede de la empresa situada en España.

■ **El consultante pregunta:** ¿las retribuciones percibidas en 2022 y en 2023 procedentes de la entidad española están sujetas a tributación en España?

■ **Contestación.**

Partiendo de la consideración de que el consultante será residente fiscal en Andorra en los ejercicios 2022 y 2023, en la medida en que obtendrá rentas pagadas por una empresa española, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE de 7 de diciembre de 2015), en adelante, el Convenio. Este Convenio ha sido modificado por el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, firmado por España el 7 de junio de 2017 (BOE de 22 de diciembre de 2021).

En concreto, en cuanto a la tributación de las remuneraciones obtenidas por el trabajo desarrollado, hay que tener en cuenta lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 14 del Convenio, que establecen lo siguiente: [...]. De esta forma, el mencionado artículo establece, como norma general, que las remuneraciones por un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor, salvo que el empleo se ejerza en el otro Estado, en cuyo caso, las remuneraciones también podrán ser sometidas a imposición en el Estado que desarrolle su actividad, en este caso España.

Como excepción, las rentas sólo tributarán en Andorra, como Estado de residencia, y, por tanto, no tributarán en España, cuando se cumplan todas las condiciones del apartado segundo del artículo 14 del Convenio. Por lo expuesto en los hechos descritos en el escrito de consulta no se cumplen todas estas condiciones.

A este respecto, el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, versión 2017 (en adelante, MCOCDE) relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente,





a la luz de los cuales se interpreta el citado artículo 14 del Convenio, establece lo siguiente: [...]

Por tanto, las rentas obtenidas por el trabajador residente en Andorra, podrían estar sujetas en España al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, "IRNR"), en la medida en que ejerza el trabajo físicamente en España. A estos efectos el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, "TRLIRNR"), establece: [...]

Por su parte el artículo 13.1.c) 1o del TRLIRNR establece:

«1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: [...]

c) Los rendimientos del trabajo:

1º. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

### ► 1.5. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

✓ **ISD. Consulta Vinculante V0011-24** (13.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0011-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0011-24)

■ **El consultante expone que:** es socio junto con su madre de dos sociedades. La madre nació el 16 de junio de 1955, por lo que a día de hoy tiene 68 años. De la primera sociedad, tanto el consultante como su madre tienen un 50 por ciento de participación en el capital social. De la segunda sociedad, el consultante tiene un 4 por ciento del capital social, teniendo su madre el otro 96 por ciento restante.

■ **El consultante manifiesta que:** se plantea realizar una donación a favor del consultante respecto de las participaciones que tiene la madre en ambas sociedades con objeto de formalizar la sucesión en las empresas familiares. Ninguna de las sociedades tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, pues la primera sociedad tiene como actividad el montaje de envases de cartón ondulado y la segunda sociedad tiene como actividad la producción, comercialización, distribución y transporte de productos alimentarios. El consultante (el donatario) participa en la dirección efectiva de ambas sociedades y percibe por dichas funciones una remuneración que representa más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Por su parte, la madre del consultante (la donante) no interviene en la dirección de ninguna de las sociedades, por lo que no recibe remuneración alguna.

La intención, en un futuro, es constituir una sociedad holding de nueva creación a la que el consultante aportará las participaciones de las que ya es titular y las





recibidas en la operación de donación planteada, así como otras participaciones de las que es titular en otras sociedades, recibiendo, a cambio de su aportación, las nuevas participaciones de la sociedad holding.

■ **El consultante pregunta:** si resulta aplicable la reducción del 95 por ciento en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en el artículo 20.6 de la LISD. Y para ello, si se cumplen los requisitos para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

■ **Contestación.**

Conclusiones:

Primera. Para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de las participaciones se tienen que cumplir los requisitos previstos en este artículo, entre los que se incluye la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Segunda. En cuanto al cumplimiento de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, del escrito de consulta parecen entenderse cumplidas las condiciones previstas en los apartados a) y b) del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP, pues las entidades cuyas participaciones son objeto de transmisión "lucrativa" no tienen como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y se cumple el requisito de participación en ambas.

En relación con el cumplimiento de la condición prevista en el apartado c) relativa al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, el listado enunciado en el párrafo 2 del art.5.1.d) del RD 1704/1999 es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección. No obstante, 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 táctica, corresponderá a la Administración tributaria gestora competente.

Para el cómputo de las retribuciones a las que se refiere el apartado c) se deben considerar las percibidas en el último periodo impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la transmisión, que es el devengado en el ejercicio inmediato anterior a la celebración del acto de donación.

Tercera. En cuanto a la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de las participaciones, el consultante podrá aplicar la reducción respecto de la donación de las participaciones transmitidas por su madre siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el artículo mencionado.

Del escrito de consulta parecen entenderse cumplidas las condiciones previstas en los apartados a) y b) del artículo 20.6 de la LISD, pues la donante tiene 68 años a





día de hoy y no interviene en la dirección de ninguna de las sociedades, por lo que no recibe remuneración alguna.

En relación con el requisito previsto en la letra c), la aportación a la sociedad holding de las participaciones adquiridas "ínter vivos" no supondrá un incumplimiento del requisito de mantenimiento previsto para aplicar la reducción siempre que no se realicen actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

Cuarta. Este Centro Directivo sólo tiene competencia para manifestarse sobre la normativa estatal, sin perjuicio de que la Comunidad Autónoma correspondiente haya aprobado otros elementos de cuantificación de la obligación tributaria, y ello conforme a lo dispuesto en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009.

### ► 1.6. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

#### ✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V0001-24** (22.01.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0001-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0001-24)

■ **La consultante expone que:** es una asociación de instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones.

■ **La consultante manifiesta:** El apartado 2.c) de la disposición transitoria cuadragésimo primera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula para los socios de sociedades de inversión de capital variable (SICAV) que hubieran acordado su disolución y liquidación conforme a lo previsto en dicha disposición transitoria, un régimen de diferimiento fiscal de las rentas derivadas de la liquidación de la sociedad vinculado a la reinversión, dentro de un período concreto, del total dinero o bienes que integran la cuota de liquidación, en participaciones o acciones de determinadas instituciones de inversión colectiva.

Una vez realizada la adjudicación de dinero o bienes en pago de la cuota de liquidación a los socios, pueden aparecer nuevos activos, activos sobrevenidos, como, por ejemplo, recuperación de excesos de retención sobre dividendos soportados en el extranjero, cantidades percibidas en el marco de demandas colectivas, intereses derivados de remuneración de saldos acreedores en cuenta corriente, o remanentes de los importes consignados en cumplimiento de la normativa mercantil para el pago de deudas o de gastos de la disolución y liquidación de la SICAV, que por no existir o ser indeterminados en el momento de la liquidación, no se computaron en la cuota de liquidación de los socios, de forma que su adjudicación se realizará en un momento posterior.

■ **La consultante pregunta:** Si los importes correspondientes a estos activos sobrevenidos quedan fuera del marco de aplicación del régimen transitorio de





re inversión, estando sujetos al régimen general ordinario de tributación en el impuesto personal del socio como renta procedente de la disolución y liquidación de la SICAV. O en el caso de que dichos importes deban ser reinvertidos, concreción de los aspectos fiscales de dicha re inversión, incluidos los relativos a las obligaciones de información a la Administración Tributaria.

### ■ **Contestación.**

La letra c) del apartado 2 de la disposición transitoria cuadragésimo primera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, DT41 de la LIS), establece para los socios de las SICAV que hubieran acordado su disolución y liquidación al amparo del régimen fiscal regulado en la referida disposición, la posibilidad de acogerse a un régimen de re inversión de los bienes y derechos que les correspondan como cuota de liquidación en los siguientes términos:

[...]

La Asociación consultante plantea, en relación con los socios de una SICAV acogida al régimen transitorio de disolución y liquidación establecido en la DT41 de la LIS, que hayan optado por la aplicación del régimen de re inversión regulado en el apartado 2.c) de dicha norma, el tratamiento tributario que procede aplicar al supuesto de que, posteriormente a la determinación y adjudicación de la cuota de liquidación a cada socio recogida en la escritura pública de disolución y liquidación, e incluso después de haberse efectuado la re inversión del importe correspondiente a dicha cuota, surjan nuevos activos a favor de la SICAV disuelta, que por no existir o ser indeterminados en el momento de la liquidación, no se pudieron computar al concretar la cuota de liquidación de los socios, de forma que su adjudicación a los socios se realizará en un momento posterior.

Los activos sobrevenidos con posterioridad a la disolución y liquidación de las sociedades de capital se contemplan específicamente en el artículo 398 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que dispone lo siguiente: [...]

De la norma mercantil transcrita se desprende que los activos sobrevenidos son bienes pertenecientes a la sociedad ("bienes sociales"), aunque en el momento en que aparezcan ya se haya efectuado su cancelación registral, y ordena a los liquidadores, considerando vigente el cargo de liquidador a los efectos de esta norma, y no a los socios, adjudicarlos a estos últimos en forma de entrega de una "cuota adicional", lo que indica que se trata de continuar con las tareas, incompletas, de liquidación. Y, por último, legitima a los socios para solicitar el nombramiento por el juez "de persona que los sustituya en el cumplimiento de sus funciones" si los liquidadores no han procedido a entregar la cuota adicional.

Conforme a la norma mercantil, por tanto, puede concluirse que el efectivo o bienes en sentido amplio que sean activos sobrevenidos, que deben ser adjudicados a los





socios en la parte que a cada uno de ellos les corresponda, son cuota adicional y por consiguiente forman parte integrante también de la cuota de liquidación del socio.

En el apartado 2.c) de la DT41 de la LIS se establece como condición para que sea aplicable el régimen fiscal de reinversión que dicho apartado regula que *"...el total de dinero o bienes que les corresponda como cuota de liquidación se reinvierta..."*, condición que en el párrafo tercero del citado apartado queda nítidamente resaltada y reforzada al establecerse que *"La reinversión deberá tener por objeto la totalidad del dinero o bienes que integran la cuota de liquidación del socio, sin que sea posible reinversión parcial..."*.

Aunque el régimen de reinversión establecido en el apartado 2.c) de la DT41 de la LIS no contiene una regulación pormenorizada de todas las eventuales situaciones que pueden producirse en el proceso de disolución y liquidación de una SICAV, para dar solución a situaciones no previstas por la norma deben tenerse en cuenta los requisitos esenciales contenidos en la misma, junto con la finalidad buscada por el legislador al regular el citado régimen transitorio de disolución y liquidación de SICAV. Esta finalidad es, conforme al Preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, "permitir que sus socios y socias puedan trasladar su inversión a otras instituciones de inversión colectiva que cumplan los requisitos para mantener el tipo de gravamen del 1 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades."

En consultas como la V0574-22, de 21 de marzo, relativa a la adjudicación al socio de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva aptas para la reinversión, y V0873-22, de 22 de abril, sobre adjudicación al socio de créditos frente a la Administración tributaria pendientes de cobro, supuestos no contemplados expresamente en la regulación del régimen de reinversión, se ha determinado su tratamiento a efectos de la aplicación del citado régimen, teniendo en cuenta los condicionantes de hecho que configuran tales supuestos, a la luz de los requisitos esenciales y de la finalidad de la norma.

A efectos de determinar que tratamiento tributario debe darse a los activos sobrevenidos, debe tenerse en cuenta la reiteración que la norma contiene (párrafos primero y tercero del apartado 2.c) de la condición de que la reinversión tenga por objeto la totalidad del dinero o bienes que integran la cuota de liquidación del socio, señalándose expresamente que no es posible la reinversión parcial, lo cual pone de relieve el carácter esencial que el legislador otorga a este requisito de reinversión total.

En consecuencia, que los bienes o derechos que integran la cuota de liquidación del socio se reinviertan íntegramente constituye la principal condición, de carácter sustantivo, para que resulte aplicable el régimen de diferimiento del apartado 2.c) de la DT4 de la LIS. El plazo y la forma de reinversión también son requisitos legales, aunque de carácter procedimental, establecidos por la norma sobre la referencia de un procedimiento normal de disolución y liquidación de sociedades de







capital y, por tanto, susceptibles de ser interpretados en cuanto a su aplicación en situaciones que conlleven una imposibilidad material de su exacto cumplimiento.

Por ello, procede concluir que los activos sobrevenidos o su importe de liquidación están también incluidos en ese "total" que establece la norma y, en este caso, los requisitos procedimentales y temporales de la reinversión deben aplicarse en lo que sea posible, atendiendo a la circunstancia insoslayable de que la aparición de estos activos con posterioridad a haberse efectuado la disolución y liquidación de la SICAV y las correspondientes adjudicaciones a los socios, ha imposibilitado su cómputo en la cuota inicial de liquidación del socio.

Por consiguiente, en el caso de existir activos sobrevenidos, el cumplimiento del requisito de reinversión del total del dinero o bienes que integran la cuota de liquidación del socio, exige que el dinero o bienes que integren la cuota adicional del socio derivada de la aparición de un activo sobrevenido se reinvierta en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en alguna de las instituciones de inversión colectiva previstas en las letras a) o b) del apartado 4 del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al plazo para realizar la reinversión ha de partirse de que el apartado 2.c) de la DT41 de la LIS establece como objeto de reinversión el total de dinero o bienes que corresponda al socio como cuota de liquidación, y que conforme a la normativa mercantil citada "si aparecieran bienes sociales los liquidadores deberán adjudicar a los antiguos socios la cuota adicional que les corresponda", posibilitando, asimismo, que los antiguos socios exijan del liquidador llevar a cabo la adjudicación y en el supuesto de que sea necesario solicitar de la autoridad judicial el nombramiento de liquidador que sustituya al anterior en el cumplimiento de sus funciones.

Dado que la norma fiscal exige la reinversión del dinero o bienes que corresponda al socio como cuota de liquidación, en el caso de activos sobrevenidos no basta con que estos se perciban por el liquidador, sino que es preciso que se produzca el acto de adjudicación al socio de la parte correspondiente a dicho dinero o bienes que como cuota adicional le corresponda, para determinar el inicio del cómputo del plazo para efectuar la reinversión de dicho dinero o bienes procedentes del activo sobrevenido.

Una vez efectuada la adjudicación al socio como cuota adicional de la parte del dinero o bienes que le corresponda en el activo sobrevenido, en coherencia con el período temporal para realizar la reinversión fijado en el último párrafo de la letra c) del apartado 2 de la DT41 de la LIS, de un mes adicional a los seis meses señalados en el apartado 1 para efectuar todos los actos o negocios jurídicos propios de la liquidación hasta la cancelación registral de la SICAV, el período temporal del que dispone el socio adjudicatario para que se realice la reinversión del importe que integre la cuota adicional adjudicada por el activo sobrevenido será de un mes computado desde la fecha en que se haya efectuado por el liquidador la





adjudicación al socio del dinero o bienes que integren dicha cuota de liquidación adicional.

El hecho de que los activos sobrevenidos, conforme a la normativa mercantil, aparezcan y sean percibidos por el liquidador una vez concluido el período establecido en el apartado 1 de la DT41 de la LIS para efectuar las operaciones de liquidación, adjudicación, y actos necesarios para la cancelación registral de la SICAV, (seis meses posteriores a la finalización del plazo de adopción del acuerdo de disolución y liquidación de la SICAV), determina la imposibilidad material de que dicho límite temporal pueda ser aplicable al supuesto de los activos sobrevenidos, ello sin perjuicio del plazo de reinversión señalado en el párrafo anterior.

La reinversión del dinero o bienes correspondientes a la cuota de liquidación adicional derivada de un activo sobrevenido deberá realizarse de acuerdo con el procedimiento previsto en los párrafos segundo, cuarto y quinto del apartado 2.c) de la DT41 de la LIS, si bien, partiendo del presupuesto de que en el procedimiento de reinversión del importe adjudicado al socio procedente de la liquidación ordinaria de la SICAV, la transferencia de la totalidad de dicho importe hacia las instituciones de inversión colectiva de destino se habrá acompañado de la información relativa a los valores y fechas de adquisición de todas sus acciones en la SICAV, y teniendo asimismo en cuenta la posibilidad de que las participaciones o acciones de las instituciones de inversión colectiva en que se materializó la reinversión de la cuota de liquidación inicial hayan podido ser objeto de nueva reinversión conforme al artículo 94 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, procede concluir que la transferencia a la institución de inversión colectiva de destino del importe correspondiente a la cuota de liquidación adicional derivada del activo sobrevenido, habrá de acompañarse en cuanto a los valores y fechas de adquisición de las acciones de la SICAV a las que corresponde dicha reinversión a que se refiere el último inciso del párrafo quinto del citado apartado 2.c), considerando que el valor de adquisición de dicha reinversión es nulo o cero, siendo la fecha de adquisición la misma fecha de adquisición que corresponda a las acciones del socio en la SICAV liquidada que se hubiera comunicado en la última reinversión anterior efectuada.

No obstante lo anterior, cabe entender que no resulta incompatible con el criterio de considerar el valor de adquisición cero o nulo para estas reinversiones, la asignación de un valor de adquisición ínfimo y puramente simbólico (como, por ejemplo, 0,01 euros), cuando los sistemas y plataformas que sustentan la operativa con instituciones de inversión colectiva no soporten la asignación de un valor nulo o cero, siempre que el valor de adquisición asignado no exceda del importe mínimo que al mero efecto de funcionamiento de los sistemas o plataformas se requiera para poder registrar la correspondiente operación de reinversión.

Por lo que se refiere a la información a proporcionar a la Administración tributaria correspondiente a la reinversión de los bienes o derechos que integran la cuota





adicional derivada de activos sobrevenidos, por una parte, la reinversión deberá ser objeto de información en el modelo 187, aprobado por la Orden HAP/1608/2014, de 4 de septiembre, de declaración informativa de acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta, que corresponda al año en el que dicha reinversión se haya realizado.

El obligado a proporcionar la información sobre la reinversión será la institución de inversión colectiva de destino en la que se haya efectuado o su sociedad gestora, la cual, entre otros datos, deberá identificar la operación con la clave "R", el número de participaciones o acciones suscritas o adquiridas, el importe de la suscripción o adquisición y la fecha en la que se realizó, e identificando en el correspondiente campo específico a la SICAV disuelta y liquidada de procedencia.

Por otra parte, la información correspondiente a la adjudicación a los socios de la SICAV de los activos sobrevenidos, teniendo en cuenta que los activos sobrevenidos constituyen bienes sociales, es decir, bienes pertenecientes a la SICAV, aunque se encuentre disuelta y liquidada, cuya transferencia a los antiguos accionistas requiere, conforme a la normativa mercantil, de un acto de adjudicación por el liquidador de la cuota adicional en dichos activos o en el efectivo que resulte de su conversión en dinero, en la parte que a cada socio le corresponda, deberá proporcionarse por el liquidador, en representación de la SICAV, en el modelo 187 correspondiente al año en que se haya efectuado la adjudicación de la cuota adicional a los socios que resulte de cada activo sobrevenido.

Por cada adjudicación realizada a cada antiguo accionista procedente de activos sobrevenidos se presentará un registro con la clave de operación "T", en el cual, entre otros datos, se consignará el importe de la adjudicación efectuada, la fecha de ésta, el número de identificación fiscal de la SICAV de procedencia, así como el código ISIN de sus acciones y el número total de acciones de la SICAV que pertenecían al accionista en el momento de su disolución y liquidación.

## ✓ IS. 2ª Consulta Vinculante V0012-24 (13.02.2024)

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0012-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0012-24)

■ **La consultante expone que:** es una sociedad dedicada a la explotación y operación de todo tipo de actividades de transporte aéreo regular y chárter de pasaje, así como de cargo de mercancías de todas clases y correo, entre otras actividades relacionadas con el transporte aéreo. Como parte de su política de gestión ambiental, la consultante viene realizando, a lo largo de los años, cuantiosas inversiones para dar cumplimiento (o, en su caso, mejorar) a la normativa en materia medioambiental.

Durante los ejercicios 2021 y 2022, dado el volumen de inversión que la sociedad ha realizado en el pasado, se ha procedido a analizar pormenorizadamente la





naturaleza de las inversiones acometidas y su posible idoneidad para la tramitación de las correspondientes certificaciones de convalidación ante las autoridades competentes, a los efectos de practicar las deducciones por inversión medioambiental que correspondieran según la normativa aplicable al respecto.

■ **La consultante manifiesta que:** el trabajo llevado a cabo ha permitido recabar la información necesaria para poder delimitar todos los proyectos llevados a cabo en materia medioambiental y su posible aptitud a los efectos de la solicitud de la certificación de convalidación y eventual práctica de la deducción. Fruto de este trabajo, se ha detectado que existen determinadas inversiones realizadas entre los años 2008 y 2014 que serían susceptibles de acogerse a la deducción por inversiones medioambientales, en la medida en que se obtuviera el correspondiente certificado de convalidación de las autoridades competentes, regulada en el entonces vigente artículo 39.1 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en los artículos 33 y siguientes Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con la citada normativa, la sociedad ha acreditado e identificado las inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medioambiente que dan derecho a la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales, una vez reciba la certificación de convalidación de la inversión de la administración competente en materia medioambiental.

■ **La consultante pregunta:**

1. Si, cumpliéndose los requisitos contemplados en la normativa de aplicación en cuanto a la finalidad de la inversión y la obtención del correspondiente certificado de convalidación y siempre que el período de aplicación de la deducción de 15 años no hubiera vencido, es posible acreditar la deducción por inversiones medioambientales correspondiente a inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente en la primera declaración del Impuesto sobre Sociedades que se presente una vez obtenida la certificación de convalidación o, con carácter provisional, una vez solicitada ésta con anterioridad al inicio del período voluntario de declaración (si no se hubiera recibido la convalidación al tiempo de presentar la referida declaración), y ello aun cuando las inversiones medioambientales se hubieran llevado a cabo en ejercicios ya prescritos al tiempo de presentar la declaración en que se acredita la deducción.

2. Si, de la misma forma y en el mismo supuesto (siempre que el período de aplicación de la deducción de 15 años no hubiera vencido), sería posible acreditar la citada deducción en la primera. Si, de la misma forma y en el mismo supuesto (siempre que el período de aplicación de la deducción de 15 años no hubiera vencido), sería posible acreditar la citada deducción en la primera declaración del Impuesto sobre Sociedades que se presente una vez obtenida la certificación de convalidación o, con carácter provisional, una vez solicitada ésta con anterioridad al





inicio del período voluntario de declaración (si no se hubiera recibido la convalidación al tiempo de presentar la referida declaración), por aquellas inversiones llevadas a cabo en ejercicios anteriores que, aun habiendo sido objeto de inspección de carácter general en relación con el Impuesto sobre Sociedades, y aun cuando la liquidación derivada de la misma pudiera haber adquirido firmeza, al tiempo de realizarse la actuación inspectora no se hubiera solicitado el certificado de convalidación de las inversiones que determina la procedencia de la acreditación de la deducción.

3. Confirmación de que el cambio de criterio de la DGT con ocasión de la evacuación de las consultas V1510-22 y V1511-22 no es aplicable a la deducción por inversiones medioambientales que nos ocupa.

4. Considerando una respuesta afirmativa a las anteriores cuestiones, confirmación del procedimiento a seguir para la acreditación de las deducciones por inversiones medioambientales a las que esta parte tiene derecho.

### ■ **Contestación.**

En primer lugar, resulta preciso señalar que la presente consulta plantea cuestiones relativas a la deducción por inversiones medioambientales, incentivo fiscal que quedó suprimido con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). No obstante, dado que la disposición transitoria vigésima cuarta, apartado tercero, de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades que estuviesen pendientes de aplicar en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, se procede a analizar la aplicación de la misma.

En segundo lugar, cabe señalar que la presente contestación parte de la presunción de que las inversiones realizadas por la entidad consultante, entre los años 2008 y 2014, consisten en instalaciones medioambientales que cumplen los requisitos legalmente establecidos para generar el derecho a la deducción medioambiental que recogía el entonces vigente artículo 39 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 (en adelante, TRLIS), desarrollado en los artículos 33 y siguientes del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), aplicables *ratione temporis*, sin que dicho extremo haya sido objeto de consulta. Asimismo, tomando en consideración los hechos recogidos en el escrito de consulta, la presente contestación se emite partiendo de la hipótesis de que, al tiempo de presentar la consulta, la sociedad aún no ha solicitado la expedición de las respectivas certificaciones de convalidación a las autoridades competentes.

Al respecto, el artículo 39 del TRLIS, vigente desde el 12 de marzo de 2004, disponía: [...]. Por su parte, el artículo 35.1 del RIS añadía: [...].





Asimismo, la aplicación de la deducción medioambiental exigía disponer de un certificado de convalidación emitido por la Administración competente, salvo que, habiéndose solicitado el mismo con anterioridad al primer día del plazo de presentación de la declaración, éste no hubiera sido emitido por causa no imputable al contribuyente.

Así lo establecía el artículo 38 del RIS, relativo a los requisitos de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente y a la certificación de convalidación de la inversión medioambiental, en los siguientes términos:[...].

Por lo tanto, de acuerdo con lo anterior, y conforme a la doctrina reiterada de este Centro Directivo, entre otras, en las consultas V1139-11, V2396-12 y V0925-15, la deducción medioambiental no podrá aplicarse en tanto no se posea el certificado de convalidación correspondiente, emitido por la Administración competente al efecto, excepto que, con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente a dicho período, se hubiese solicitado la expedición del mismo y éste no se hubiera emitido por causa no imputable al contribuyente.

En virtud de lo anterior, en un supuesto como el que nos ocupa, en el que no se ha solicitado aún el referido certificado de convalidación medioambiental, la deducción no podrá aplicarse y, por ende, tampoco consignarse en la autoliquidación correspondiente al período impositivo de la puesta en condiciones de funcionamiento de la inversión, sino únicamente en el período impositivo en el que, con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto, se obtenga el certificado de convalidación correspondiente siempre y cuando la deducción se aplique dentro del plazo límite establecido en la normativa aplicable *ratione temporis*. Excepcionalmente, la referida deducción podrá aplicarse, con carácter provisional, en el período impositivo en el que, con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo en el que se pretende aplicar, se hubiera solicitado la certificación de convalidación medioambiental y ésta no se hubiera emitido por la Administración competente por causa no imputable al contribuyente.

En todo caso, la deducción deberá determinarse con arreglo a la normativa aplicable en su período impositivo de generación, esto es, en el período en el que se llevó a cabo la inversión medioambiental, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.1 del RIS.

En este punto, resulta procedente traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional 3895/2013, de 3 de octubre de 2013, (rec. 390/2010), en cuyo Fundamento de Derecho 5º señala: [...].

En consecuencia, en un supuesto como el planteado, en el que la consultante ha realizado inversiones entre los años 2008 y 2014 respecto de las cuales no se ha obtenido aún, ni solicitado, la correspondiente certificación de convalidación medioambiental, resulta preciso analizar el plazo dentro del cual debe obtener la





referida certificación para poder aplicar la deducción medioambiental consagrada en el artículo 39 del TRLIS. En este sentido, el artículo 44 del TRLIS disponía: [...]

El plazo de 10 años se mantuvo vigente hasta la modificación introducida en el artículo 44 del TRLIS por el apartado segundo del artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012, de manera que el artículo 44.1 del TRLIS quedó redactado de la siguiente manera: [...]

A su vez, el mismo Real Decreto-Ley 12/2012, añadió la disposición transitoria trigésimo sexta al TRLIS, en virtud de la cual: [...]. Asimismo, el apartado 3 de la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS establece: [...]

El artículo 39.1 de la LIS mantiene el plazo de 15 o 18 años establecido en el artículo 44.1 del TRLIS.

Una vez sentado todo lo anterior, en el supuesto concreto planteado, la entidad consultante manifiesta haber realizado, entre los años 2008 y 2014, inversiones que cumplen los requisitos previstos en la normativa para la aplicación de la deducción regulada en el entonces vigente artículo 39 del TRLIS. Se presume, a efectos de la presente consulta, que la puesta en condiciones de funcionamiento de las inversiones se produjo en cada uno de los respectivos ejercicios señalados y que el período impositivo de la consultante coincide con el año natural.

De conformidad con lo anterior, en la medida en que el plazo para aplicar la deducción es de 15 años, a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se realizaron las inversiones - por ser ese el momento en que se genera la deducción, aun cuando "la deducción se aplicará en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que el sujeto pasivo haya obtenido la certificación del órgano competente, por ser en ese momento cuando se acredita el cumplimiento de los requisitos exigidos" (SAN de 3 de octubre de 2013) -, es preciso señalar lo siguiente:

Para las inversiones puestas en condiciones de funcionamiento en el período comprendido entre el 1/01/2008 y el 31/12/2008, la deducción se deberá consignar en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que el contribuyente haya obtenido la certificación de convalidación de la Administración competente, teniendo en consideración que el plazo para aplicar la deducción medioambiental regulada en el artículo 39 del TRLIS es de 15 años (en aplicación del Real Decreto-Ley 12/2012), a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se realizaron las inversiones. Es decir, dicha deducción, que deberá determinarse con arreglo a la legislación vigente en el ejercicio 2008, podrá aplicarse, en último término, en la autoliquidación correspondiente al período impositivo comprendido de 01/01/2023 a 31/12/2023. Excepcionalmente, podrá resultar de aplicación lo dispuesto el artículo 38.3 del RIS anteriormente reproducido.





Para las inversiones puestas en condiciones de funcionamiento en el período comprendido entre el 1/01/2009 y el 31/12/2009, la deducción se deberá consignar en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que el contribuyente haya obtenido la certificación de convalidación de la Administración competente, teniendo en consideración que el plazo para aplicar la deducción medioambiental regulada en el artículo 39 del TRLIS es de 15 años (en aplicación del Real Decreto Ley 12/2012), a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se realizaron las inversiones. Es decir, dicha deducción, que deberá determinarse con arreglo a la legislación vigente en el ejercicio 2009, podrá aplicarse, en último término, en la autoliquidación correspondiente al período impositivo comprendido de 01/01/2024 a 31/12/2024. Excepcionalmente, podrá resultar de aplicación lo dispuesto el artículo 38.3 del RIS anteriormente reproducido.

Para las inversiones puestas en condiciones de funcionamiento en el período comprendido entre el 1/01/2010 y el 31/12/2010, la deducción se deberá consignar en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que el contribuyente haya obtenido la certificación de convalidación de la Administración competente, teniendo en consideración que el plazo para aplicar la deducción medioambiental regulada en el artículo 39 del TRLIS es de 15 años (en aplicación del Real Decreto Ley 12/2012), a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se realizaron las inversiones. Es decir, dicha deducción, que deberá determinarse con arreglo a la legislación vigente en el ejercicio 2010, podrá aplicarse, en último término, en la autoliquidación correspondiente al período impositivo comprendido de 01/01/2025 a 31/12/2025. Excepcionalmente, podrá resultar de aplicación lo dispuesto el artículo 38.3 del RIS anteriormente reproducido.

Y así sucesivamente con las inversiones realizadas en los años siguientes hasta 2014.

En virtud de lo anterior, será necesario que la consultante consigne la deducción en la primera autoliquidación del Impuesto que se presente una vez se haya consolidado el derecho a su aplicación, de conformidad con lo expuesto anteriormente, esto es, una vez se haya obtenido la certificación medioambiental correspondiente o, excepcionalmente y con carácter provisional, una vez se haya solicitado la referida certificación y ésta no se hubiera obtenido de la Administración competente por causa no imputable al contribuyente.

En relación con la aplicación de la deducción del artículo 39 del TRLIS en ejercicios posteriores al período impositivo en que se realizó la inversión, resulta preciso traer a colación el artículo 39.6 de la LIS, que dispone: [...]

De conformidad con todo lo expuesto, en la medida en que el período impositivo en el que se consolida el derecho a aplicar la deducción por inversiones medioambientales es aquel en el que se hubiera obtenido, o excepcionalmente solicitado, el certificado de convalidación legalmente exigido, será a partir del día siguiente a la finalización del plazo establecido para presentar la autoliquidación







correspondiente a dicho período impositivo cuando comience a computar el plazo de prescripción de 10 años del derecho de la Administración para la comprobación de la deducción que nos ocupa.

Respecto a la posibilidad de disfrutar de la deducción por inversiones medioambientales, aun cuando se trate de inversiones realizadas en períodos impositivos que hubieran sido objeto de comprobación administrativa y respecto de los cuales se hubiera dictado una liquidación tributaria que hubiera adquirido firmeza, cabe señalar lo siguiente.

El hecho de que las inversiones se hubieran puesto en condiciones de funcionamiento en un ejercicio comprobado por la Administración tributaria no impide la aplicación de la deducción medioambiental en un ejercicio posterior, tratándose de un supuesto específico como es el descrito en los hechos de la presente consulta, en el que la deducción medioambiental no pudo consignarse en la autoliquidación del período impositivo objeto de comprobación por cuanto la consultante no había consolidado aún el derecho a su aplicación, de conformidad con lo expuesto. Y ello porque la firmeza de los actos administrativos dictados respecto de un determinado período impositivo no produce, per se, efectos respecto de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios posteriores, siempre y cuando, en los ejercicios comprobados no se hubiera puesto de manifiesto ninguna contingencia relacionada con la realidad de las inversiones u otras cuestiones que pudieran afectar a la futura aplicación de la deducción en cuestión.

En definitiva, en un caso como el que nos ocupa, referido a la deducción por inversiones medioambientales regulada en el ya derogado TRLIS, tomando en consideración sus características específicas, así como las circunstancias particulares que concurren en el presente supuesto, la entidad deberá consignar la deducción por inversiones medioambientales en la primera declaración del Impuesto sobre Sociedades que se presente una vez obtenida la certificación de convalidación correspondiente a las inversiones realizadas, dentro del plazo de 15 años previsto en la normativa, a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se hubieren realizado las respectivas inversiones medioambientales.

No obstante, excepcionalmente, en aquellos supuestos en que, habiéndose solicitado la emisión de la correspondiente certificación, ésta no se hubiere emitido por causa no imputable al contribuyente, la entidad podrá aplicar, con carácter provisional, la deducción medioambiental, debiendo consignarla en la declaración del Impuesto sobre Sociedades que se presente una vez solicitada la certificación de convalidación, en los términos previstos en el artículo 38.3 del RIS, respetando siempre el plazo de 15 años, a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se hubieren realizado las respectivas inversiones medioambientales.

## ► 1.7. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)





## ✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V0025-24 (13.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0025-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0025-24)

■ **El consultante expone que:** una persona física con una discapacidad reconocida del 66 por ciento y movilidad reducida. Hace menos de cuatro años adquirió un vehículo, en cuya compra no aplicó el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sí aplicó la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

■ **El consultante manifiesta que:** en la actualidad, se plantea la adquisición de un nuevo vehículo, aplicando, en este caso, el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido sin aplicar la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

■ **El consultante pregunta:** ¿podría adquirir el vehículo nuevo con aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento?

### ■ **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 "son actividades empresariales o profesionales [...]"»

En consecuencia, 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 quien tenga la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- La presente contestación se realiza partiendo de la hipótesis de que la adquisición del vehículo se realiza en el territorio de aplicación del Impuesto español. Por tanto, la operación de compra del vehículo será una entrega interior sujeta al Impuesto a la que podría ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 91.dos.1.4º de la citada Ley 37/1992 que establece lo siguiente: [...]"

La Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (BOE 31 de octubre), que entró en vigor el 1 de febrero de 2016, establece lo siguiente: [...]. A tal efecto, el número 11 de su Anexo I, dispone lo siguiente: [...]"





En relación con "los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos", indicados en el segundo párrafo del citado artículo 91.Dos.1.4º, el Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (BOE del 26 de enero de 1999) recoge la siguiente definición de vehículo a motor: "Vehículo provisto de motor para su propulsión. Se excluyen de esta definición los ciclomotores, los tranvías y los vehículos para personas de movilidad reducida". Dicha definición se recoge asimismo en el número 12 del Anexo I del texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre.

Por tanto, desde un punto de vista objetivo, los vehículos a motor mencionados en la Ley 37/1992 serían, en principio, todos aquellos incluidos en la anterior definición, a excepción de ciclomotores, tranvías y vehículos para personas de movilidad reducida. En una primera aproximación, dicha definición abarcaría a turismos, vehículos comerciales o industriales, motocicletas, etc.

Sin embargo, no todos los vehículos a motor englobados en la definición ofrecida por el Reglamento General de Vehículos son aptos para la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a su adquisición. En efecto, la Ley exige que se trate de vehículos que deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Ello llevaría a considerar que el vehículo en cuestión debe ser adecuado para poder llevar a cabo el citado transporte.

Dado que quienes deben ser transportados son personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, el vehículo debe tener capacidad suficiente para trasladar al discapacitado en su silla de ruedas, en el primer caso. Tratándose de personas con movilidad reducida, el vehículo también debe ser apto para el transporte de las mismas, por lo que una motocicleta no cumpliría este requisito.

El desarrollo reglamentario del artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley 37/1992, está contenido en el artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), que dispone lo siguiente: [...]

Por lo tanto, para la aplicación del tipo del 4 por ciento a la adquisición del vehículo objeto de consulta deberán cumplirse los requisitos detallados en los artículos transcritos anteriormente debiendo destacarse, en todo caso, la necesidad del previo reconocimiento del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud del interesado.

A estos efectos, debe señalarse que el apartado dos del artículo 90 de la Ley del Impuesto establece que "el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo."





En este sentido, el artículo 75, apartado uno, número 1º, de la Ley del Impuesto dispone que el Impuesto se devengará: [...]

Por lo tanto, es doctrina reiterada de este Centro directivo que para la aplicación del tipo del 4 por ciento a la adquisición del vehículo objeto de consulta deberán cumplirse los requisitos detallados en los artículos transcritos anteriormente debiendo destacarse, en todo caso, la necesidad del previo reconocimiento del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud del interesado.

En este mismo sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante resolución de 23 de abril de 2019 (R. 728/2016), manifestando que "la aplicación del tipo impositivo del 4% a las entregas de vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad o movilidad reducida que establece la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en su artículo 91.dos.1.4º (EDL 1992/17907) requiere el reconocimiento previo del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), no procediendo si el documento en el que se acredita la discapacidad o movilidad reducida es posterior."

3.- Por tanto, conforme a los apartados anteriores, el consultante podrá adquirir un vehículo con aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento siempre que reciba la autorización previa para la aplicación del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cumpliendo, asimismo, todos los requisitos expuestos con anterioridad.

La adquisición de otro vehículo en los cuatro años anteriores no le impedirá aplicar el tipo impositivo del 4 por ciento en la compra de un nuevo vehículo, siempre que en aquella adquisición no hubiera aplicado el beneficio fiscal del tipo reducido del artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, cumpla el resto de requisitos exigidos por la normativa y obtenga previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### ✅ **IVA. 2ª Consulta Vinculante V0264-24** (29.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0264-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0264-24)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que tiene como actividad económica la elaboración y fabricación de platos y comida con el fin de su envío al domicilio del cliente.

■ **La consultante manifiesta que:** junto con la comida, o de forma independiente, también pueden ser entregadas bebidas. Los pedidos de los productos se realizan por el cliente a través de páginas webs y aplicaciones informáticas, siendo entregados por repartidores subcontratados.





■ **Cuestión planteada:** aclaración de la contestación vinculante de 26 de octubre de 2022, consulta V2254-22, como consecuencia de la aportación de nuevos datos.

■ **Contestación.**

1.- En la contestación vinculante de 26 de octubre de 2022, número V2254-22, se le puso de manifiesto a la entidad consultante lo siguiente: [...]

2,- De conformidad con el artículo 8 de la Ley 37/1992, son entregas de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

De acuerdo con el artículo 11 de dicha Ley, son prestaciones 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."

Sigue el apartado dos del mismo precepto señalando que "en particular, se considerarán prestaciones de servicios: [...]"

3.- El artículo 90, apartado uno de la Ley del Impuesto declara que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo establecido en el artículo 91 siguiente. El artículo 91, apartado uno.1, número 1o de la citada Ley 37/1992, determina lo siguiente. [...]

Según reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos, por todas, la contestación de 4 de febrero de 2002 y número 0149-02 y la contestación vinculante de 25 de enero de 2016 y número de referencia V0282-16, "se considerará que se consumen en el acto los suministros de comidas y bebidas, incluso las realizadas por encargo, cuando se consuman en el establecimiento del empresario que se dedica a dicha actividad y se sirvan por el personal de dicho empresario.

Igualmente, se considerará que se consumen en el acto los suministros de comidas y bebidas que se consuman en el domicilio del cliente, cuando se sirvan por el personal del empresario, desplazado hasta el mencionado domicilio, y se utilicen para ello materiales aportados por dicho empresario (mantelerías, vajillas, etc.).

Los suministros de comidas y bebidas descritos en los párrafos anteriores tendrán la consideración de prestaciones de servicios, tanto si se han confeccionado o no por el empresario y, en su caso, tanto si se han utilizado materias primas propiedad del empresario o suministradas por el cliente. En otro caso, dichas operaciones tendrán la consideración de entregas de bienes, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

La mencionada contestación de 4 de febrero de 2002 concluye que "no obstante, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 90 y 91.uno.1.1º, cuando los suministros de comidas y bebidas tengan la consideración de entregas de bienes, por consumirse fuera del establecimiento del proveedor y no ser servidas por su





personal, tributarán al tipo impositivo del 7 por ciento, excepto los suministros de bebidas alcohólicas y refrescantes, que tributarán al tipo del 16 por ciento.”.

4.- La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de marzo de 2011 (asunto C- 497/09), con el fin de determinar la naturaleza de las operaciones de suministro de comidas entre entregas de bienes o prestaciones de servicios, se ha pronunciado de la forma siguiente: [...]

De todo lo anteriormente expuesto cabe concluir que tiene la consideración de entrega de bienes el suministro de comidas o alimentos recién preparados y listos para su consumo, cuando los elementos de servicio que, en su caso, acompañen dicho suministro sean irrelevantes. Asimismo, debe considerarse que, en general, la actividad de catering tiene la consideración de prestación servicios, salvo que la empresa de catering se limite al mero suministro de comidas estandarizadas sin otro componente de prestación de servicios, en cuyo caso su actividad debe considerarse como de entrega de bienes.

Finalmente, y a tenor de lo establecido en dicha sentencia, debe considerarse que por productos alimenticios deben entenderse las comidas y platos preparados que hayan sido cocinados, asados, fritos o preparados de cualquier modo para su consumo inmediato.

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (refundición) (Diario Oficial de la Unión Europea de 23 de marzo de 2011), define los servicios de restauración y de catering, la diferencia existente entre ellos y el trato que debe dispensárseles, de la siguiente forma: [...]

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, el envío de los platos que la misma elabora a los domicilios de los clientes sólo va acompañado de los recipientes en los que se transporta la comida preparada y, en su caso, servilletas o cubiertos, sin que se preste ningún servicio adicional distinto del propio transporte para la entrega de la comida y bebida.

En estas circunstancias, cabe considerar, a los efectos señalados, que no se presta ningún servicio auxiliar suficiente para permitir el consumo inmediato de los productos de manera que las operaciones objeto de consulta tendrán la consideración de entrega de bienes y tributarán al tipo reducido del 10 por ciento en virtud del artículo 91.Uno.1.1º de la Ley del Impuesto, con excepción de las bebidas alcohólicas y las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos, que quedan sujetas al tipo general del 21 por ciento.

✓ **IVA. 3ª Consulta Vinculante V0235-24** (29.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0235-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0235-24)

■ **La entidad consultante expone que:** va a llevar a cabo la pavimentación, impermeabilización, y nueva iluminación de un patio y de unas cubiertas de garajes correspondientes a un edificio perteneciente a una comunidad de propietarios

■ **La entidad consultante pregunta:** si dicha obra puede considerarse como de rehabilitación, a los efectos de la aplicación del Tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, si procede la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo de dicho Impuesto para los subcontratistas que contrate la consultante en la ejecución de las obras.

### ■ **Contestación.**

1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

Del escrito de consulta parece deducirse que el garaje de la finca se encuentra en el subsuelo o la superficie de la misma parcela que ocupa dicha finca, por lo que las plazas de garaje que cumplan las condiciones señaladas en el artículo 91, apartado uno.3, números 1º y 3º de la Ley 37/1992, antes reseñado, serán consideradas anexos a las correspondientes viviendas y tendrán el mismo tratamiento que las mismas a estos efectos.

2.- Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B), de la misma Ley, dispone que, a los efectos de dicha Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que reúnan los siguientes requisitos:[...]

Este Centro directivo ha desarrollado en numerosas contestaciones (por todas, la contestación vinculante de 9 de septiembre de 2014, número V2326-14 y la de 17 de julio de 2014, número V1946-14, entre otras) las condiciones y requisitos para determinar si las obras realizadas pueden considerarse como de rehabilitación de edificaciones, por lo que se le remite a las mismas.

3.- En relación con lo anterior, el consultante plantea en el escrito presentado ciertas dudas sobre cómo debe hacerse el cálculo de los límites porcentuales, al objeto de poder cumplir los requisitos del mencionado artículo 20. Uno. 22º, letra B) de la Ley 37/1992, para poder considerar las obras objeto de consulta como de rehabilitación.

En este sentido, a los efectos de los requisitos legales mencionados en dicho precepto, se considerará:

Coste total de las obras o coste total del proyecto de rehabilitación: el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, que soporte el promotor como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se deriven





de la rehabilitación, incluidos los servicios que le sean prestados por el personal técnico que dirija las obras.

Precio de adquisición de las edificaciones: el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición.

La prueba de dicho precio podrá efectuarse por los medios admisibles en Derecho.

Valor de mercado de una edificación o parte de la misma: el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, excluido, en su caso, el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio.

Asimismo, el valor de mercado de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en Derecho.

Partes de un edificio destinadas a viviendas: las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación.

Por "partes" de una edificación ha de entenderse las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como "parte" de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación.

Por último, el concepto de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido es el recogido en el apartado 2 precedente, con independencia de la calificación de rehabilitación de edificaciones de las actuaciones proyectadas a efectos de su clasificación municipal, lo cual no será relevante a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, las ejecuciones de obra objeto de consulta corresponden a obras de pavimentación, impermeabilización e iluminación en las cubiertas de los garajes de un edificio de viviendas.

De esta forma, en caso de cumplirse las condiciones anteriormente señaladas, las obras objeto de consulta podrían encuadrarse en el marco global de unas obras de rehabilitación, en cuyo caso tributarían al tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las condiciones señaladas.

4.- Con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992 que dispone lo siguiente: [...]

En relación con la cuestión objeto de consulta, cabe señalar que, con fecha 27 de diciembre de 2012, ha tenido lugar contestación vinculante a consulta con número







de referencia V2583-12, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, en la que se desarrollan las condiciones y los criterios interpretativos que dan lugar a la aplicación del referido mecanismo de inversión del sujeto pasivo, por lo que se remite a la misma.

De acuerdo con lo recogido en la contestación vinculante referida, y, en particular, en lo que se refiere a algunos de los requisitos necesarios para que opere la regla de inversión del sujeto pasivo, debe tenerse en cuenta que dicha regla se aplica, en primer lugar, cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En segundo lugar, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.

De todo lo anterior se deduce que, en la medida en que la comunidad de propietarios destinataria de las obras, no tiene naturaleza mercantil, ni realiza operaciones de naturaleza empresarial, no tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, en dicho supuesto, no procede la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, contenida en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto a las operaciones que diferentes subcontratistas lleven a cabo para el consultante, como contratista principal (pudiendo haber más de uno), lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice, en el supuesto objeto de consulta, en el marco de un proceso de rehabilitación de edificaciones, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de rehabilitación.

En concreto, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra de rehabilitación tenga la consideración de ejecución de obras.

De acuerdo con lo anterior y, en particular, en lo que se refiere a las cuestiones planteadas en la consulta, sí resultaría de aplicación la inversión del sujeto pasivo en las facturas emitidas por los subcontratistas al consultante, siempre que se cumplan los requisitos detallados anteriormente.

5.- No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, es decir, en caso de que el proyecto de obras no pudiera calificarse como de rehabilitación, en los términos señalados, debe tomarse en consideración lo dispuesto por el artículo 91, apartado uno.2, número 10º de la Ley 37/1992, que establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos: [...]





Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales. Además, el coste de dichos materiales no debe exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación. Si supera dicho importe no se aplicará el tipo reducido del Impuesto.

Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se contempla la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la “renovación y reparación de viviendas y domicilios particulares”. Conforme a lo previsto en el artículo 11, apartado dos, número 6º de la Ley 37/1992, en particular, se considerarán prestaciones de servicios “las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.”.

Asimismo, dicho límite debe ponerse en relación con el artículo 8.dos.1º de la Ley 37/1992, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de dicha Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible.

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tendrá la calificación de entrega de bienes y, por consiguiente, tributará, toda ella, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra calificada globalmente como de entrega de bienes, la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

6.- En consecuencia, el tipo impositivo aplicable a los trabajos de pavimentación, impermeabilización e iluminación efectuados en las cubiertas de los garajes del patio del edificio, efectuados en favor de una comunidad de propietarios, en tanto formen parte de un edificio destinado principalmente a viviendas y cumplan los restantes requisitos expuestos en el punto anterior de la presente contestación, será del 10 por ciento.

No concurriendo los requisitos anteriores el tipo impositivo aplicable a los citados trabajos será el 21 por ciento.

A estos efectos, se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.





Por su parte, se considerará que un garaje forma parte de un edificio destinado principalmente a vivienda cuando se encuentre construido en todo o parte del subsuelo de la parcela en que dicha edificación esté enclavada. En el caso de que el garaje no se encuentre en el subsuelo del edificio de viviendas, sino en superficie, también se entenderá cumplido el requisito, siempre y cuando el garaje pertenezca a la misma parcela que el edificio de viviendas.

Diferente sería el caso en que el garaje se encontrara en una parcela distinta con accesos independientes al edificio destinado a viviendas y sin vinculación alguna con éstas, en cuyo caso, las obras de renovación y reparación de aquél tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

## ► 1.8. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

### ✓ ITP-AJD Consulta Vinculante V0137-24 (16.02.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0137-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0137-24)

■ **La consultante expone que:** ha incorporado dentro de su oferta comercial una nueva tipología de préstamo hipotecario que ha denominado "Hipoteca Dual", consistente en dividir el principal prestado en dos tramos a los que se les aplica un tipo de interés diferente.

■ **La consultante manifiesta que:** La comercialización de este nuevo contrato conlleva no sólo la contratación de nuevos préstamos hipotecarios, sino que también existe la posibilidad de novación de los ya existentes, en este último caso formalizándose a través de la firma de la correspondiente escritura de novación de préstamo hipotecario. La novación consistiría en la modificación de las condiciones del tipo de interés y, en su caso, del plazo de los préstamos hipotecarios.

■ **La consultante pregunta:** tributación de las escrituras de novación de préstamos hipotecarios en el caso de producirse la modificación de las condiciones del tipo de interés y, en su caso, del plazo de los préstamos hipotecarios.

### ■ **Contestación.**

Conclusiones.

Primera: La novación modificativa de un préstamo garantizado con hipoteca cuando el prestamista es un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad estará sujeta, pero exenta, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segunda: La sujeción de la novación modificativa al Impuesto sobre el Valor Añadido permite que esté sujeta a la cuota variable de la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, si se dan los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD.





Tercera: Se sujeta a gravamen la primera copia de la escritura pública de la novación modificativa.

Cuarta: Las escrituras que introducen modificaciones, aunque no sean de la garantía hipotecaria, si son cuantificables, son valubles.

Quinta: La novación modificativa no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Sexta: Las modificaciones que se produzcan en las escrituras de novación de un préstamo hipotecario que se refieran al tipo de interés o a la alteración del plazo sí están amparadas por la exención regulada en el artículo 9 de la Ley 2/1994, pero no el resto de las modificaciones permitidas por el artículo 4.2 de dicha Ley.

Séptima: En cuanto a aquellas cláusulas que se limiten a incorporar a la escritura de novación modificativa aquellos preceptos de la Ley 5/2019 que sean de obligatorio cumplimiento, esto es, que actúen "ope legis" (por ministerio de la Ley), parece razonable considerar que no desvirtúan la aplicación de la exención, dado que el hecho de que se incorporen a la escritura no tiene carácter constitutivo, sino meramente declarativo.

Octava: La determinación de qué cláusulas pueden incorporarse a las escrituras de novación modificativa de préstamos hipotecarios que cumplan los requisitos previstos en la Ley 2/1994, sin que se perjudique el derecho a la exención regulada en el artículo 9 de dicha Ley es una cuestión material o táctica, que no puede efectuarse a priori, sino que deberá ser realizada por la Administración gestora a la vista de las cláusulas incorporadas a las referidas escrituras.

## 2. Consultas vinculantes (reseña)

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

#### ✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0008-23 (12.02.24)

■ **La consultante expone que:** es la sucursal española de una sociedad irlandesa que pertenece a un grupo societario cuya matriz es una sociedad cotizada suiza. El grupo societario está considerando implantar un plan de entrega de acciones de la entidad dominante a los trabajadores en activo, contribuyentes del IRPF, que presten servicios en algunas de las entidades dependientes del grupo (entre los que se encuentran los trabajadores contribuyentes del IRPF de la filial irlandesa, que son los trabajadores de la consultante). El plan consiste en ofrecer a los empleados la posibilidad de sustituir parte de sus retribuciones dinerarias por la entrega de acciones de la sociedad matriz del grupo. A tal efecto, cada empleado y su entidad empleadora suscribirán un acuerdo de novación de las condiciones retributivas en los términos indicados. Según se manifiesta, en cada una de estas entidades, las condiciones del plan serán las mismas para todos sus trabajadores.





■ **La consultante pregunta:** Si resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 42.3 f) de la LIRPF al rendimiento del trabajo en especie derivado de la entrega de acciones a los trabajadores de la consultante.

■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0008-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0008-24)

✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0009-24 (12.02.2024)**

■ **El consultante expone que:** es nacional del Reino Unido y residente fiscal en España en el año 2023, tributando bajo el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, ha constituido, junto a un socio minoritario, una sociedad limitada en España, en la que ostenta una participación del 80%. La actividad de dicha sociedad consiste en la prestación de servicios de intermediación para poner en contacto a empresas y empresarios con proveedores de servicios de pago, a los proveedores de servicios de pago entre sí y a los proveedores de servicios de pago con terminales autónomos. Dicha sociedad española inició su actividad en octubre de 2023.

El referido proyecto ha conllevado el cese voluntario en la relación laboral en virtud de la cual el consultante se acogió al mencionado régimen especial de tributación y emprender el nuevo cargo de administrador en la sociedad española. Dicho cargo de administrador es retribuido, estableciéndose una cantidad fija anual y, además, una retribución variable en función de la consecución de los objetivos.

■ **El consultante pregunta:** si, dada la brevedad del período de tiempo transcurrido entre el cese de la relación laboral previa y la adopción del cargo de administrador en la sociedad que ha constituido en España, continuará siéndole de aplicación el régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

■ **Contestación:**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0009-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0009-24)

✓ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V0035-24 (13.02.2024)**

■ **El consultante expone que:** es accionista de una sociedad en concurso de acreedores que va a ser liquidada.

■ **El consultante pregunta:** Forma de cálculo de la pérdida patrimonial en el IRPF del consultante como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad y posibilidad de compensar dicha pérdida.





## ■ Contestación.

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0035-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0035-24)

## ✓ IRPF. 4ª Consulta Vinculante V0037-24 (13.02.2024)

■ **El consultante expone que:** él y su cónyuge son propietarios, al 50 por ciento cada uno, de una vivienda unifamiliar pareada. En julio de 2023, el consultante ha instalado unas placas fotovoltaicas en la misma obteniendo con ello una reducción del consumo de energía primaria no renovable en al menos un 30 por ciento. Las facturas correspondientes a las obras han sido emitidas a nombre de uno de los cónyuges, no obstante, han sido abonadas desde una cuenta bancaria en la que ambos cónyuges constan como titulares. Por otro lado, el consultante señala que, en relación a estas obras, ha solicitado una subvención que actualmente se encuentra en estado de tramitación y aún no ha sido resuelta.

■ **El consultante pregunta:** - Posibilidad de aplicarse la deducción por obras de rehabilitación energética en viviendas prevista en el apartado 3 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF. - Tributación de la subvención en caso de que finalmente le sea concedida.

## ■ Contestación.

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0037-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0037-24)

## ✓ IRPF. 5ª Consulta Vinculante V0060-24 (15.02.2024)

■ **El consultante expone que:** es uno de cuatro hermanos que heredaron de su padre ya fallecido una inversión en Fórum Filatélico. Manifiesta en su escrito que no tramitaron el cambio de titularidad ante la administración concursal ni incluyeron tal inversión en la escritura de adjudicación de la herencia.

■ **El consultante pregunta:** si hay posibilidad de computar la pérdida patrimonial en la declaración de IRPF de 2022 por el dinero invertido y no recuperado así como qué forma tienen de acreditar la titularidad de cada uno de los cuatro herederos

## ■ Contestación:

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0060-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0060-24)

## ✓ IRPF. 6ª Consulta Vinculante V0061-24 (15.02.2024)





■ **El consultante expone que:** caso de matrimonio casado en régimen de gananciales, realizan una serie de inversiones en Fórum Filatélico, siendo ambos titulares, pero uno de los cónyuges fallece.

■ **El consultante pregunta:** si es posible computar en la declaración de IRPF-2022 una pérdida patrimonial por el cónyuge supérstite.

■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0061-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0061-24)

✓ **IRPF. 7ª Consulta Vinculante V0063-24 (15.02.2024)**

■ **El consultante expone que:** extinguió su relación laboral con una entidad financiera en el ámbito de un procedimiento de despido colectivo. Entre los acuerdos del procedimiento de despido, se contiene la obligación por parte de la entidad de financiar un seguro de asistencia sanitaria en favor de los trabajadores despedidos.

■ **El consultante pregunta:** sobre la aplicación a las primas del seguro de asistencia sanitaria de la exención contemplada en el artículo 42.3.c) de la Ley 35/2006.

■ **Contestación:**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0063-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0063-24)

✓ **IRPF. 8ª Consulta Vinculante V0067-24 (15.02.2024)**

■ **El consultante expone que:** durante el año 2023, el consultante ha realizado unas obras en su vivienda habitual para la instalación de paneles solares. Con motivo de estas actuaciones, se ha reducido el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda en más de un 30 por ciento. El consultante señala que está en posesión de un certificado energético emitido con anterioridad al inicio de las obras así como de un certificado energético posterior a las mismas expedido en diciembre de 2023. Por otra parte, la factura correspondiente a las obras, con fecha de diciembre de 2023, se abonará en febrero de 2024.

■ **El consultante pregunta:** período impositivo en el que resultaría de aplicación la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas.

■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:





[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0067-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0067-24)

## ✓ IRPF. 9ª Consulta Vinculante V0112-24 (15.02.2024)

■ **El consultante expone que:** El consultante presta sus servicios -mediante una relación laboral- a una entidad cuya actividad es la explotación de una plataforma on-line para el visionado de películas y series. El 15 de junio de 2018 mediante acuerdo de la Junta General se aprueba el denominado "Plan Macro de negocio" dentro del cual se establecía un esquema de retribución variable para los directivos, entre los que se encuentra el consultante. En concreto, según se manifiesta en su escrito, se aprobó un bonus de permanencia y éxito calculado en base al EBITDA generado en el periodo 2018-2021, que sería exigible en el momento en el que, con la entrada de un nuevo inversor, la entidad se dotara de los recursos necesarios. Así, el 25 de noviembre de 2020 un nuevo inversor adquiere una participación significativa del capital social de la entidad. Sin embargo, durante las negociaciones con ésta, el potencial socio de la entidad, estableció como condición para la adquisición de la participación de la sociedad, la modificación del esquema de retribución aprobado en el referido Plan Macro de Negocio. Por ello, se acordó modificar la retribución variable inicialmente aprobada vinculada a los resultados del EBITDA generado en el período 2018-2021, por la percepción de una cierta cantidad en el momento de adquisición de la participación por el nuevo socio. El consultante aceptó dicha modificación y percibió la cantidad correspondiente.

■ **El consultante pregunta:** Si resulta de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

### ■ Contestación.

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0112-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0112-24)

## ✓ IRPF. 10ª Consulta Vinculante V0116-24 (15.02.2024)

■ **La consultante expone que:** Es propietaria del 70 por ciento de un inmueble que actualmente se encuentra alquilado, perteneciendo el 30 por ciento restante a su hijo. Es su intención donar a su hijo el usufructo temporal de su 70 por ciento durante ocho años de tal forma que sea éste quien perciba la totalidad de los ingresos del alquiler.

■ **La consultante pregunta:** tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la consultante de la donación del usufructo.

### ■ Contestación.

→ Acceso al documento original DGT-MH:







[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0116-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0116-24)

✓ **IRPF. 11ª Consulta Vinculante V0126-24** (15.02.2024)

■ **El consultante expone que:** el 24 de febrero de 2022 vendió la que era su vivienda habitual hasta el momento. Previamente, el 4 de febrero de 2022 firmó un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre un inmueble con la intención de que fuese su nueva vivienda habitual. En la declaración del IRPF del ejercicio 2022 declaró la ganancia patrimonial por la venta de su anterior vivienda habitual solicitando la exención por reinversión, ya que tanto los actuales propietarios y futuros vendedores como la inquilina y futura compradora deseaban formalizar la operación de compraventa del inmueble dentro de los 2 años desde la firma del contrato de arrendamiento con opción de compra.

Sin embargo, dada la cercanía del vencimiento del plazo de 2 años mencionado anteriormente, la parte compradora insta a la parte vendedora la elevación a público de la compraventa ante notario. La parte vendedora solicita un plazo más amplio para llevar a cabo la operación, puesto que los propietarios actuales del inmueble son un matrimonio que lo adquirió en gananciales y están a la espera de la resolución de la demanda sobre la adopción de medidas de apoyo a las personas con discapacidad, presentada ante el Juzgado en junio de 2023, dado que la esposa está diagnosticada con Alzheimer, con capacidades limitadas.

■ **El consultante pregunta:**

1º Posibilidad de ampliar el plazo de dos años para reinvertir, manteniendo el derecho a exonerar de gravamen la ganancia patrimonial generada en la transmisión de la vivienda habitual, considerando los retrasos no imputables a la consultante. En caso negativo, si se cumplirían con los requisitos mediante la formalización de un Acta de Manifestación ante notario, donde el cónyuge con plenas capacidades detalla que en un plazo breve desde la resolución del Juzgado la venta se llevará a cabo.

2º Aplicación de la exención por reinversión en caso de adquisición del 50% de la vivienda a uno de los cónyuges antes del transcurso de dos años desde que transmitió su anterior vivienda habitual. 3º Posibilidad de aplicar la exención por reinversión por las obras realizadas en el inmueble durante el periodo de arrendamiento y previo a ejercitar la opción de compra.

■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0126-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0126-24)

✓ **IRPF. 12ª Consulta Vinculante V0132-24** (16.02.2024)





■ **El consultante expone que:** que "siendo previamente mi residencia fiscal y física la Comunidad de Madrid, estando mi empadronamiento en la vivienda de mi familia en Andalucía, y habiendo partido en el ejercicio de mis obligaciones laborales al servicio de la función pública de la Unión Europea, lo que cualifica mi residencia fiscal como española (cfr. Artículos 12, 13 y 21 del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea); según el derecho interno nacional, ¿cuál es la normativa de régimen autonómico que me es aplicable, estatal, madrileña o andaluza?".

■ **El consultante pregunta:** Normativa de régimen autonómico que le es aplicable a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### ■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0132-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0132-24)

### ✓ **IRPF. 13ª Consulta Vinculante V0153-24** (16.02.2024)

■ **El consultante expone que:** en el año 2022, el consultante vendió una vivienda de su propiedad. El importe obtenido en la venta ha sido reinvertido en la adquisición del 50 por ciento de una nueva vivienda habitual. Según señala en su escrito, la vivienda transmitida estuvo alquilada los años previos a su venta. Con respecto a este arrendamiento, el consultante manifiesta que los inquilinos incurrieron en varios impagos durante la vigencia del contrato de alquiler y al finalizar éste se negaron a abandonar la vivienda. Ante esta situación, el consultante interpuso una denuncia solicitando el desahucio de los arrendatarios. Tras el abandono de la vivienda por parte de éstos, las malas condiciones en las que se encontraba el inmueble impidieron su ocupación por parte del consultante. Dado que éste no podía hacer frente al arreglo de todos los desperfectos ocasionados por los inquilinos, dos meses después de recuperar el inmueble, procedió a la venta de la vivienda sin que ésta hubiese alcanzado la consideración de habitual en los dos años anteriores a su transmisión.

■ **El consultante pregunta:** sobre la posibilidad de aplicarse la exención por reinversión en vivienda habitual.

### ■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0153-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0153-24)

### ✓ **IRPF. 14ª Consulta Vinculante V0160-24** (19.02.2024)





■ **El consultante expone que:** tiene nacionalidad española, soltero y sin descendencia, habiendo residido siempre en España, en casa de sus padres, y con un patrimonio compuesto por una cuenta bancada abierta en una entidad financiera en España, es contratado, en condición de asalariado, como investigador de una universidad pública en Alemania. El contrato se formalizó en septiembre de 2022 con una duración, en principio, de 2 años. El trabajo se desarrollará físicamente durante el primer mes de contrato en la citada universidad alemana y, posteriormente, desde el domicilio del consultante en España en la modalidad de teletrabajo.

■ **El consultante pregunta:** sobre la tributación de los rendimientos obtenidos

■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0160-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0160-24)

✓ **IRPF. 15ª Consulta Vinculante V0161-24** (19.02.2024)

■ **El consultante expone que:** tiene excesos de aportaciones a mutualidades de previsión social efectuadas en los años 2018, 2019 y 2020 pendientes de reducir en la base imponible del IRPF.

■ **El consultante pregunta:** sobre Posibilidad y forma de reducir los excesos pendientes en la base imponible del IRPF del ejercicio 2022 y de ejercicios futuros. Posibilidad de reducir los excesos pendientes en el IRPF del cónyuge.

■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0161-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0161-24)

✓ **IRPF. 16ª Consulta Vinculante V0212-24** (27.02.2024)

■ **El consultante expone que:** era asegurado de una póliza de seguro colectivo, en la que el tomador es la empresa en la que trabajaba. Ha percibido el capital de dicho seguro en concepto de indemnización por incapacidad permanente absoluta.

■ **El consultante pregunta:** si el capital recibido tributa como rendimiento del trabajo o como rendimiento del capital mobiliario.

■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0212-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0212-24)





## ✓ IRPF. 17ª Consulta Vinculante V0234-24 (29.02.2024)

■ **El consultante expone que:** contrató un préstamo personal y suscribió un seguro de protección de pagos que cubría el riesgo de incapacidad permanente absoluta. Como consecuencia de producirse dicha contingencia, la entidad aseguradora abonó a la entidad prestamista la prestación correspondiente por la amortización del préstamo y el consultante dispone del importe restante.

■ **El consultante pregunta:** ¿cómo tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la mencionada prestación?

### ■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0234-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0234-24)

## ✓ IRPF. 18ª Consulta Vinculante V0247-24 (29.02.2024)

■ **El consultante expone que:** En virtud de una escritura pública de liquidación de gananciales y reconocimiento de deuda, se obliga a entregar a su excónyuge el 50% del cobro del seguro colectivo de capital diferido del que tiene derecho a su percepción.

### ■ **El consultante plantea las siguientes cuestiones:**

Primera Cuestión: Tributación por la cancelación del seguro. Segunda cuestión. Aplicabilidad de la reducción por pensiones compensatorias. Obligaciones documentales por la entrega del por la percepción del seguro a favor de su ex cónyuge.

### ■ **Contestación.**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0247-24](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0247-24)



## VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



### VI.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

ABRIL/MAYO, 2024



EDUARDO SANZ GADEA

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado) (España)

«*El impuesto sobre sociedades en 2023*»

(CEF. Revista mensual núm. 493.ABRIL, 2024)

«*La finalización de la legislatura, con su punto culminante en las elecciones de 23 de julio de 2023, ha determinado una pausa en la producción legislativa respecto del impuesto sobre sociedades. Inversamente, la OCDE y la Unión Europea han desplegado una notable actividad. La presente colaboración da cuenta de las incidencias más destacadas, respecto del impuesto sobre sociedades, acaecidas en dicho año, al tiempo que describe los aspectos más relevantes de la acción de aquellas organizaciones internacionales en relación con la imposición sobre el beneficio de las entidades*» (Particular extraído)



### VI.2. REVISTAS

#### VI.2.I REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF



👉 REVISTA MENSUAL NÚM. 493 (ABRIL, 2024)

#### I. SUMARIO



## → TRIBUTACIÓN

### ▪ Estudios

- *La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional*

Pilar Álvarez Barbeito

- *Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas*

Javier Bas Soria y Tomás Payá Martínez

### ▪ Análisis doctrinal y jurisprudencial

- *Impugnación de sanción derivada de liquidación firme. (Análisis de la STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 1512/2022)*

Nuria Puebla Agramunt

- *Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario. (Análisis de la STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022)*

Fernando Martín Barahona

- *Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad. (Análisis de la RTEAC de 30 de octubre de 2023, RG 8923/2022)*

Ana Belén Prósper Almagro

## → CONTABILIDAD

### ▪ Estudios

- *Construyendo resiliencia social en entornos de guerra: el caso de Ucrania*

Francisco Javier Forcadell Martínez, Álvaro Méndez, Fernando Úbeda Mellina y Kateryna Horiachkot

### ▪ Análisis doctrinal

- *Tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción. (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 134, de junio de 2023)*

Carlos Calderero Parlange

### ▪ Casos prácticos

- *Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre)*

Adrián Andrés Casla






## II. DESGLOSE DEL SUMARIO

### TRIBUTACIÓN

#### ❖ Tributación. Estudios

- *«La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional»*


 PILAR ÁLVAREZ BARBEITO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña (España)

#### **Extracto**

«Este trabajo aborda algunas cuestiones controvertidas que plantea en la práctica el supuesto especial de responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria –norma que regula la responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes y derechos con el fin de impedir la actuación recaudatoria de la Administración-.

En particular, se analiza tanto el elemento intencional de la conducta del responsable como el momento en el que dicha conducta ha de realizarse para considerar que con ella se ha frustrado la actuación recaudatoria de la Administración, ya que ambos aspectos son especialmente conflictivos»

- *«Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas»*

 JAVIER BAS SORIA (autor de contacto), Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado (España). Tomás Payá Martínez Inspector de Hacienda del Estado (España)

#### **Extracto**

«La creación de sociedades para el ejercicio de actividades profesionales es una realidad común. No obstante, en muchos casos, la Administración tributaria entiende que existe un abuso en dicha utilización, bien por el tipo de servicios de los que se trata, bien porque la entidad no participa realmente con una generación de valor adicional al creado por las personas físicas.

En el presente estudio se abordan los principales medios para la regularización y los supuestos en los que cada uno de ellos procede, a la luz de los principales pronunciamientos jurisprudenciales habidos sobre esta cuestión»

#### ❖ Tributación - Análisis doctrinal y jurisprudencial





- «Impugnación de sanción derivada de liquidación firme»



NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España).

## Extracto

«La Sentencia 1489/2022 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de la que es ponente D. Isaac Merino Jara, y que fue dictada el 20 de noviembre de 2023 en respuesta al recurso de casación 1512/2022, resuelve la pregunta formulada en el Auto de 20 de octubre de 2022 en el que el mismo ponente, que entonces integraba la Sección de admisión de la Sala, se planteaba si, frente a un acuerdo sancionador, pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos»

- «Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario. Análisis de la STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022»



FERNANDO MARTÍN BARAHONA. Técnico de Hacienda del Estado (excedente). Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (España)

## Extracto

«El Tribunal Supremo ha resuelto que la normativa tributaria aplicable en el momento en el 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 posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de la consolidación del dominio. De tal forma, las bonificaciones o deducciones aplicables en el momento del desmembramiento del dominio resultan igualmente aplicables en la consolidación»

- «Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad» (Análisis de la RTEAC de 30 de octubre de 2023, RG 8923/2022)



ANA BELÉN PRÓSPER ALMAGRO. Doctora en Derecho. Inspectora de Hacienda del Estado (España)

## Extracto







«El objeto de este comentario se centra en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de octubre de 2023, recaída como consecuencia del recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 9 de junio de 2022, recaída en la reclamación núm. 25/00109/2022 y acumuladas, por medio de la cual, de una parte, se admite la posibilidad de aportar en fase de revisión pruebas y documentos que, pese a haber sido requeridos con anterioridad en el curso del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, no fueron debidamente aportados por el obligado tributario –salvo que su actitud hubiera sido abusiva o maliciosa y así se constatase de forma debida y justificada en el expediente– y, de otra parte, se determina también a quién le corresponde la valoración de las referidas pruebas admitidas, concluyendo que ello le competirá al propio órgano revisor que, a la luz de la misma, deberá, o bien estimar, sin más, la pretensión del contribuyente, o bien desestimar esta en aquellos casos en los que considerase que las referidas pruebas no fueran suficientes o requiriesen de una actividad probatoria posterior y, lo que es más, sin que se permita en estos casos la ordenación de la retroacción de las actuaciones.»

### → CONTABILIDAD

#### ❖ Contabilidad. Estudios

- «Construyendo resiliencia social en entornos de guerra: el caso de Ucrania»



FRANCISCO JAVIER FORCADELL MARTÍNEZ (autor de contacto), Catedrático de la Universidad Rey Juan Carlos (España). Álvaro Méndez, Profesor de Relaciones Internacionales. Fernando Úbeda Mellina, Profesor titular de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

#### **Extracto**

«Este trabajo analiza cómo las prácticas empresariales responsables pueden contribuir a la resiliencia social en entornos de guerra. La literatura previa ha estudiado el papel de las empresas en el alivio de las consecuencias de diferentes shocks. Sin embargo, la importante brecha de la contribución de las acciones responsables para asegurar la resiliencia social en tiempo de guerra permanece sin explorar. Además, estudios previos no han analizado las respuestas de las empresas durante un periodo prolongado después de un shock. Analizamos las 100 empresas más grandes que operan en Ucrania e identificamos 476 acciones responsables durante el primer año de la guerra que comenzó en 2022. Clasificamos y categorizamos las diferentes acciones y evaluamos las estrategias de las empresas que contribuyen a generar





resiliencia social. En suma, aquellas empresas que han mostrado un mayor potencial para construir resiliencia social son aquellas que articulan una respuesta que incluye acciones tempranas abiertas a una amplia gama de grupos de interés y que establecen una variedad de acciones durante un periodo extenso»

## ❖ Contabilidad - Análisis doctrinal

- «Tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción» (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 134, de junio de 2023)

👉 CARLOS CALDERERO PARLANGE. Profesor del CEF.- UDIMA (España)  
(Análisis de la consulta 2 del BOICAC 134, de junio de 2023)

### **Extracto**

«Esta consulta analiza el tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción»

## ❖ Contabilidad - Casos prácticos

- «Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre)»



👉 Revista mensual núm. 494 (MAYO, 2024)

### I. SUMARIO

#### → TRIBUTACIÓN

##### ▪ Estudios

- *El impuesto sobre sociedades en 2023*

Eduardo Sanz Gadea

- *Reflexiones sobre la deflactación del IRPF*

##### ▪ Casos prácticos

- *Supuesto práctico profesional* (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)

Rafael Enric Herrando Tejero

- Análisis doctrinal y jurisprudencial





- Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (operaciones entre partes vinculadas). (Análisis de la RTEAC de 28 de noviembre de 2023, RG 4826/2020)

Antonio Sánchez Gervilla

- Examen del alcance revisor de las resoluciones de los Tribunales Económico administrativos Regionales. (Análisis de la RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG 7616/2021)

Carmen Banacloche Palao

## → CONTABILIDAD

### ▪ Estudios

- Tratamiento contable de la enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros. Incidencia en los clubes de fútbol.

Miguel Ángel Villacorta Hernández

### ▪ Análisis doctrinal

- Registro contable de una tarifa de pesca. (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 134, de junio de 2023)

Ángel Montes Carrillo

### ▪ Casos prácticos

- Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la escala superior de finanzas, subgrupo A1, cuerpo superior de la Administración de la Xunta de Galicia

Ulpiano L. Villanueva Rodríguez

## II. DESGLOSE SUMARIO

### → TRIBUTACIÓN

#### ❖ Tributación - Estudios

- «El impuesto sobre sociedades en 2023»



EDUARDO SANZ GADEA. Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)  
(España)

#### **Extracto**


«La finalización de la legislatura, con su punto culminante en las elecciones de 23 de julio de 2023, ha determinado una pausa en la producción legislativa respecto del impuesto sobre sociedades. Inversamente, la OCDE y la Unión





Europea han desplegado una notable actividad. La presente colaboración da cuenta de las incidencias más destacadas, respecto del impuesto sobre sociedades, acaecidas en dicho año, al tiempo que describe los aspectos más relevantes de la acción de aquellas organizaciones internacionales en relación con la imposición sobre el beneficio de las entidades»

- «Reflexiones sobre la deflactación del IRPF»


 MANUEL SANTOLAYA BLAY. Inspector de Hacienda del Estado (España)

## Extracto

«En tiempos de inflación manifiesta resulta aconsejable volver sobre un viejo tópico de la teoría de la hacienda pública: el de los efectos combinados de inflación y progresividad tributaria sobre la escala de gravamen y su forma de neutralizarlos a través de la deflactación. Se analizan para ello distintas formas de practicarla, algunas más complejas que otras. Destaca, en especial, la inexistencia de una escala única para la deflactación parcial»

## Casos prácticos

- Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)


 RAFAEL ENRIC HERRANDO TEJERO. Inspector de Hacienda del Estado. Profesor del CEF.- (España)

## Extracto

«Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 29 de septiembre de 2023 (BOE de 29 de septiembre). A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación»

## ❖ Tributación - Análisis doctrinal y jurisprudencial

- «Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (operaciones entre partes vinculadas) Análisis de la RTEAC de 28 de noviembre de 2023, RG 4826/2020»

 ANTONIO SÁNCHEZ GERVILLA. Doctor en Derecho. Abogado.


## Extracto





«Se analiza en el presente comentario la doctrina emanada de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Sala Primera, de 28 de noviembre de 2023 (RG 4826/2020), y, más concretamente, dos cuestiones tratadas en esta que consideramos de relevancia en orden a esclarecer la aplicación práctica de las normas específicas de valoración previstas en el artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF): la primera trata sobre la norma/precepto aplicable en caso de operaciones realizadas entre personas vinculadas y la segunda, sobre el balance que se debe tener en cuenta a los efectos de cuantificar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial.»

- «Examen del alcance revisor de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales» (Análisis de la RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG 7616/2021)

 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

### Extracto

«En este comentario se analiza una compleja Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de diciembre de 2023 en la que el tribunal unifica criterios respecto de dos aspectos tributarios diferentes:

- De carácter formal: se refiere a los efectos derivados de una resolución económico-administrativa que anula un acto administrativo (de gestión, inspección o recaudación) por motivos de forma, ordenando la retroacción de actuaciones. En este caso, el órgano económico-administrativo no puede pronunciarse sobre las cuestiones de fondo. Ahora bien, cuando la resolución del órgano económico-administrativo inferior es recurrida en alzada ante el TEAC, este hace una serie de matizaciones a la vista del principio jurídico que prohíbe la reformatio in peius, que analizaremos detalladamente en el trabajo.
- De naturaleza sustantiva: respecto a la responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria, el TEAC concreta el alcance de la responsabilidad en el caso de que la ocultación afecte a los ingresos de una actividad económica, alcance que abarcará hasta el límite del valor de los bienes que se hubieran podido embargar (esto es, el valor del dinero ocultado), sin restar cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para la obtención de los ingresos»


→ CONTABILIDAD

❖ Contabilidad - Estudios





- «Tratamiento contable de la enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros. Incidencia en los clubes de fútbol»

 MIGUEL ÁNGEL VILLACORTA HERNÁNDEZ. Profesor de la Universidad Complutense de Madrid (España)

## Extracto


«Con la cesión o venta de derechos futuros, una empresa recibe tesorería en el momento actual a cambio de vender unos ingresos futuros o de cederlos durante un periodo determinado.

En este artículo se analiza teóricamente el tratamiento contable de la cesión temporal y venta de derechos sobre ingresos futuros y, como estudio del caso, se detalla la cesión de los ingresos futuros sobre los derechos televisivos realizada en 2022 por el club deportivo Fútbol Club Barcelona.

La principal conclusión de la investigación es que las operaciones de cesión temporal son muy susceptibles de realizar en ellas un incumplimiento de la norma contable, por lo que el auditor debe estar muy atento y no permitir contabilizar un ingreso de la totalidad de la cuantía en el ejercicio contable de la firma del contrato ni un ingreso por encima del valor razonable ni tampoco un ingreso sin registrar su pasivo»

## ❖ «Contabilidad - Análisis doctrinal»

- «Registro contable de una tarifa de pesca (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 134, de junio de 2023)


 ÁNGEL MONTES CARRILLO. Profesor del CEF.- (España)

## Extracto

«Esta consulta analiza el tratamiento contable de una tarifa de pesca y se ilustra con un supuesto práctico»

## ❖ Contabilidad - Casos prácticos

- «Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la escala superior de finanzas, subgrupo A1, cuerpo superior de la Administración de la Xunta de Galicia»

 ULPIANO L. VILLANUEVA RODRÍGUEZ (†). Interventor del Consello de Contas de Galicia. Funcionario de la escala superior de finanzas de la Xunta de Galicia (España)

## Sumario

Caso 1. Contabilidad financiera. Impuesto sobre beneficios.





Caso 2. Contabilidad financiera. Subvenciones.

Caso 3. Contabilidad de sociedades. Fusión.

Caso 4. Contabilidad financiera. Activos financieros a coste amortizado.

Caso 5. Contabilidad financiera. Concesión administrativa. Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.

Caso 6. Contabilidad financiera. Arrendamiento financiero.

Caso 7. Contabilidad financiera y de sociedades. Operaciones entre empresas vinculadas y distribución de dividendos.

Caso 8. Contabilidad financiera y de sociedades. Estado de cambios en el patrimonio neto»

## V.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

👉 ENTRADAS ABRIL,2023

### I. SUMARIO

- 1º. «*El dilema en torno al carácter periódico o instantáneo del Impuesto sobre las Grandes Fortunas y el Principio de Seguridad Jurídica*»
  - **Juan Enrique Varona Alabern.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cantabria.
- 2º. «*Cambios de residencia y conflictos entre Comunidades Autónomas*»
  - **Francisco Adame Martínez.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla
- 3º. «*Hasta el infinito... y imás atrás!: a propósito de la STS de 11 de marzo de 2024*»
  - **María Teresa González Martínez.** Abogada y Asesora Fiscal
- 4º. «*Modulación de efectos de las sentencias de inconstitucionalidad y actos firmes. Los puntos negros de la eficacia del control de constitucionalidad de las leyes tributarias*»
  - **César García Novoa.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela
- 5º. «*La aplicación del art. 150.7 de la LGT en perjuicio de los contribuyentes*»
  - **Jesús Rodríguez Márquez.** Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario
- 6º. «*La pugna eterna entre el ejercicio de las potestades y el derecho a la defensa: la trascendencia tributaria*» (25.04.2024)





- **Javier Povo Martín.** Asesor Fiscal
- 7º. «Seguimos hablando de responsabilidad tributaria»
- **Carlos Romero Plaza.** Abogado Tributarista

## II. DESGLOSE SUMARIO

- 1º. «*El dilema en torno al carácter periódico o instantáneo del Impuesto sobre las Grandes Fortunas y el Principio de Seguridad Jurídica*» (02.04.2024)
  - 👉 JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cantabria.
  - Acceso al documento original: [El dilema en torno al carácter periódico o instantáneo del Impuesto sobre las Grandes Fortunas y el Principio de Seguridad Jurídica \(politicafiscal.es\)](https://www.politicafiscal.es/El-dilema-en-torno-al-caracter-periodico-o-instantaneo-del-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas-y-el-principio-de-seguridad-juridica)

### Introducción

«Es por todos sabido que el Tribunal Constitucional declaró conforme a nuestra Constitución el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas (en adelante delante, ITSGF). Primero la STC 149/2023, de 7 de noviembre, y luego otras posteriores, ratificaron constitucionalmente este tributo, en contra de lo que había señalado parte de la doctrina tributaria, entre la cual me incluyo.

Dos fueron los motivos por los que, antes de dictarse estas sentencias, entendí en un artículo publicado con Consuelo Arranz de Andrés que este tributo era contrario a nuestra Carta Magna. El primero se basaba en una invasión de las competencias tributarias de las CC.AA. operada al margen del bloque de la constitucionalidad (especialmente la LOFCA). Mediante este tributo, el Estado obligaba de facto a las CC.AA. a modificar la normativa de sus respectivos Impuestos sobre el Patrimonio de modo distinto a como ellas hubieran querido regularlo de acuerdo con la legislación vigente. El Estado tiene derecho a exigir una tributación mínima en los impuestos estatales cedidos a las CC.AA., pero no utilizando una vía espuria para lograrlo, sino respetando los cauces jurídicos diseñados en la Constitución. El segundo motivo se refería a su entrada en vigor en el ejercicio 2022, provocando una retroactividad que vulneraba el principio de seguridad jurídica. En relación con el primer motivo, ya expuse en su momento las razones que lo fundamentaban y en las que ahora no voy a insistir; sí, en cambio, voy a detenerme en el segundo de ellos, para lo cual es necesario subrayar que el Impuesto fue aprobado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre (BOE del 28 de diciembre), y que entró en vigor el 29 de diciembre, es decir, dos días después de su aprobación y solo dos días antes de su devengo.








Vaya por delante que la opinión vertida en estas páginas se opone a la defendida por el Tribunal Constitucional, que, de forma un tanto simplista, calificó el Impuesto de instantáneo y por ello negó la existencia de una retroactividad contraria a aquel principio constitucional. Más elaborados y de mejor factura jurídica fueron los argumentos de los votos particulares (especialmente el del Magistrado Enríquez) que se opusieron a la decisión adoptada por aquellas sentencias.»

- 2º. «Cambios de residencia y conflictos entre Comunidades Autónomas» (09.04.2024)

 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Acceso al documento original: [Cambios de residencia y conflictos entre Comunidades Autónomas \(politica-fiscal.es\)](https://www.politica-fiscal.es/revistas-y-podium-de-autoras-y-autores/cambios-de-residencia-y-conflictos-entre-comunidades-autonomas)

### Introducción

«[...] En esta entrada me voy a detener, dado su interés, en los casos de deslocalización interna de contribuyentes que sitúan ficticiamente su domicilio fiscal en una Comunidad Autónoma distinta a aquella en la que realmente residen, ya que en el Plan de 2024, recientemente publicado, se anuncia la continuación de actuaciones de control de forma coordinada con las Administraciones tributarias autonómicas con la finalidad de erradicar estas prácticas.


El Instituto de Estudios Fiscales acaba de publicar un estudio que trata de cuantificar el posible papel de las diferencias fiscales entre los distintos territorios a la hora de determinar las migraciones interregionales de contribuyentes

([https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles\\_trabajo/2024\\_02.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2024_02.pdf)). Una de las principales conclusiones del mismo es que en los dos períodos analizados (2006-2016 y 2016-2019) los factores fiscales han coadyuvado, junto a la presencia de determinadas características personales y a las diferencias regionales en determinados factores convencionales de atractivo económico, a propiciar un aumento de las migraciones individuales hacia determinados territorios. Los autores del trabajo reconocen, no obstante, sus limitaciones a la hora de poder medir las diferencias regionales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), por ser muy difícil construir tipos medios regionales en este tributo ya que la cuantificación de su base liquidable y de su cuota depende de un conjunto muy heterogéneo de factores como el tipo de bienes que componen la masa hereditaria, la edad de los sujetos pasivos, su parentesco con el causante, su patrimonio preexistente, etc.»

- 3º. «Hasta el infinito... y imás atrás!: a propósito de la STS de 11 de marzo de 2024» (11.04.2024)





 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fiscal


Acceso al documento original: [Hasta el infinito... y imás atrás!: a propósito de la STS de 11 de marzo de 2024 \(politica.fiscal.es\)](https://politica.fiscal.es/2024/03/11-hasta-el-infinito-y-imas-atras/)

## Introducción

«Cuando el legendario guardián del espacio Buzz Lightyear soltó en la primera entregade Toy Story su ya memorable grito de guerra: «¡Hasta el infinito y más allá!», los habilidosos guionistas de Pixar segura estoy que nunca pudieron imaginar que la icónica frase se convertiría, casi tres décadas años después, en el lema del Alto Tribunal español en lo atinente al alcance temporal de potestades administrativas, pero con un sentido de retorno infinito.

Me acordé de este personaje principal de la franquicia Toy Story cuando accedí a la lectura de la reciente sentencia de 11 de marzo de 2024, cas. 8243/2022 en la que el Tribunal Supremo debía determinar si, tras la modificación introducida en el artículo 115 LGT 2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos. La respuesta del Tribunal casacional ha sido que tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 y "cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio calificado, se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o "hacia atrás" de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar"»

- 4º. «Modulación de efectos de las sentencias de inconstitucionalidad y actos firmes. Los puntos negros de la eficacia del control de constitucionalidad de las leyes tributarias» (16.04.2024)

 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Acceso al documento original: [Modulación de efectos de las sentencias de inconstitucionalidad y actos firmes. Los puntos negros de la eficacia del control de constitucionalidad de las leyes tributarias \(politica.fiscal.es\)](https://politica.fiscal.es/2024/04/16-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-de-inconstitucionalidad-y-actos-firmes-los-puntos-negros-de-la-eficacia-del-control-de-constitucionalidad-de-las-leyes-tributarias/)

## Introducción

«Las peripecias constitucionales del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), acaecidos como consecuencia de las diversas sentencias de inconstitucionalidad, están suscitando debates sobre cuestiones que trascienden dicha figura tributaria y que afectan a aspectos jurídicos de gran calado. Por ejemplo, en lo referente a las consideraciones sobre el principio de capacidad económica contenidos en las sentencias 59/2017, de 11 de mayo y 1020/2019 de 31 de octubre, unidas





a la doctrina sobre la no confiscatoriedad de esta última. Y, sobre todo, están mostrando, una vez más, un talón de Aquiles de nuestro sistema de protección constitucional. Nos referimos a lo relativo a los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad cuando suponen la anulación de normas con rango de ley, normalmente por aplicación del principio de capacidad económica del artículo 31,3 de la Constitución. Cuestión trascendental porque afecta de lleno a la practicabilidad del principio esencial de la justicia tributaria en nuestro orden constitucional.

Las diversas sentencias relativas al IIVTNU tenían diferencias importantes. En cuanto a su contenido, pero, sobre todo, respecto a la modulación de sus efectos y a las consecuencias que ello tiene sobre la obtención de la devolución de lo ingresado al amparo de la ley declarada inconstitucional. Mientras que en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, no se limitaban sus efectos, la 182/2021 de 26 de octubre, consagraba como situaciones consolidadas, no solo las amparadas por liquidaciones firmes, sino también los ingresos por actos de liquidación no impugnados en el momento de dictarse la sentencia e, incluso, por autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido solicitada a dicha fecha. Atendiendo a esta postura del Tribunal Constitucional, tan discutible como inequívoca, el Tribunal Supremo, en la conocida sentencia 949/2023, de 10 de julio de 2023 (rec. casación 5181/2022), fijó como doctrina que las liquidaciones provisionales o definitivas por el impuesto de plusvalías que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia 182/2021 del Tribunal Constitucional, no podían ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad. Pero sí cabría dicha impugnación con base en las previas sentencias sobre el tributo, como la 59/2017 o la 126/2019.

Nos hallamos ante una forma de proceder con un fundamento normativo muy discutible»

- 5º. «La aplicación del art. 150.7 de la LGT en perjuicio de los contribuyentes» (23.04.2024)

👉 Jesús Rodríguez Márquez. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Acceso al documento original: [La aplicación del art. 150.7 de la LGT en perjuicio de los contribuyentes \(politica-fiscal.es\)](https://www.politica-fiscal.es/la-aplicacion-del-art-150-7-de-la-lgt-en-perjuicio-de-los-contribuyentes)

### Introducción

«La práctica de los procedimientos tributarios no deja nunca de provocar sorpresas para los que nos ocupamos profesionalmente a dicha tarea. Así, a simple vista, nadie puede pensar que la garantía prevista en el art. 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) pueda perjudicar, en alguna medida, los intereses de los contribuyentes. Tras una retroacción por motivos formales, ordenada por un tribunal, la superación del





plazo previsto en dicha norma para ultimar el procedimiento, tiene, como efecto, que no se entienda interrumpida la prescripción, lo que dará lugar, en la mayor parte de las ocasiones, a la extinción de la obligación tributaria. Por tanto, se trata de un precepto que, como decimos, penaliza la actuación extemporánea de la Administración en el procedimiento inspector, en beneficio del obligado tributario.

Ahora bien, en los procedimientos inspectores no sólo se generan actos desfavorables para los interesados -la práctica de una liquidación con resultado a ingresar-, sino que, en ocasiones, se emiten actos de sentido contrario, como puede ser, por ejemplo, el reconocimiento del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido. Ante este escenario, se plantea, entonces, qué efectos produce la superación del plazo previsto en el art. 150.7 de la LGT sobre dicho acto favorable»

- 6º. «La pugna eterna entre el ejercicio de las potestades y el derecho a la defensa: la trascendencia tributaria» (25.04.2024)

 JAVIER POVO MARTÍN. Asesor Fiscal

Acceso al documento original: [La pugna eterna entre el ejercicio de las potestades y el derecho a la defensa: la trascendencia tributaria \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es/la-pugna-eterna-entre-el-ejercicio-de-las-potestades-y-el-derecho-a-la-defensa-la-trascendencia-tributaria)

## Introducción

«Es fácilmente comprobable que, con ocasión de la redacción tanto de la Ley General Tributaria como del Reglamento de Gestión e Inspección, nuestro legislador incorporó hasta en más de cuarenta y cinco ocasiones la referencia al concepto jurídico indeterminado de “trascendencia tributaria” para definir y/o delimitar el ejercicio de las potestades administrativas de las que son titulares los órganos instructores para la obtención de información y/o documentación; para configurar y delimitar tipos de injustos en los que subsumir determinadas conductas sancionables de los contribuyentes; y, desde luego, para configurar de forma explícita las obligaciones tributarias que les incumben pero, sin embargo, de forma implícita el reconocimiento de un derecho a oponerse a una determinada actuación instructora de obtención de información cuando se cuestiona la trascendencia tributaria que la legitima. En contrapartida, el legislador no incorpora definición alguna de este concepto jurídico indeterminado. Seguramente por la dificultad -e incluso imposibilidad- que ello comporta»

- 7º. «Seguimos hablando de responsabilidad tributaria» (30.04.2024)

 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista

Acceso al documento original: [Seguimos hablando de responsabilidad tributaria \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es/seguimos-hablando-de-responsabilidad-tributaria)





## Introducción

«Comentábamos entre amigos hace bien poco la nefasta redacción de la responsabilidad Tributaria en nuestra Ley General Tributaria. Es ambigua, indeterminada, poco clara, confusa e incierta. Los preceptos que la regulan admiten una interpretación y su contraria. La aplicación que se hace de la norma dentro del procedimiento tributario es mala de solemnidad. No es tan mala como la situación de la política en España, pero no le va muy lejos.

La Administración se escuda en el principio de eficacia para ensanchar los supuestos de responsabilidad y alargar de manera artificial los plazos para su declaración. Afortunadamente, son los Tribunales los que vienen poniendo límites a esta actuación, pues existen una serie de meta principios, como el de buena administración o el de capacidad económica, que deben regir en todo caso y que tienen un peso superior al principio de eficacia – o eficacia recaudatoria- del que tanto alardea nuestro fisco. Recordemos que dicho principio no es uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico y que no debe ser aplicado a cualquier precio. Aunque nos lo digan con buena cara. Yo soy el primer interesado de que las cosas funcionen bien dentro de la legalidad. Y usted también. Que no nos tomen el pelo»

## VI.2.III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

👉 NÚMERO 288. ABRIL, 2024

«*La comprobación tributaria de valores realizada a través de la aplicación de un valor de tasación fijado por órganos ajenos a la Administración tributaria*»

👉 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

## Introducción

«Como es sabido la Administración tributaria cuenta con un importante instrumento para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario, como es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes, habiéndose concretado dicha posibilidad en la facultad de comprobar los valores declarados.

Para el ciudadano la comprobación de valores adquiere importancia cuando aquél debe cumplir sus obligaciones tributarias y la norma tributaria, hasta la reciente aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (la cual, como es sabido, ha establecido que, con carácter general, la valoración ha de efectuarse atendiendo al valor de mercado el cual, tratándose de bienes inmuebles, vendrá determinado por el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro en su sede





electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) ha venido conectando la base imponible de un impuesto con el "valor real" de bienes específicos que intervienen en la realización del hecho imponible, no conformándose con el importe convenido en la transacción.

La facultad reconocida a la Administración de comprobar el valor se transforma así en una obligación para ella, pues de lo contrario podrían establecerse discriminaciones entre los ciudadanos de tal suerte que ya no le cabe a la Administración plantearse ejercerla o no, sino que en todos los casos debe hacerlo»

[...]

Planteada así la cuestión hemos de señalar que en la materia de la comprobación de valores confluyen dos aspectos, uno de ellos de carácter técnico (el perito usa fórmulas y referencias, coeficientes<sup>5</sup> etc., por los que se fija un valor cifrado en euros) y otro relativo al debate sobre la motivación del valor (representado en argumentos) que pone a prueba la capacidad de los dirigentes de la Administración de marcar unas directrices a seguir en orden a que su trabajo quede debidamente fundamentado y justificado en el nivel que marca la legalidad vigente y que se corresponde con el nivel de exigencia incluido en los pronunciamientos de nuestros Tribunales de Justicia en todas sus categorías. Es por ello que la labor del aparato administrativo es poner los medios necesarios para justificar ante el contribuyente el medio de comprobación elegido y motivar el resultado de la comprobación.<sup>6</sup>

La exigencia de la motivación<sup>7</sup> viene establecida en el art. 103.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en los siguientes términos: "3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho"»

## VI.2. IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión

👉 Número 109 (ABRIL/2024)

▶ Observatorio

▪ «*La futura Directiva sobre Precios de transferencia*»

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

### Resumen





«Se analizan las coordenadas esenciales, aspectos conflictivos y el estado de situación de la Propuesta de Directiva comunitaria sobre precios de transferencia»

- *«Intervención pública para un turismo sostenible: la tasa turística»*



RAQUEL ÁLAMO CERRILLO. Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública

### Resumen

«La intervención pública en el sector turístico se hace necesaria ante la existencia de fallos de mercado, ya que la existencia de externalidades negativas como la congestión que ocurre en determinados destinos da lugar a un deterioro del medioambiente con consecuencias no deseadas para el conjunto de la sociedad. La intervención se puede llevar a cabo de muy diversas formas a través de distintas políticas de carácter turístico, si bien, ateniendo a las políticas fiscales, una de las vías utilizadas es el establecimiento de impuestos turísticos, cuya recaudación es destinada a la conservación y mejora del destino turístico.»

- *«El principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea como límite al régimen sancionador del Impuesto sobre el Valor Añadido»*



REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA y Carla Fandiño Seijas

### Resumen

«El Tribunal Supremo ha fijado doctrina jurisprudencial en virtud de la cual ha considerado que las sanciones impuestas al contribuyente de manera automática que atienden a parámetros objetivos y que no admiten graduación ni modulación, cuando no se ha causado un perjuicio económico para la Administración tributaria ni tampoco concurren indicios de fraude, son contrarias al principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la Unión Europea. En tales casos, el Juez o Tribunal nacional puede inaplicar la norma interna, o anular la sanción impuesta»

- *«Análisis jurisprudencial del Impuesto sobre el Valor Añadido | Parte II»*



ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho

### Resumen


«A lo largo de dos artículos, el publicado en la revista del mes de marzo (Parte I) y este que publicamos en la 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, sin desconocer lo concerniente a la regla de prorrata que incide en el derecho de deducción del tributo soportado, así como a la problemática de las subvenciones





en la materia que nos ocupa, con alusión a la nueva normativa que sobre ella procede de la Ley 9/2017, de 8 de Noviembre, de Contratos del Sector Público»


- «La resolución de instrucciones para la formalización del documento único administrativo»

 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

## Resumen

«En este artículo vamos a revisar la figura de las Resoluciones que contienen las Instrucciones para cumplimentar las declaraciones en aduanas. Revisaremos brevemente el concepto de «declaración en aduana» y los antecedentes históricos de estas Instrucciones; y finalmente, reflexionaremos sobre su naturaleza»

- «Operaciones triangulares y cuadrangulares en IVA»

 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense.

## Resumen

«Si el régimen de simplificación de las operaciones triangulares en IVA pudiera aplicarse a cadenas de suministro más largas, multitud de empresas comunitarias podrían reducir significativamente la carga administrativa que supone el tener que disponer con NIFs IVAs en varios Estados miembros de la UE para poder intervenir en este tipo de estructuras. En este artículo planteamos si esto es realmente posible, en base a la posición sostenida por la Comisión Europea y aceptada con «quasi unanimidad» por la mayoría de los Estados miembros en una reunión del Comité de IVA en 2019»

## ▶ Tribunales

→ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- «El principio de capacidad económica en relación con el concepto de principal fuente de renta»

 LAURA CAMPANÓN GALIANA. Abogada. Asesora Fiscal

## Resumen

«En este comentario vamos a analizar la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 23 de enero de 2024, que entra a conocer qué magnitud debe tenerse en cuenta como principal fuente de renta a la hora de aplicar lo dispuesto en el art. 33.3.c) LIRPF, cuando el contribuyente obtiene rendimientos tanto en estimación directa como en estimación objetiva. En este sentido, concluye que a la hora de determinar cuál es la principal fuente de renta no pueden compararse los rendimientos netos cuando los métodos de determinación de la base imponible son diferentes, debiendo comparar en







dichos supuestos los rendimientos íntegros. Lo contrario supondría una vulneración del principio de capacidad económica de acuerdo con el art. 31 CE.»

→ Procedimiento inspector

- «La medida cautelar sobre el precinto de la caja de seguridad situada en una entidad bancaria»



ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia

### Resumen

«En dos sentencias trascendentales, el Tribunal Supremo ha zanjado, al menos por el momento, la no necesidad de tener que solicitar autorización judicial o permiso al interesado para adoptar como medida cautelar el precinto de una caja de seguridad que tiene arrendada el contribuyente en las dependencias de una entidad financiera. Y ello lo ha decidido, tanto en supuestos en los que el sujeto afectado era una persona jurídica —donde resultaba más difícil aludir a la afección del derecho a la intimidad— como en otro caso, en el que los afectados eran personas físicas y que, por ello, disfrutaban plenamente de ese derecho fundamental»

▶ Doctrina administrativa

→ Impuesto sobre la Renta de No Residentes

- «Rentas del trabajo. Convenio hispano-portugués»



NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

### Resumen

«Se someten a tributación en España las rentas derivadas de trabajos eventuales efectuados en territorio español, no tratándose de un trabajador transfronterizo, debiendo practicarse la pertinente retención»

→ Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- «Doctrina administrativa tras la jurisprudencia del TS sobre donación a la sociedad de gananciales»



J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado  
Doctor en Derecho. Abogado.

### Resumen

«El Tribunal Supremo, en su sentencia núm. 295/2021, de 3 de marzo de 2021 fijó como jurisprudencia que la donación por parte de un cónyuge de un bien privativo a la sociedad de gananciales no supone una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, toda vez que, al no ser dicha sociedad sujeto pasivo de dicho tributo, no puede ser gravado por el mismo y





que, además, al ser gratuita, no queda tampoco sujeta al ITPAJD. Ahora, tanto la DGT como el TEAC, resuelven que, siendo lo anterior aplicable a dichas operaciones, al donante se le produce una alteración patrimonial que determinará una ganancia o pérdida patrimonial, según la normativa del IRPF, quedando sujeta, por lo tanto, a este tributo»

## VI.2.V. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

👉 N.º MARZO/ABRIL, 2024

### 1. «La tributación global mínima y la crisis del parlamentarismo democrático»

👉 Daniel Gómez-Olano González. Abogado y Economista

#### Resumen

«El autor señala que la quiebra del principio de autoimposición y de legalidad tributaria a la hora de aprobar impuestos está dando lugar a una crisis del parlamentarismo democrático. Esta crisis resultará especialmente paradigmática en el caso de la tramitación de la ley del impuesto complementario global para garantizar un nivel mínimo global de imposición para determinados grupos multinacionales. Si bien la ley pretende transponer en nuestro ordenamiento jurídico una Directiva comunitaria, esta Directiva resulta en gran medida una norma en blanco, en la medida en que se remite a los documentos elaborados y que puedan ser elaborados en el futuro por parte de determinados comités técnicos de la OCDE. El autor considera que el legislador español debe realizar un esfuerzo interpretativo para aclarar conceptos oscuros, en aras de salvaguardar el principio de seguridad jurídica. Asimismo, el autor considera esencial reconfigurar nuestros incentivos fiscales, para resultar competitivos y atraer inversión en el entorno que se avecinará como consecuencia de la publicación por la OCDE de las normas modelo sobre imposición mínima global.»

### 2. « Catastro y Registro: cómo conseguir la ineficiencia (I) ¿Un diseño inteligente? »

👉 JAVIER MICÓ GINER. Notario de Sabadell (Barcelona)

#### Resumen

«En un intento de ordenar con lógica las preguntas y respuestas finales en forma de formularios y efectos de estos en relación con la conciliación (o coherencia) del instrumento público con el Catastro (art. 18.2 LH) y, en su caso, la coordinación Catastro-Registro (legalmente solo obligatoria en los casos que señala el art. 9 LH), este es el primer artículo de una serie de trabajos donde el autor expone el complejo esquema que se debe explicar a cada ciudadano que acude a una notaría para comprar, vender, donar o heredar»





### 3. «Declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016. Efectos y controversias»



LAURA VÍRSEDA PERULERO. Abogada fiscalista

#### Resumen

«En las últimas décadas, el Real Decreto-ley ha experimentado una transformación significativa, alejándose de su propósito original de abordar situaciones de urgencia para convertirse en una herramienta ordinaria de legislación. Este cambio ha generado un uso indebido en el ámbito del Impuesto de Sociedades, modificando sustancialmente la obligación de contribuir y provocando controversias legales y desafíos constitucionales. La Sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024 marcó un hito al declarar inconstitucionales disposiciones introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016, resaltando la importancia de salvaguardar la potestad legislativa y restringir su uso habitual por parte del Ejecutivo. La limitación de efectos de la sentencia, objeto de controversia, plantea dilemas éticos y de confianza en el sistema legal, especialmente en casos tributarios, llamándonos a una profunda reflexión y a la necesidad de buscar soluciones que reconcilien la seguridad jurídica con la obligación de garantizar la confianza en el sistema legal y la protección de los derechos de los ciudadanos»

#### VI.2.VI. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales



N.º 144 Enero-Marzo/2024



EDITORIAL

«La *protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por el Derecho de la Unión Europea: aspectos sustantivos y procedimentales*»



JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Director de la Revista Técnica Tributaria. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

#### Introducción

«El escueto fundamento jurídico quinto de la STC 149/2023, mediante la que se desestima el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, reproducido miméticamente en los pronunciamientos posteriores, descarta el carácter retroactivo del impuesto y, por ende, la eventual quiebra del principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 de la Constitución, partiendo de la





premisa de que se trata de un impuesto instantáneo, carente de periodo impositivo, cuyo devengo acontece el último día del año.

En palabras del Tribunal Constitucional: [...]

No obstante, a nuestro juicio, según hemos advertido previamente en otro lugar y se refleja en los fundados votos particulares formulados a las referidas sentencias del Tribunal Constitucional, incluso partiendo de la premisa de que el ITSGF no surte efectos retroactivos, no es posible descartar que su precipitada entrada en vigor, dos días antes del devengo, menoscabe indebidamente la confianza legítima de los obligados tributarios.

Desde luego, no cabe excluir que el Tribunal Constitucional deba pronunciarse nuevamente respecto a la eventual quiebra del principio de seguridad jurídica derivada de la precipitada aprobación del ITSGF, como consecuencia de cuestiones de inconstitucionalidad motivadas por recursos de los obligados tributarios frente a la aplicación del impuesto, situación que permitiría al Tribunal matizar la doctrina sentada en la STC 149/2023 y posteriores.

[...]»

## → Estudios

- *«Una vuelta de tuerca más a la Tributación en ITPAJD de la asunción de deuda en aportaciones no dinerarias de Inmuebles hipotecados: proyección del Derecho de la UE sobre situaciones Internas y necesaria matización de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo»*


 JESÚS MOAS YDOATE Y MIGUEL GARCÍA PRIETO. Abogados

### Resumen

«El presente trabajo propone el estudio, desde una perspectiva novedosa, de la tributación de las ampliaciones de capital realizadas mediante la aportación de activos inmobiliarios y su correspondiente deuda hipotecaria con acogimiento al régimen de neutralidad fiscal. Se trata de un tipo de operación de reorganización empresarial habitual en el mercado inmobiliario español y cuyo tratamiento fiscal ha dado lugar a un importante volumen de controversias, con varias sentencias del Tribunal Supremo en un sentido por lo general desfavorable al contribuyente.

Tras una recapitulación exhaustiva de su marco legal y de los pronunciamientos jurisdiccionales emitidos hasta la fecha acerca de estas operaciones, se propone una línea argumental alternativa a la analizada hasta ahora por nuestros tribunales, basada en la normativa comunitaria y la jurisprudencia»

- *«El cambio de paradigma en la normativa en materia de precios de transferencia: Estudio de la situación actual y reflexiones sobre su evolución»*

 FERNANDO MUÑOZ LEAL. Juez de la 72ª Promoción (España)





## Resumen

«El desarrollo de la economía digital ha provocado un cambio en los modelos económicos y de generación de valor de buena parte de los grupos multinacionales, permitiéndoles generar beneficios en jurisdicciones sin necesidad de tener una presencia física significativa en ellas.

Este fenómeno produjo una crisis profunda en los principios tradicionales de la fiscalidad internacional, en general, y de los precios de transferencia, en particular, incapaces de evitar la erosión de bases imponibles hacia jurisdicciones de menor tributación, generándose con ello una evidente alarma social. Como respuesta, se han desarrollado internacionalmente los denominados Proyectos BEPS que están suponiendo un verdadero cambio gradual de paradigma en la normativa en materia de precios de transferencia con un progresivo desplazamiento o reconfiguración del principio rector de plena competencia con una mayor preocupación por la alineación de la fiscalidad con el proceso de generación de valor»

- *«Implicaciones de la nueva configuración de jurisdicciones no cooperativas en tributación directa»*



TERESA MORALES GIL. Abogada. (España)

## Resumen

«Este artículo examina las repercusiones de la nueva configuración del listado de jurisdicciones no cooperativas, incluyendo las últimas modificaciones en sus factores determinantes, en la tributación directa de personas físicas y entidades, tanto residentes como no residentes. Tras este análisis, se evidencia cómo las últimas modificaciones han exacerbado los persistentes problemas de inseguridad jurídica, incongruencia normativa e incompatibilidad con el ordenamiento español que las normas antiparaíso han experimentado a lo largo de décadas. Han surgido, además, nuevas problemáticas que intensifican los problemas de incompatibilidad y subrayan la necesidad de llevar a cabo una revisión integral y urgente de la normativa»

- *«La virtualidad en vía administrativa de los pactos de asunción de tributos»*



ESTEFANÍA ÁLVAREZ MENÉNDEZ. Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario (España)

## Resumen

«El artículo 17.5 LGT dispone que los pactos entre particulares no pueden alterar los elementos de la obligación tributaria. No obstante, nuestros Tribunales han reconocido el interés legítimo del obligado en virtud de pacto para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa y, dado su carácter revisor, han extendido su legitimación a la vía administrativa. Examinaremos en este trabajo, desde una perspectiva crítica, la legitimación de estos sujetos para





interponer recursos en vía administrativa, así como para solicitar la rectificación de autoliquidaciones. Por último, formularemos propuestas de *lege ferenda* que permitan conciliar su derecho a la tutela judicial efectiva y la indisponibilidad de la obligación tributaria»

- «*Reflexiones sobre la revocación Tributaria, a la luz de la reciente Jurisprudencia del tribunal supremo*»



MARCO ANTONIO RODRIGO RUIZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF y abogado (España)

## Resumen

«Recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre la revocación tributaria, como cauce para devolver ingresos indebidos, han reactivado la atención sobre este polémico procedimiento del art. 219 LGT. En el estudio se realiza un análisis pormenorizado y crítico de esa jurisprudencia y, al hilo de ella, se reflexiona sobre la dimensión y alcance de la revocación tributaria, concluyéndose que, por razones de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, ha de servir para la anulación generalizada de cualquier acto firme lesivo basado en una norma inconstitucional y/o nula, o en una interpretación de la ley contraria a la que finalmente prospere»

## → Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

- «*La motivación individual en la derivación de responsabilidad a los administradores: SAN de 24 de octubre de 2023, REC. Núm. 3024/2019*»



ISABEL GARCÍA-OVIES SARANDESES. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

## Resumen

«La exigencia de motivación en la derivación de la responsabilidad a los administradores de sociedades no se cumple con una referencia parca y genérica a la falta de diligencia de todas y cada una de las personas que tienen encomendada la gestión societaria sino que deben identificarse sus funciones individuales y explicar cuáles de sus actuaciones se relacionan con la comisión de la infracción por parte de la sociedad»

- «*Cálculo de la base de la sanción tributaria en infracciones de peligro Cuando concurre el derecho a obtener Una devolución de ingresos indebidos: STS de 20 de noviembre de 2023, Rec. Núm. 2453/2022*»



MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid (España)

## Resumen

«El Tribunal Supremo analiza cómo debe calcularse la base de la sanción en infracciones de peligro (tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley





General Tributaria), cuando concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos. La conclusión es que la cuantificación de la sanción se hará con independencia de la devolución»

- *«Necesario trámite de audiencia en el Procedimiento sancionador tras la Rectificación de la propuesta de Liquidación: STS de 27 de noviembre de 2023, Rec. Núm. 947/2022»*



FRANCISCO RAFAEL SERANTES PEÑA. Abogado. Profesor de la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir. Coordinador del Grupo de Expertos de IRPF de AEDAF (España)

### Resumen

«Nulidad de pleno derecho de procedimiento sancionador tributario por no ofrecer un nuevo trámite de audiencia como consecuencia de la modificación de la base de la sanción y de la propia propuesta de sanción»

- *«Discrepancias de criterio entre TEAR y TEAC con relación al alcance de una derivación de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT. Estimación parcial vs. retroacción y efectos de los pronunciamientos de fondo favorables del TEAR: RTEAC de 12 de diciembre de 2023, Rg. Núm. 7616/2021»*



BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Oviedo (España)

### Resumen

«El TEAC resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que si concurre un defecto formal causante de indefensión, el órgano económico administrativo regional debe acordar la retroacción y abstenerse de pronunciarse sobre las cuestiones de fondo. Y si se pronuncia sobre el fondo en sentido favorable a las pretensiones del recurrente, debe preservarse este criterio en aras de evitar la *reformatio in peius*. Asimismo, el TEAC estima que no procede descontar ni minorar los gastos asociados a los ingresos de la actividad económica de la deudora principal a efectos de determinar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT.

- *«La declaración de oficio de caducidad de un procedimiento sancionador por Órgano judicial pese a no ser invocado por las partes en las alegaciones: STS de 18 de diciembre de 2023, Rec. Núm. 4459/2022»*



JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Autónoma de Madrid (España)

### Resumen


«Pese a la existencia del principio de congruencia procesal que impone que el órgano judicial ha de juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición, la tutela





judicial efectiva también obliga al mismo órgano judicial para que, de oficio, analice y resuelva la posible caducidad de un procedimiento sancionador, sin que para ello sea un impedimento el que las partes no hayan alegado previamente esa eventual caducidad del procedimiento »

- «*La posibilidad de obtener la devolución de ingresos indebidos en los supuestos de reducción del valor catastral: STS de 21 De Diciembre de 2023, Rec. Núm.5519/2022*»


 RUBÉN RÚA PRIETO. Abogado. Miembro de AEDAF (España)

## Resumen

«El Tribunal Supremo permite solicitar la devolución de ingresos indebidos, procedimiento regulado en el artículo 221.1 LGT, de las liquidaciones del IBI en los supuestos de reducción del valor catastral por el procedimiento de subsanación de discrepancias»

## → Análisis de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea


- «*Aplicación de distintos tipos de IVA a un mismo producto en función de que la venta se acompañe o no de servicios accesorios: STJUE de 5 de octubre de 2023, C-146/22*»

 AURORA RIBES RIBES. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España). Miembro de AEDAF

## Resumen

«El TJUE analiza, a la luz del principio de neutralidad fiscal, la compatibilidad con la Directiva del IVA de una normativa nacional que posibilita la aplicación de tipos reducidos del IVA diferentes a operaciones similares, con la única diferencia de que en uno de los casos la entrega de alimentos y bebidas implica servicios complementarios, que están ausentes en la otra operación»

- «*Interpretación de los conceptos «entrega gratuita de bienes» y «prestación única» a efectos del IVA: STJUE de 5 de octubre de 2023, C-505/22*»

 AURORA RIBES RIBES. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España). Miembro de AEDAF

## Resumen


«El Alto Tribunal interpreta los artículos 2 y 16 de la Directiva del IVA, con el fin de clarificar si en un supuesto de suscripción a una revista, acompañada de la entrega de un regalo de escaso valor, procede la calificación fiscal de entrega de bienes a título oneroso —integrada por una prestación principal y otra accesoria—, o, por el contrario, se ha de considerar que la concesión del obsequio constituye una entrega de bienes gratuita»








- *«Incorrecta aplicación de tipos impositivos distintos a los intereses procedentes de instrumentos de deuda en función del lugar de residencia del emisor: STJUE de 12 de octubre de 2023, C-312/22»*

 AURORA RIBES RIBES. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España). Miembro de AEDAF

## Resumen

«La normativa portuguesa reguladora del IRPF establece un tipo de gravamen del 20% para los intereses derivados de obligaciones e instrumentos de deuda que provengan de entidades residentes en Portugal, en contraste con los rendimientos equivalentes de sociedades residentes en terceros países que son gravados a un tipo progresivo que puede alcanzar el 40%. A través de la presente sentencia, el TJUE entiende que una normativa como la descrita es contraria a la libre circulación de capitales, ya que hace depender el tipo impositivo aplicable del lugar de residencia de la entidad que los abona, generando de este modo un trato discriminatorio entre los contribuyentes según el Estado en el que realizan sus inversiones»

- *«Imposibilidad de gravar más intensamente un vehículo de segunda mano procedente de otro estado miembro si en la fecha de su primera matriculación le era aplicable una imposición más favorable: STJUE de 16 de noviembre de 2023, C-349/22»*

 AURORA RIBES RIBES. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España). Miembro de AEDAF

## Resumen

«Según el TJUE, el principio de libre circulación de mercancías consagrado en el artículo 110 TFUE, garantiza la deseable neutralidad entre los bienes nacionales y los introducidos desde otros Estados miembros de la UE, prohibiendo, por tanto, que a los vehículos de segunda mano procedentes de otras jurisdicciones europeas se les prive de un trato más favorable derivado de la normativa que estaba vigente en el momento de su primera matriculación fuera de ese Estado, aplicándoseles por el contrario una tributación más gravosa de acuerdo con la legislación nacional en vigor cuando son introducidos en el Estado en cuyo territorio van a ser consumidos»

## Práctica profesional

- *«El software de ocultación de ventas y el reporting de facturas»*

 JAVIER HURTADO PUERTA. Inspector de Hacienda del Estado. (España)

## Introducción

«La idea de evitar el software de ocultación de ventas ha estado presente en las intenciones de las Administraciones tributarias desde hace casi 10 años. De





hecho, la Agencia Tributaria tomó la decisión de proponer la aprobación de una obligación de suministro de la información de las facturas, hoy conocida como Suministro de Información Inmediata, o por sus iniciales, SII, el año 2014. Ese mismo año, fue descartada una propuesta para el control de cajas registradoras que se planteaba para la lucha contra la ocultación de ventas en operaciones dirigidas a consumidores finales. Es difícil de creer, aunque sea cierto, que la inspiración del modelo vasco hoy vigente, conocido como Ticket Bai, fue la propia Hacienda Estatal. [...]»



## VII. CONDICIÓN HUMANA

[Información - Noticias Judiciales - extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

ABRIL, 2024

### I. SUMARIO

- **1. El Tribunal Supremo confirma la nulidad de varios artículos de la ordenanza del Ayuntamiento de Jerez que regula los VTC (03.04.2024)**
- **2. El Tribunal Supremo anula varios artículos del Real Decreto 958/2020 de comunicaciones comerciales de las actividades de juego (10.04.2024)**
- **3. El Tribunal Supremo reconoce el derecho de los herederos de los dependientes fallecidos sin recibir la prestación a que les sean devueltos los gastos adelantados (11.04.2024)**
- **4. El Tribunal Supremo anula el Real Decreto del arancel de derechos de los procuradores por la "manifiesta insuficiencia" del análisis de impacto económico de su Memoria (12.04.2024)**
- **5. El Tribunal Supremo considera vulnerados los derechos de una familia que registró sesenta manifestaciones ante su casa contra una antena de telefonía móvil (23.04.2024)**
- **6. El Tribunal Supremo anula la condena a un periódico balear por vulneración del honor del exjuez instructor del "caso Cursach" (23.04.2024)**
- **7. El Tribunal Supremo anula el acuerdo del Gobierno que excluyó de subvenciones para erradicar asentamientos irregulares de temporeros a los dos municipios de Huelva más afectados (26.04.2024)**

### II. DESGLOSE SUMARIO

- **1. El Tribunal Supremo confirma la nulidad de varios artículos de la ordenanza del Ayuntamiento de Jerez que regula los VTC (03.04.2024)**





*Los artículos anulados regulaban la parada y el estacionamiento de los VTC, la precontratación del servicio, los horarios, el calendario y circulación de estos vehículos, entre otros aspectos.*

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha confirmado la nulidad de varios artículos de la ordenanza municipal reguladora de los servicios de arrendamiento de VTC (vehículos de transporte con conductor) aprobada por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera (Cádiz) en 2020.

La Sala ha desestimado el recurso de casación interpuesto por el consistorio jerezano contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJA) que anuló los artículos 2, 3, 4, 5 y 12 d) de la citada ordenanza municipal al considerar que las restricciones impuestas a los VTC eran discriminatorias.

Los artículos anulados regulaban la parada y el estacionamiento de los VTC, la precontratación del servicio, los horarios, el calendario y la circulación de estos vehículos (artículos 2, 3, 4 y 5). *Otro artículo, cuya nulidad ha sido confirmada, prohibía a los conductores vestir prendas y calzado deportivos y de baño, pantalones cortos y camisetas sin mangas (12d).*

La Sala aclara que el objeto del recurso se centra en determinar si el TSJA ha aplicado correctamente los principios de necesidad, proporcionalidad y no discriminación establecidos en la Ley 20/2013 de garantía de la unidad de mercado, y, en consecuencia, a enjuiciar si las restricciones a la actividad de los operadores autorizados para prestar los servicios de VTC adoptadas por este ayuntamiento son legítimas.

La sentencia, ponencia del magistrado José Manuel Bandrés, señala que *el consistorio recurrente se limita a invocar una normativa de la Junta de Andalucía que no puede servir de parámetro para enjuiciar este recurso de casación por razones estrictamente temporales, ya que se trata de una regulación adoptada por una Comunidad Autónoma después de dictarse la sentencia recurrida.*

El tribunal considera que en el recurso no se efectúa una crítica a la fundamentación jurídica de la sentencia impugnada, respecto de las razones por las que se declara la nulidad de parte del articulado de la ordenanza municipal, que debía haberse sustentado en la errónea o injustificada aplicación al caso de los principios de necesidad, proporcionalidad y no discriminación en los términos de la Ley 20/2013 de garantía de la unidad de mercado.

*Rechaza que la sentencia impugnada haya infringido la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la libertad de empresa, que habilita a las autoridades a imponer, en el marco de la Ley, medidas restrictivas al ejercicio de una actividad económica siempre que obedezcan a la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, y que sean adecuadas y proporcionadas para lograr dicho objetivo.*





## ■ 2. El Tribunal Supremo anula varios artículos del Real Decreto 958/2020 de comunicaciones comerciales de las actividades de juego (10.04.2024)

*La Sala Tercera del alto tribunal estima parcialmente el recurso de la Asociación Española de Juego Digital*

El Tribunal Supremo ha dictado sentencia en el recurso interpuesto por la Asociación Española de Juego Digital contra el Real Decreto 958/2020, de 3 de noviembre, de comunicaciones comerciales de las actividades de juego.

En la resolución, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del alto tribunal descarta aquellos motivos que pretendían la nulidad de dicha norma reglamentaria por defectos en su tramitación, para después entrar a analizar los diferentes preceptos del Real Decreto en los que se establecen límites y prohibiciones relacionados con la publicidad del juego digital en los diferentes medios (televisión, radio e internet).

*La sentencia considera que la publicidad forma parte de la libertad de empresa y está sujeta a límites, al tratarse de una actividad regulada en la que la intervención del Estado viene exigida por la protección a intereses superiores de carácter general, como los relativos a la protección de los menores y los derechos de consumidores y usuarios. Ahora bien, tales límites y prohibiciones, en cuanto inciden también en el ejercicio de una actividad empresarial lícita debe tener cobertura legal suficiente, sin que puedan regularse por normas reglamentarias independientes y desvinculadas de los criterios y límites fijados por el legislador.*

La reserva de ley, añade la Sala, no excluye la posible colaboración normativa del Reglamento, *aunque no puede considerarse suficiente una mera remisión en blanco, sino que debe contener los criterios generales o directrices sobre los que fundar las limitaciones que pueden establecerse y las limitaciones han de ser proporcionales a in que se persigue.*

Desde esta perspectiva general se analizan los diferentes preceptos reglamentarios impugnados *alcanzando la conclusión de que determinadas limitaciones o prohibiciones establecidas en la norma reglamentaria carecen de la necesaria cobertura legal y, por lo tanto, son anuladas.* Este es el caso de los artículo 13 apartados 1 y 3 (actividades de promoción dirigidas a nuevos clientes); art. 15 (aparición en la publicidad de personajes famosos); art. 23 apartado 1 (que establece una prohibición generalizada para la difusión de comunicaciones comerciales a través de servicios de la sociedad de la información; art.25.3 (publicidad del juego en plataformas de intercambio de videos); art. 26 apartados 2 y 3 (limita la posibilidad de llevar a cabo la publicidad a través de redes sociales).

La sentencia, sin embargo, desestima el recurso respecto de *otros preceptos reglamentarios por entender que tienen suficiente cobertura legal* y las limitaciones establecidas son proporcionales.





## ■ 3. El Tribunal Supremo reconoce el derecho de los herederos de los dependientes fallecidos sin recibir la prestación a que les sean devueltos los gastos adelantados (11.04.2024)

*La Sala desestima un recurso de la Junta de Andalucía y da la razón a la hija y tutora de una mujer en situación de dependencia reconocida que falleció.*

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que establece que los *herederos de una persona dependiente que fallece sin que se apruebe el Programa Individual de Atención (PIA) pueden solicitar que concluya el expediente de dicho Programa para percibir la devolución de los gastos adelantados.*

La Sala desestima un recurso de la Junta de Andalucía y da la razón a la hija y tutora de una mujer en situación de dependencia reconocida que falleció sin que la Agencia de Asuntos Sociales y Dependencia andaluza aprobara la propuesta de PIA de ingreso en una residencia, que habían realizado los Servicios Sociales de Dos Hermanas (Sevilla). Tras su muerte, la Administración archivó el procedimiento en trámite por pérdida de objeto.

La cuestión de interés casacional para la formación de jurisprudencia que se plantea la Sala en este caso es "si el derecho que ostenta la persona afectada por una situación de dependencia antes de la aprobación del PIA es transmisible a sus herederos en el momento de su fallecimiento a los efectos de percibir los servicios y prestaciones correspondientes a la dependencia como consecuencia de la dilación de la Administración al tramitar el expediente".

El tribunal explica que el fallecimiento de aquel a quien se le reconoció el derecho a tener la condición de persona en situación de dependencia extingue la percepción de las prestaciones una vez concretadas y aplicadas.

Pero añade que, "si estando pendiente la aprobación del Programa Individual de Atención fallece el que ya es titular del derecho derivado de ser persona en situación de dependencia, cabe aceptar que nazca en favor de sus causahabientes un derecho de crédito si es que, entre tanto, han venido sosteniendo con sus medios lo que habría sido la prestación declarada como derecho, pero aún no concretada".

Por tanto -afirma la Sala- a efectos procedimentales, "esos causahabientes tienen derecho a que el procedimiento se concluya con la aprobación del Programa Individual de Atención para concretar la prestación a la que habría accedido el beneficiario de no haber fallecido. "Esos causahabientes suceden en la condición de interesados en el procedimiento, cuyo interés consistirá, en su caso, en plantear el reintegro de aquellos gastos que haya venido financiando el beneficiario con sus recursos, o los herederos, y que de haberse aprobado el referido Programa no habría soportado, ya sea en todo o en parte (...)".





El caso analizado en esta sentencia, ponencia del magistrado José Luis Requero, afecta a una *mujer con una hemiplejía, que necesitaba atención continuada para todas las necesidades básicas de la vida diaria*, estaba en cama las 24 horas del día y había sido declarada su incapacidad absoluta. Debido a su hemiplejía y a la imposibilidad de su familia para atenderla, *ingresó en una residencia privada, cuya plaza suponía un coste de 2.150 mensuales*.

Una hija suya, como tutora y representante, solicitó en julio de 2017 el reconocimiento de la situación de dependencia de su madre, que se le reconoció casi un año después -junio de 2018- en un grado III. Los servicios sociales de Dos Hermanas (Sevilla) presentaron en diciembre ante la Agencia de Asuntos Sociales y Dependencia en Andalucía la propuesta de PIA de ingreso de esta mujer en una "residencia para personas mayores asistidas de la provincia de Sevilla".

Tras la muerte de la mujer, en marzo de 2019 sin aprobarse la propuesta de PIA, la Administración dio por terminado el procedimiento de elaboración de este Programa y archivó las actuaciones en julio de ese año. *La hija y tutora de la fallecida, después de agotar la vía administrativa, recurrió a los tribunales para denunciar que la Administración había incurrido en inactividad al no resolver el procedimiento en el plazo de seis meses*.

Un juzgado de Sevilla estimó en parte la demanda de la familia y *anuló la resolución adoptada al considerar que debió concluirse el expediente*. Declaró la existencia de inactividad de la Administración por no impulsar el procedimiento y no aprobar en plazo la resolución con las prestaciones públicas a las que hubiera tenido derecho esta mujer. *Señaló que transcurrido el plazo de seis meses se considera aprobado por silencio el PIA propuesto por los servicios sociales, pero rechazó que debiera pagarse lo abonado por residencia privada a la familia por entender que la prestación de residencia en plaza no supone que la Administración abone la elegida por ésta*. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía confirmó el fallo de la instancia.

El Tribunal Supremo ahora aplica su pronunciamiento a este caso y concluye que "las prestaciones del Catálogo de servicios que regula la Ley 39/2006 son 'personalísimas', entendiéndose por tal que sólo puede ser destinataria de ellas la persona declarada en situación de dependencia; *pero en este caso había una propuesta de ingreso en una residencia y es un hecho probado que los hijos de la doña ... venían cubriendo los gastos de una residencia privada*".

Subraya que lo litigioso se centra en el derecho de la hija y tutora de su madre, "a que se apruebe el Programa Individual de Atención: aprobarlo es lo que permitirá determinar si cabe la posibilidad de reclamar por los gastos de residencia que no se habrían tenido que hacer de haberse aprobado el Programa con los consiguientes efectos retroactivos ex disposición final primera.3 de la Ley 39/2006, en relación con el artículo 15.3 del Decreto 168/2007".





La Sala indica que la sentencia de primera instancia *“resuelve que hay una inactividad material contraria a Derecho al no aprobarse el Programa Individual de Actuación, y así lo declara; pues bien, sin entrar a en si hay en puridad un supuesto de inactividad material -no lo cuestiona el recurso de casación-, lo que sí hubo fue, en lo procedimental, una indebida aplicación del artículo 84.2 de la Ley 39/2015, que es lo relevante, pues de la conclusión del Programa Individual de Actuación dependía saber el alcance del daño causado a los causahabientes a efectos del artículo 31.2 de la LJCA al haber estado asumiendo el coste de la residencia”*.

#### ■ 4. El Tribunal Supremo anula el Real Decreto del arancel de derechos de los procuradores por la *“manifiesta insuficiencia”* del análisis de impacto económico de su Memoria (12.04.204)

*La Sala explica, entre otros razonamientos, que el análisis económico de la Memoria, pese a existir formalmente, es notoriamente insuficiente y no se adecúa a las exigencias mínimas de la Ley*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha anulado el Real Decreto 307/2022, de 3 de mayo, por el que se modifica el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales, debido a la *“manifiesta insuficiencia”* del análisis de impacto económico incorporado a la Memoria de Análisis de Impacto Normativo del reglamento.

El tribunal estima el recurso planteado por los colegios de Procuradores de Madrid, Albacete, Almería, Islas Baleares, Cantabria, Cartagena, Ciudad Real, Elche, León, Lorca, Lugo, Málaga, Navarra, Orense, Santiago de Compostela, Sevilla, Valencia, Vigo, Vizcaya y Zaragoza.

Entre otros razonamientos, la Sala explica que el análisis económico de la Memoria, *pese a existir formalmente, es notoriamente insuficiente y no se adecúa a las exigencias mínimas de la Ley*, como sostiene la parte recurrente y está en línea con las advertencias efectuadas en su momento por el Consejo de Estado, la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de la Presidencia, el Pleno del Consejo General del Poder Judicial y la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia.

*“Resulta sorprendente -dicen los magistrados- que tratándose de una norma cuyo objeto consiste precisamente en regular el aspecto fundamental del régimen económico de una profesión, se omite en la Memoria un análisis detallado y concreto del impacto económico que la norma impugnada podría tener sobre el colectivo que ejerce esa profesión. Máxime cuando se trata de una profesión que, además de ofrecer y prestar sus servicios en el mercado, resulta ser actualmente una pieza fundamental en el funcionamiento de la Administración de Justicia en nuestro país como elemento colaborador de ésta”*.







“Asimismo, apreciamos que la parca referencia que en el texto se hace respecto del efecto que la norma proyectada podría tener sobre la competencia (que es parte del análisis económico) *se ha expresado en términos absolutamente genéricos y apodícticos, sin ofrecer el exigible soporte argumental, razonado y razonable*, que permitiera justificar que las conclusiones alcanzadas por la Administración se corresponden de manera coherente con las necesidades planteadas y con los objetivos perseguidos con la aprobación de la norma impugnada”, indica la sentencia.

Tiene en cuenta además el Supremo que se trata de una reforma respecto de la regulación anterior que en ningún modo puede calificarse como de escasa relevancia para el colectivo afectado, “por mucho que se anuncie por la Administración demandada que en el horizonte cercano se producirá otra reforma relativa al régimen arancelario de la Procura aún más trascendente que ésta”

## ■ 5. El Tribunal Supremo considera vulnerados los derechos de una familia que registró sesenta manifestaciones ante su casa contra una antena de telefonía móvil (23.04.2024)

*El alto tribunal declara nula la actuación administrativa de la Subdelegación del Gobierno en Las Palmas ante la denuncia de la familia*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo **ha declarado vulnerados los derechos fundamentales a la integridad física y moral y a la intimidad de una familia de Las Palmas de Gran Canaria** que registró en la puerta de su casa más de sesenta manifestaciones contra una antena de telefonía móvil, situada en la azotea de un edificio cercano que es propiedad de los recurrentes, que lo tenían arrendado a la compañía Orange.

El alto tribunal declara nula la actuación administrativa de la Subdelegación del Gobierno en Las Palmas ante la denuncia de la familia, *a quien contestó que como no había habido incidentes de orden público que hubieran puesto en peligro la seguridad ciudadana o perturbado su desarrollo, no había razones para la prohibición de las manifestaciones.*

El Supremo subraya que, en este caso, *la reiteración y la especial fijación en el lugar de la manifestación afectaron significativamente a la vida privada, a la intimidad personal y familiar de los recurrentes*, por lo que no cabía atenerse a la mera constatación de que no había habido desórdenes con riesgo personal o material, para ignorar las consecuencias claramente nocivas de la forma de ejercicio del derecho de manifestación, *que podían haberse evitado con el simple remedio de modificar su itinerario.*

Según los hechos recogidos en la resolución, los recurrentes tienen su domicilio y bazar anejo en una calle situada a doscientos metros de un edificio del que son propietarios, y que tienen arrendado a una compañía de telefonía móvil que instaló



una antena en la azotea que han venido diciendo que está inactiva. En el Barrio del Lomo de los Frailes, a unos cuatrocientos metros de ese edificio, hay dos antenas de telefonía móvil que sí están activas.

La familia se quejaba de que, desde diciembre de 2020, *la Administración permite decenas de manifestaciones en protesta contra las antenas delante de su domicilio*, que les coaccionan y acosan para infundirles miedo y terror y que resuelvan el contrato con la compañía de telecomunicación y ésta retire la antena. Esas manifestaciones, dicen, han agravado la salud de personas mayores de la familia, de 82 y 86 años. Cuando presentaron a la Subdelegación su denuncia, *aseguraron que ya se habían registrado 65 manifestaciones, cifra que había subido a 90 cuando formularon sus alegaciones al Supremo*.

El Supremo explica que la comunicación de la Subdelegación del Gobierno se basó en la ausencia de alteraciones del orden público, según informes de la Jefatura de Policía y del Ayuntamiento. Sin embargo, la sentencia destaca un informe de la Policía local de junio de 2021, esgrimido por la Fiscalía, que describe como, en una de las concentraciones delante del domicilio, *“los manifestantes procedieron durante una hora a proferir increpaciones a los moradores de la vivienda y el bazar mencionados, haciendo ruido con cacerolas, latas, pitos y megafonía, de lo que se acompaña fotografía al efecto”*, y como *“la tensión en el lugar fue subiendo hasta producirse enfrentamientos entre el responsable del bazar y dos manifestantes, resistiéndose uno de ellos, en un principio, a seguir las indicaciones de los agentes actuantes”*.

Dicho informe añadía que *“la situación descrita lleva produciéndose todos los martes, durante un mes, estando pendiente nuevas movilizaciones en el lugar, considerándose que los enfrentamientos pudieran ir en aumento, siendo informadas ambas partes de que se redactaría un informe describiendo lo observado”*.

Según subraya el Supremo, *“no está en discusión el derecho de los promotores de las manifestaciones de referencia a llevarlas a cabo en protesta por la instalación de una antena de telefonía móvil”*, pero consta que las mismas se centran en el domicilio y negocio de los recurrentes, con cadencia prácticamente semanal, y que discurrieron de la forma reflejada en el informe de la Policía Local.

Por ello, concluye que *“tal reiteración y la especial fijación en ese lugar afectaron significativamente a la vida privada, a la intimidad personal y familiar de los recurrentes, y, por lo que acreditaron con pruebas que no se han controvertido, también a la salud e integridad física de los mayores, además de incidir negativamente en su actividad comercial”*.

El Supremo revoca por ello la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso de la familia contra la comunicación que dio a su denuncia la Subdelegación del Gobierno, y fija como respuesta a la cuestión de interés casacional planteada en el pleito que *“el ejercicio del derecho de reunión y manifestación puede verse limitado por otros derechos fundamentales y que la*





*autoridad gubernativa debe ejercer las facultades que le confiere la Ley Orgánica 9/1983, de 15 de julio, de manera que concilie unos y otros cuando sea evidente el conflicto y el perjuicio que de otro modo se causará”.*

## ■ 6. El Tribunal Supremo anula la condena a un periódico balear por vulneración del honor del exjuez instructor del “caso Cursach” (23.04.2024)

*La sentencia anulada condenó al medio a pagar una indemnización de 40.000 euros al juez, 35.000 por lo publicado en el periódico y 5.000 más por unas afirmaciones realizadas por un periodista*

La Sala Civil del Tribunal Supremo ha revocado la condena impuesta por un Juzgado de Palma de Mallorca al periódico ‘Última hora’ por intromisión ilegítima en el derecho al honor del juez Manuel Penalva, por una información publicada en 2020. El tribunal estima el recurso del medio de comunicación contra la sentencia de la Audiencia de Mallorca, que ratificó la condena, ya que considera que no se produjo la vulneración del derecho al honor.

La sentencia anulada condenó al medio a pagar una indemnización de 40.000 euros al juez, 35.000 por lo publicado en el periódico y 5.000 más por unas afirmaciones realizadas por un periodista en el programa ‘Ley y orden’ de “Última hora televisión”.

La noticia escrita señalaba que el juez “quería liarse a tiros” con un periodista de “Última hora” por unas informaciones que cuestionaban su instrucción del “caso Cursach”. La noticia se basaba en el contenido de una conversación de un grupo de ‘WhatsApp’, en el que estaban el juez, el fiscal del mismo caso Miguel Ángel Subirán, y varios policías. Sin embargo, la frase sobre “liarse a tiros” con el periodista no la dijo el juez, sino una policía participante en el grupo, aunque Penalva replicó: “que parezca un accidente”.

*El alto tribunal destaca que está admitido que las frases que el artículo periodístico atribuyó al demandante («[c]omo me líe a tiros con el mamón del periodista a ver qué escriben luego», «[p]ues te ayudo [a “machacarlo a hostias”], que soy de tu máxima confianza», «[p]uños») no fueron escritas por él en la conversación de WhatsApp en la que participó, sino por otros participantes en tal conversación (una inspectora de policía y un fiscal). Pero resulta también probado que el demandante, a la afirmación «[c]omo me líe a tiros con el mamón del periodista a ver qué escriben luego» proferida por otra participante en el chat, replicó: «[q]ue parezca un accidente».*

*“En estas circunstancias, el desvalor hacia la conducta del demandante que supone haberle atribuido las expresiones que en realidad fueron proferidas por otros participantes en el chat no es muy diferente del que suponía su intervención real en el citado chat”, señala el tribunal.*





Añade que “la conducta de los demandados no se ha distinguido precisamente por su diligencia profesional, al decidir por su cuenta y riesgo cuáles habían sido las frases efectivamente proferidas por cada uno de los participantes en la conversación de WhatsApp en un momento en el que no conocían quién había escrito cada frase. Pero no puede considerarse que esas informaciones periodísticas constituyeran una vulneración del derecho al honor del Sr. Penalva *pues la afectación negativa de su reputación no es mayor que la que se corresponde con su intervención real en esa conversación de WhatsApp*”, concluye el tribunal.

## ■ 7. El Tribunal Supremo anula el acuerdo del Gobierno que excluyó de subvenciones para erradicar asentamientos irregulares de temporeros a los dos municipios de Huelva más afectados (26.04.2024)

*La Sala Tercera considera que fue “irregular” por excluir de estas ayudas a los ayuntamientos de Lucena del Puerto y Palos de la Frontera, que son los más afectados por este problema*

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha anulado el acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de noviembre de 2022, que *concedió subvenciones públicas a los ayuntamientos de Lepe y Moguer (Huelva) para impulsar la erradicación de asentamientos irregulares de trabajadores temporeros en sus municipios*, al considerar que fue “irregular” por excluir de estas ayudas a los ayuntamientos *de Lucena del Puerto y Palos de la Frontera*, que son los más afectados por este problema.

La Sala ha estimado el recurso interpuesto por el ayuntamiento de Lucena del Puerto y *ha anulado el Real Decreto 983/2022* que regula la concesión directa de estas subvenciones por entender que no respetó los principios de objetividad y transparencia por los que se rige el otorgamiento de las subvenciones públicas.

“Ni se siguió el procedimiento adecuado ni se explicita ninguna circunstancia o razón fáctica o jurídica convincente que justifique porqué se excluyó de estas ayudas al ayuntamiento recurrente de Lucena del Puerto”, subraya la sentencia con ponencia del magistrado Diego Córdoba.

Por ello, acuerda que se inicie un proceso de concurrencia competitiva destinado a la concesión de las ayudas previstas para este fin, sentando las bases de la convocatoria y permitiendo participar en él a los ayuntamientos afectados por este problema.

En este caso, indica que concurrían razones de interés público, social y humanitario para mejorar la situación en la que se encontraban los trabajadores temporeros agrícolas que residen en asentamientos de infraviviendas de varios municipios de Huelva, pero lo que no se acredita son las razones que impedían la convocatoria de un procedimiento de concurrencia entre los ayuntamientos afectados por este problema para la obtención de las ayudas disponibles.





Añade que la Administración “optó por mantener comunicaciones con cuatro municipios solicitándoles que presentasen sus propuestas, pero no convocó las ayudas ni fijó bases de valoración de las propuestas ni en definitiva canalizó la decisión en base a un procedimiento previo.

Por el contrario, acudió a comunicaciones informales que concluyeron en la concesión directa de la ayuda a dos de los municipios implicados, dejando al margen a otros municipios directamente afectados por este problema”. Para la Sala, “esta forma de actuar es irregular y carece de justificación que ampare la utilización del cauce excepcional que implica la concesión directa de subvenciones”.

Por otra parte, afirma que resulta también muy relevante que de los cuatro municipios afectados por esta situación se *excluyó a los dos municipios en los que por el número de asentamientos y/o por el número de trabajadores temporeros la situación era más preocupante.*

Recuerda que, de los informes elaborados por la propia Administración del Estado, se desprende que de la comparativa de los diferentes municipios a los que requirió propuestas para evitar los asentamientos, *el Ayuntamiento de Lucena del Puerto tiene el mayor número de asentamientos (7) y es la segunda población en número de personas asentadas (614) después de Palos de la Frontera que tiene un solo asentamiento con 1000 personas.*

Explica, en cambio, *que los dos ayuntamientos a los que se les concedió la subvención tienen un menor número de trabajadores afectados: Lepe con 5 asentamientos que afectan a 422 trabajadores y Moguer con 3 asentamientos que afectan a 280 personas.*

Por ello, *considera contrario a derecho “el reparto de unos fondos públicos limitados, prescindiendo de todo procedimiento de concurrencia, para finalmente conceder de forma directa la subvención a unos ayuntamientos sin explicar por qué excluye a otros municipios que tienen un problema más grave de trabajadores temporeros residiendo en su término municipal”.*

La Sala entiende que carece de consistencia la razón que aduce la resolución administrativa de falta de diligencia del Ayuntamiento de Lucena del Puerto, a diferencia de los Ayuntamientos de Lepe y Moguer. “Las circunstancias en las que se produjo la comunicación con los ayuntamientos afectados, la remisión de sus propuestas y la redacción de un Protocolo de Actuación que permitió la concesión de las ayudas, lejos de avalar que el Ayuntamiento de Lucena del Puerto no tuvo un comportamiento diligente, permite sostener lo contrario e introduce fundadas sospechas de que la concesión de estas ayudas estaba predeterminada a favor de determinados municipios con exclusión de otros”.

FUNDACION PARA LA PROMOCION  
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

**FINANCIACION DE LAS AUTONOMIAS  
E  
INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS**

**XXXII Semana  
de Estudios  
de Derecho  
Financiero**

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES  
MADRID, 1986



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.  
<https://www.fundef.org/>