

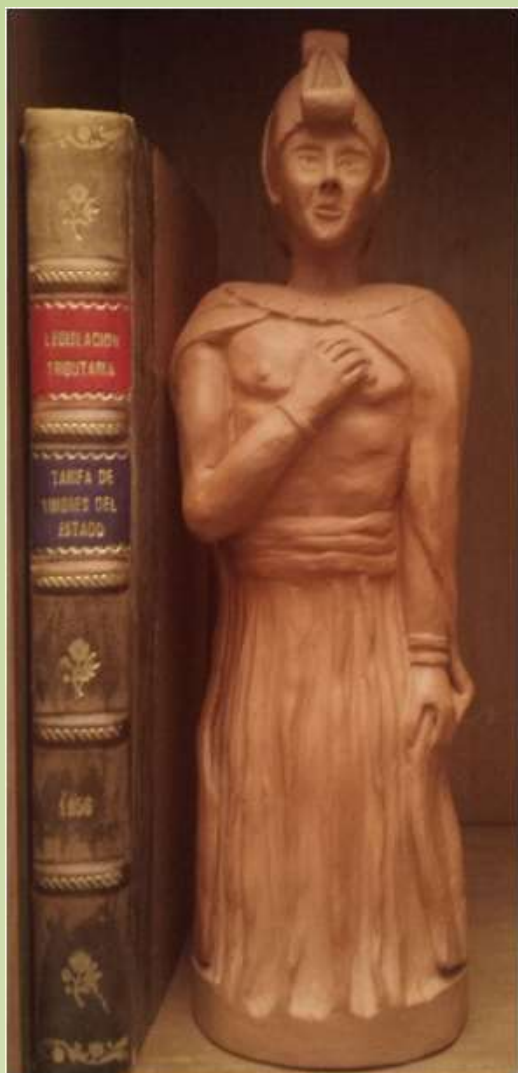
SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

AÑO V

NÚMERO 33

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



EL REINO UNIDO Y LA UNIÓN EUROPEA: UN TRISTE DIVORCIO

23 de junio de 2016: Reino Unido y «BREXIT». Han pasado 8 años sin que sepamos de algún estudio imparcial de la UE que analice las razones de una decisión perjudicial para ambas partes. Una vez más, hay que insistir en que la UE tiene que volver a la filosofía inicial, con las adaptaciones necesarias, para evitar el triste fenómeno de que haya miembros de la UE que descarten un BREXIT por la sola razón de que fuera se está peor y aunque sientan no se respeta su identidad propia.

IMAGEN DE PORTADA:

Catedral de Ely o iglesia catedral de la Santa e Indivisa Trinidad de Ely



Catedral de Ely o iglesia catedral de la Santa e Indivisa Trinidad de Ely

Ely es una pequeña ciudad de unos 20.000 habitantes, situada en el distrito de East Cambridgeshire, Cambridgeshire, en el este de Inglaterra. Destaca por su imponente catedral, considerada una de las grandes maravillas del arte gótico en Inglaterra.

La localidad de Ely a pesar de su pequeño tamaño, ha sido nombrada, informalmente, ciudad por el hecho de ser la sede de una diócesis.

Autor de la imagen: Estrada-Arráez

licencia [Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

***REVISTA
DE
POLITICA FISCAL***

***AÑO V
NÚMERO 33***

© 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 33

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



«Todos tienen derecho a la vida y a la integridad física y moral, sin que, en ningún caso, puedan ser sometidos a tortura ni a penas o tratos inhumanos o degradantes. Queda abolida la pena de muerte, salvo lo que puedan disponer las leyes penales militares para tiempos de guerra»

(Art.15 CE)

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



En días del mes de junio de 2024



José María López Geta

Editor

«APOSTILLANDO»

*«Cierto es que la CE/1978 puede estar necesitada de modificaciones, pero no es menos cierto que su «letra y espíritu democrático» son difícilmente mejorables. Tal sucede con el artículo 15 CE pues si nos adentramos en su letra [y no nos detenemos en la mención de situaciones desde luego muy graves (tortura, pena de muerte)] repararemos como en él se consagra un derecho fundamental que a menudo pasa desapercibido: **nadie debe ser sometido a degradación** (vs. Humillación). Por eso, es extremadamente grave que el Poder Ejecutivo -con toda su casi ilimitada capacidad coercitiva- humille públicamente, y por todos los medios a su alcance, al adversario político o parte de la ciudadanía ajena a la política. Desgraciadamente, la presente realidad nos ofrece algunas situaciones intolerables responsabilidad del actual Poder Ejecutivo»*



« DE LEGE FERENDA, DE LEGE DATA, »

(«*De lo que se nos viene encima, y de lo que ya está sobre nosotros*»)

Parece que clase política y ciudadanía se ha acostumbrado a que Estado y Comunidades Autónomas acomoden su actividad financiera a Leyes de Presupuestos prorrogadas un año tras otro. Al menos, en el caso del Estado puede hablarse de un evidente incumplimiento del mandato constitucional aun cuando el Tribunal Constitucional lleve a cabo alguna de sus «pintorescas» interpretaciones a las que quiere nos acostumbremos/apesebremos.

El artículo 134 CE, en su número 3, impone al Gobierno la obligación/deber de presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior. Y como el constituyente, en función de la práctica constitucional tomada como referente, pudo partir de que inexcusablemente los Presupuestos Generales del Estado habían de presentarse ante el Congreso, en el apartado 4 prevé que si la Ley no se aprobara (por tanto, se preveía la existencia de tramitación parlamentaria para la aprobación o rechazo, pero no que el Gobierno incumpliera su obligación).

La práctica política más habitual en los países democráticos, consiste en que si los Proyectos de Ley de Presupuestos presentados por un Gobierno son rechazados, ese Gobierno dimite y se abre el paso a una nueva gobernanza o legislatura. Pero en España, desde hace ya tiempo, los Gobiernos no están dispuestos a correr el riesgo que supone el rechazo por el Congreso de los Diputados de los Proyectos de Ley de Presupuestos Generales por ellos presentados. Incluso hemos tenido el caso (declaraciones de quien fuera Ministro de Hacienda, el «proto-socialista» Sr, Montoro) de «preparación» de los Presupuestos de un año para el caso de que los mismos se prorrogasen al año siguiente. Gracias a las fórmulas «mágicas», la heredera Sra. Montero (tanto monta, Montero como Montoro), la otra socialista, pudo y puede afrontar con tranquilidad su tarea.

Aun cuando el común de la ciudadanía no conoce ni sufre directamente las consecuencias, las prórrogas de las Leyes de Presupuestos traen consigo importantes problemas pues si bien esas Leyes puede que incluyan partidas genéricas con las que afrontar situaciones imprevistas, los acontecimientos pueden desbordar las previsiones tal como está sucediendo en el presente año 2024. Y es que la Hacienda Pública -desbordada por exigencias en función de distintos conceptos y procedencias interesadas- no puede, al igual que cualquier particular, hacer la adecuada previsión de «imprevistos» pero si acudir al empréstito algo que no tienen fácilmente a su alcance las economías privadas.



En 2024 y años siguientes, la Hacienda Pública tiene que hacer frente al obligado desembolso de cuantiosas cantidades de dinero por razón de devoluciones/indemnizaciones consecuencia de decisiones del Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [larga lista de la que forman parte devoluciones por anulación del recargo autonómico en el impuesto sobre los hidrocarburos, del canon hidráulico exigido a las compañías eléctricas, por el particular epígrafe (Telecos) que se introdujo en el Impuesto de Actividades Económicas, de los aportantes a las Mutualidades Laborales, en fin de la muy cuantiosa obligada reversión del que fuera en su día calificado como «impuestazo» a los obligados tributarios por razón del Impuesto sobre Sociedades].

Cierto es que por propia «confesión de parte», las medidas anuladas por los Tribunales se adoptaron para «salvar la situación económica» pese a la opinión contraria de órganos consultivos o doctrina muy especializada, en definitiva el «modus operandi» obedecía al dicho de «pan para hoy, hambre para mañana», los intereses que hubieran de pagarse se compensarían con el rendimiento de los recursos dinerarios en manos de la Hacienda Pública. Pero la seguridad jurídica, la certidumbre, se quedan en el camino; en definitiva, la tranquilidad que debe proporcionar un Estado de Derecho se torna en intranquilidad.

Intranquilidad fundada la citada más arriba, pues el Poder Ejecutivo se pone en marcha inmediatamente para inhibir los efectos de los fallos judiciales, proponiendo incluso normativa más rigurosa que su antecesora. Ese es el caso de la modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que se ha propuesto en la enmienda 196 presentada, por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, en la tramitación del « *Proyecto de Ley por la que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía* (procedente del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre)».

«Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 y que no hayan concluido a la entrada en vigor de esta Ley, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

Uno. Se añade una «Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024».

Dos. Se modifica la «Disposición adicional decimonovena. Medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal».

Tres. Se añade un apartado 3 en la «disposición transitoria decimosexta, que queda redactado de la siguiente forma...»



Recordaremos brevemente que el Tribunal Constitucional en su **sentencia de 18 de enero de 2024** (vaya casualidad, asunto Globalia, S.A), decidió estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que la **disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 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. Primero, apartados Uno y 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] **son inconstitucionales y nulos**, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto.

Efectos los previstos en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia de referencia con alcance harto discutible, decisión que habitualmente adopta el Tribunal Constitucional en sus declaraciones de inconstitucionalidad en base al principio de seguridad jurídica (art. 9 .3 CE). Igualmente son habituales los votos particulares del Magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla, inasequible al desaliento, que discrepa de aquella decisión con muy buena razón técnica: *«Como ya tuve ocasión de exponer en el voto particular que formulé a la STC 133/2022, de 25 de octubre, el Tribunal Constitucional viene realizando -desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, aunque con no pocas excepciones y entre las últimas las SSTC 94 y 113/2017 y 52/2018, ciertamente sobre impuestos no estatales- una INTERPRETACIÓN EXTENSIVA DE SUS FACULTADES, al proceder sin expresa habilitación legal a limitar los efectos de sus sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un precepto, especialmente en el caso de normas tributarias»*.

Quizás el Magistrado Arnaldo pudiera estar de acuerdo con quienes opinamos que en ciertas ocasiones, tal vez en demasiadas, el Tribunal Constitucional decide en base a la peor de las razones, la «razón de Estado». Y en los presentes días estamos comprobando que el Tribunal Constitucional lleva a cabo **interpretaciones extensivas de sus facultades** que rebasan los límites propios de un Estado de Derecho, ninguneando a la cima del Poder Judicial, el Tribunal Supremo. Ya no estamos ante torticeras decisiones por «razón de Estado, sino por «razón de un Partido», estamos frente a un Tribunal Constitucional puesto al servicio de intereses políticos con los que están comprometidos desde antaño la mayoría de sus Magistrados que bajo ningún concepto se abstienen de su participación en las decisiones, pese a su presumible falta de imparcialidad ante la que no cabe más que la recusación esgrimida y aceptada en muy pocas ocasiones (hay que remontarse al Auto del Tribunal Constitucional (ATC) 26/2007, del 5 de febrero).



¿Los afectados no creen que sea causa suficiente de abstención el haber tenido relación con la autoridad o funcionario que dictó el acto o informó sobre el mismo?, pues probablemente sí, pero cual el noble y mercenario Bertrand Du Guesclin tienen decidido que ni quitan ni ponen rey, pero ayudan a su señor que en la presente etapa histórica no es Enrique sino un Pedro el «mentiroso» con mejor suerte que la que tuviera aquel Pedro I «El cruel». Ambos Pedros unidos por su fe ciega en la autocracia. Tal vez sea más gráfico situar la famosa frase en boca del Presidente del Tribunal Constitucional y en los términos en que Sancho Panza se la expuso a Don Quijote: «Ni quito ni pongo rey, sino ayudo a mí, que soy mi señor».

Con el desparpajo frecuente en el Gobierno, que hace suyo el Grupo Parlamentario Socialista, la enmienda 196 antes citada se justifica en los términos que seguidamente reproducimos pues su lectura arroja suficientemente claridad sobre la «filosofía» de quien está al frente de la «cosa»:

- Con el fin de **«contrarrestar»** los efectos derivados de la sentencia 11/2024 del Tribunal Constitucional, de 18 de enero de 2024 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023), que declara nulos la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, **resulta esencial paliar la pérdida recaudatoria** derivada de la expulsión del ordenamiento jurídico de las referidas normas, **tratando de aproximar el tipo de gravamen efectivo de las grandes empresas y de los grupos fiscales a su tipo nominal.**

Para ello,

A) por una parte, mediante la introducción, de nuevo, de una disposición adicional decimoquinta en la LIS, **resulta fundamental recuperar el límite a la compensación de bases imponibles negativas para grandes empresas**, con importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros, **acompañado de un nuevo límite en la aplicación de deducciones por doble imposición internacional o interna**, generada o pendiente de compensar, **con el objeto de conseguir que**, en aquellos períodos impositivos en que exista base imponible positiva, **la aplicación de créditos fiscales**, por parte de las grandes empresas, **no anule la cuota diferencial a ingresar.**

B) Por otra parte, a cuyo fin se modifica la disposición adicional decimonovena de la LIS, **resulta esencial prorrogar**, para los períodos impositivos iniciados en 2024, la medida inicialmente prevista para los períodos impositivos iniciados en 2023, consistente en la no inclusión, en la base imponible consolidada de un grupo de consolidación fiscal, del 50 por ciento de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes de dicho grupo fiscal. **Las**



cantidades no computadas a la hora de determinar la base imponible consolidada del grupo fiscal deberán integrarse, por décimas partes, en la base imponible del grupo fiscal en los años sucesivos, por lo que la medida provoca un efecto de anticipación de impuestos, pero no conlleva una variación en la tributación del grupo fiscal.

Con la presente modificación, el 50 por ciento de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes del grupo fiscal no computarán a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal, en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024. **Las cantidades no computadas deberán integrarse, por décimas partes, en los períodos sucesivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, en el cómputo de la base imponible del grupo fiscal.**

- Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, se estableció la no deducibilidad de los deterioros de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, ya se tratara de deterioros contables o puramente fiscales, con el fin de evitar la doble deducibilidad de las pérdidas: en sede de la entidad que las genera y en sede del inversor.

En línea con lo anterior, la incorporación de las rentas negativas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se construyó, a partir de 1 de enero de 2013, sobre el principio de realización, puesto que los deterioros de valor de participaciones en entidades, tanto contables como fiscales, no eran fiscalmente deducibles. Debe tomarse en consideración que los deterioros de valor reflejan la pérdida esperada en el inversor ante la disminución del importe recuperable de la participación poseída, respecto de su valor de adquisición, siendo, por tanto, pérdidas de valor no realizadas.

La no deducibilidad de los deterioros vino acompañada, en un primer momento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, de un régimen transitorio de reversión de aquellos deterioros que minoraron la base imponible del Impuesto, con anterioridad a dicha fecha, con arreglo al cual la recuperación de valor debía integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a medida que se produjera bien un incremento de fondos propios bien una distribución de resultados. Sin perjuicio de lo anterior, con posterioridad, el **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, introdujo, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, un régimen de reversión**, por quintas partes, con arreglo al cual el deterioro fiscalmente deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013,



pendiente de revertir a 31 de diciembre de 2015, debía revertir, al menos, por quintas partes, en la base imponible del primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2016 y en los cinco períodos inmediatos y sucesivos.

Con el fin de paliar los efectos derivados de la aludida sentencia 11/2024 del Tribunal Constitucional, **se introduce un nuevo apartado 3** en la disposición transitoria decimosexta de la LIS, con el fin de **exigir, en todo caso, la reversión de todos aquellos deterioros de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013** y que se encuentren pendientes de revertir al término del último período impositivo previo a la entrada en vigor de la presente Ley. Esta reversión debe realizarse en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2024 y ello debido a que los correspondientes deterioros reflejan pérdidas no realizadas, estimadas, que minoraron con anterioridad la base imponible de los contribuyentes, tras un período transitorio de más de diez años.

Argumenta quien está al frente de la «cosa» (no de otra forma cabe calificar al Ministerio de Hacienda actual) que el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 por vulneración del art. 86.1 CE, al exceder el límite material del decreto-ley. Las cuestiones de fondo planteadas no fueron examinadas por el Tribunal Constitucional por considerar éste que, una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos cuestionados por infracción del límite material del art. 86.1 CE, no procedía entrar a conocer de otras posibles lesiones. Quedaron así sin respuestas alegaciones de fondo muy interesantes planteadas por la entidad Globalia, S.A. por razón de la posible vulneración de los arts. 9.3 (seguridad jurídica), 14 (igualdad), 31.1 (capacidad económica) y 96 CE (incumplimiento de los convenios de doble imposición suscritos por España).

Así pues, la «Disposición final xx. Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades», de incorporarse a la que en su día devenga en Ley Proyecto de Ley por la que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo [...], habrá de enfrentarse con posible tacha por infringir los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica e irretroactividad.

Ante las decisiones legislativas que han sido declaradas inconstitucionales con graves perjuicios para la Hacienda General y los contribuyentes, cabe preguntarse si no hay más consecuencias que las consistentes en devolver lo indebidamente recaudado pues, en distintas ocasiones, no ha faltado quien ha reconocido expresamente tratarse de una iniciativa personal respaldada por el Consejo de



Ministros o, en el caso de los Reales Decreto-ley, por el Presidente del Gobierno y posteriormente por el Congreso de los Diputados; como indicábamos con anterioridad, en definitiva de lo que se trataba era de superar presentes situaciones financieras complicadas, sin perjuicio de admitir la posible inconstitucionalidad de las normas «pues eso ya lo decidirá el Tribunal Constitucional a largo plazo» contándose con el beneplácito del Poder Legislativo.

Pero perdamos cualquier esperanza, pues los impulsores de tal tipo de medidas perjudiciales a que se hace referencia en el párrafo anterior son impunes y por eso precisamente saben que toman escasos riesgos cuando adoptan decisiones productoras de graves daños al interés general. Al respecto de lo que se acaba de decir, la Sentencia del Tribunal Constitucional 93/2024, de 19 de junio de 2024 es paradigmática. Veamos algunas sintetizadas consideraciones de una singular doctrina que se plasma en la Nota Informativa N.º 65/2024 del Gabinete de Prensa del Tribunal Constitucional; Nota a la que, como es sabido, hay que dar más valor que el meramente informativo, de modo que no nos extenderemos con la reproducción literal de la Sentencia]. Veamos la síntesis:

El Tribunal, de acuerdo con lo sostenido por el Fiscal, ha estimado que la elaboración de los anteproyectos de ley y su aprobación como proyectos de ley no puede ser constitutiva del delito de prevaricación. Este tipo de actuaciones, ni son resoluciones ni han recaído en un asunto administrativo, al tratarse de actos dictados por el Poder ejecutivo en el ejercicio de su función de gobierno que le atribuye el Estatuto de Autonomía de Andalucía. Además, y según han venido entendiendo tanto el Tribunal Constitucional como la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Supremo, al tratarse de meras propuestas que no tienen más alcance que, en su caso, ser objeto de deliberación en el Parlamento, no pueden ser sometidas a control judicial. La jurisdicción penal no puede separarse de este criterio y dotar de trascendencia penal a estos actos»

«Según la sentencia aprobada por el Tribunal, los órganos judiciales no pueden interferir en las relaciones institucionales entre el Parlamento y el Poder Ejecutivo so pena de infringir el principio de separación de poderes».

También en la indicada Nota Informativa 65/2024, se sintetizan las consideraciones que en su voto particular hace el Magistrado César Tolosa Tribiño:

«Considera que la sentencia ha devastado los límites de la jurisdicción constitucional, al irrumpir en el ámbito reservado a la jurisdicción ordinaria y suplantar la función del Tribunal Supremo como máximo intérprete de la ley (arts. 117.3 y 123.1 CE).

Afirma que la sentencia, al anular las sentencias dictadas en el asunto de corrupción más importante de la historia reciente de España y rectificar por



primera vez desde que el Tribunal Constitucional entró en funcionamiento al Tribunal Supremo en la interpretación de un elemento recogido en la descripción objetiva de la conducta delictiva, ocasiona un daño institucional difícilmente reparable.

Muestra su inquietud y preocupación porque en un procedimiento penal de tanta relevancia perezca uno de los principios vertebradores del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal: su "unidad de actuación" (art. 2.1 EOMF) pues el Ministerio Fiscal ante el Tribunal Constitucional refuta como contraria al principio de legalidad penal (art. 25.1 CE) una condena impuesta y confirmada a instancia del propio Ministerio Fiscal.

Expone su desconcierto porque en los extensos antecedentes no se dedique una sola línea a recoger la impecable argumentación desarrollada en la sentencia del Tribunal Supremo por la que a lo largo de noventa páginas considera que los hechos constituyen un delito continuado de prevaricación.

Afirma que la sentencia consagra un inexistente principio de irresponsabilidad de los miembros del Gobierno, ajeno a la Constitución. Sitúa a los miembros del Gobierno por encima de la ley y con ello derrumba los propios fundamentos del Estado de Derecho e incumple los compromisos internacionales adquiridos en la lucha contra la corrupción, así como las exigencias del art. 325 TFUE al generar un riesgo sistémico de impunidad.

Entiende que la sentencia de la mayoría incurre en una argumentación ilógica y extravagante, al confundir una consejera con el Gobierno, al apelar a las funciones del Gobierno para exonerar de responsabilidad penal a sus miembros por los delitos cometidos y al reconocer a los miembros de gobierno impunidad contra lo dispuesto en la Constitución.

Finalmente indica que la sentencia debilita los fundamentos del Estado de Derecho, introduce causas de irresponsabilidad no previstas en la Ley, incurre en un exceso de jurisdicción que socava la posición institucional que la Constitución reconoce al Tribunal Supremo, debilita la persecución eficaz de los delitos de corrupción institucionalizada cometidos por el Gobierno o sus miembros y, finalmente, supone un incumplimiento de los compromisos internacionales asumidos por España frente a la corrupción.

A propósito de la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley, ya citado, al que se pretende incorporar la enmienda 169 más arriba comentada, no podemos olvidarnos de una nueva regulación de la actividad cinematográfica y audiovisual. El día 21 de junio de 2024 el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) publicaba el texto del Proyecto de Ley del Cine y de la Cultura Audiovisual que incluye in artículo 36 titulado «Incentivos fiscales» en el que se viene a



establecer:

1. Los incentivos fiscales aplicables al sector de la cinematografía y el audiovisual serán los establecidos en la normativa tributaria. Para un mejor aprovechamiento de los incentivos fiscales regulados en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y en su normativa de desarrollo, **podrán constituirse agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, así como otras figuras o modalidades que establezca la citada normativa tributaria.**

2. El importe de las deducciones aplicadas por incentivos fiscales junto con el de las ayudas recibidas **no podrá superar el límite de intensidad fijado por la normativa comunitaria, teniendo en cuenta, en su caso, la consideración de obra difícil de la misma.** El ICAA verificará en cualquier momento y hasta el cumplimiento del plazo de prescripción previsto en el artículo 39 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, que las producciones beneficiarias de las ayudas no superan estos límites, siendo la superación de los mismos causa de reintegro o de reducción de las ayudas concedidas hasta el importe máximo financiable.

3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria y el ICAA **intercambiarán la información necesaria a efectos del control de la intensidad máxima de las ayudas a percibir por cada producción,** cuya identificación corresponderá al ICAA, sin perjuicio de la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la recuperación de los incentivos fiscales que se hayan podido percibir en exceso. **Asimismo, podrán establecerse los oportunos mecanismos de colaboración entre el Ministerio de Hacienda, el Ministerio de Cultura y el Ministerio para la Transformación Digital y Función Pública** para realizar un seguimiento del impacto de los incentivos fiscales al sector de la cinematografía y del audiovisual para garantizar su utilidad y rendimiento efectivo.

4. En el supuesto de superación del límite de intensidad fijado por la normativa comunitaria a que se refieren los apartados anteriores, **el exceso sobre dicho límite se imputará, en primer lugar, a los incentivos fiscales regulados en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades,** a efectos de su regularización por los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en ausencia de estos, al resto de las ayudas recibidas.

En su disposición final tercera, el Proyecto de Ley de referencia introduce modificaciones en el artículo 38 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que queda redactado en los siguientes términos:



«Artículo 38. Tasa por examen de películas cinematográficas y otras obras audiovisuales.

1. Se crea la tasa por examen de películas cinematográficas y otras obras audiovisuales. Esta tasa se regirá por la presente ley y por las demás fuentes normativas que para las tasas se establecen en el artículo 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

2. Constituye el hecho imponible de la tasa el examen de las películas cinematográficas y otras obras audiovisuales para su calificación por grupos de edad o para la expedición del certificado de nacionalidad, cuando dicho examen venga establecido por disposición legal o reglamentaria, y así se exija en el correspondiente procedimiento.

3. La tasa se devengará cuando se presente la película u otra obra audiovisual para su visionado.

4. Serán sujetos pasivos de la tasa las personas físicas o jurídicas titulares de los derechos de explotación de las películas cinematográficas y otras obras audiovisuales que pretendan distribuir las en España para su exhibición, comunicación pública o venta, que se encuentren legitimados para solicitar la calificación o el certificado de nacionalidad de las obras de acuerdo con el procedimiento legal o reglamentariamente establecido para ello.

5. La cuantía de la tasa, en el caso de las películas cinematográficas, de sus avances y de las películas para televisión, se establece en función de su duración de acuerdo con los tramos siguientes:

a) Duración de hasta 30 minutos: 40 euros.

b) Duración de más de 30 minutos, hasta 60 minutos: 60 euros.

c) Duración de más de 60 minutos, hasta 90 minutos: 90 euros.

d) Duración de más de 90 minutos, hasta 120 minutos: 130 euros.

e) Duración de más de 120 minutos: 170 euros.

6. La cuantía de la tasa, en el caso de las series televisivas, se establece en función del número de episodios de acuerdo con los tramos siguientes:

a) De 1 a 6 episodios: 225 euros.

b) De 7 a 12 episodios: 300 euros.

c) De 13 a 20 episodios: 375 euros.

d) De más de 21 episodios: 450 euros.



7. *La tasa será objeto de autoliquidación por los sujetos pasivos, de acuerdo con los modelos que se aprueben, realizándose su pago mediante ingreso en entidad de depósito autorizada por el Ministerio de Hacienda.*

8. *La gestión de la tasa corresponde al Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.*

9. *La recaudación de la tasa se aplicará al Presupuesto del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.»*

Para cerrar la etapa que hemos venido desarrollando hasta aquí sobre la situación actual en materia de «*lege ferenda*», tenemos que referirnos necesariamente a la regulación de una materia de la que no se ha dejado de hablar en los últimos tiempos, tanto por expertos fiscales, con conocimiento de causa, como por políticos, con mucho menos conocimiento de causa: la «*imposición mínima*» en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y de los grandes contribuyentes por el mismo. El Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) Serie A (14 de junio de 2024) publicaba el texto del «*Proyecto de Ley por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*».

Según la disposición final sexta de la *Proyectada Ley*, la misma entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «*Boletín Oficial del Estado*» y **tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023** [*No obstante, las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024, excepto para el supuesto regulado en el apartado 3 del artículo 28 de esta ley que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023*]. Se ajusta dicha disposición final sexta a lo previsto en el artículo 56 de la Directiva 2022/2553, del Consejo, respecto a la aplicación de las disposiciones a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2023, no así en cuanto a la entrada en vigor pues en el artículo 56 antes citado se establece que los *Estados miembros pondrán 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 presente Directiva*.

Ciertamente, las iniciativas de OCDE y la UE es un no parar, de modo que cuando la normativa interior [hablemos del caso de España] debe adaptarse a las disposiciones normativas en que se plasman dichas iniciativas, la tarea de la trasposición no es fácil como la realidad demuestra, de modo que a veces no es de extrañar que los Gobiernos de turno acepten resignadamente las sanciones comunitarias que «*los caerán*» ante la imposibilidad material de que se lleve a cabo el proceso legislativo necesario por circunstancias diversas inherentes a la vida



política de cada Estado [cambios de Gobierno, procesos electorales, dificultades en controlar las decisiones de las Cámaras legislativas, etc.]. No obstante, en ocasiones, y en el caso de la trasposición de Directivas, media en buena medida la negligencia.

Tras las iniciativas tan presentes en los últimos tiempos, como las incluidas en los denominados Pilar 1 y Pilar II, afloran otras como la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un sistema de imposición en la sede destinado a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas, y por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, COM (2023). Dicha propuesta, es objeto de detallado análisis por AMELIA MAROTO SÁEZ en el trabajo publicado en Carta Tributaria-Opinión (N.º 111.Junio) con el título (**La Propuesta de Directiva HOT «Home Office Taxation»**). Retengamos «Directiva HOT» de la que habrá mucho de qué hablar (recuérdese que en el ámbito tributario con la expresión «régimen HOT» se está haciendo referencia a un régimen fiscal específico previsto para personas físicas o empresas).

Y ahora pasaremos («De lege data») a la habitual y breve presentación de los contenidos del número 33 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, me tienen desollado» (en lo sucesivo, SISA/33), empezando por la sección «Legislación estatal» donde se lleva a cabo el análisis de la *Orden HAC/495/2024, de 21 de mayo (BOE 128/2024, 27 de mayo) por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español [...]*.

Quienes tengan a bien la lectura del indicado análisis de la Orden HAC/495/2024, deberán tener presente que la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) tiene anunciado a sus asociados que, mediante la interposición de recurso contencioso-administrativo contra la misma, recurrirá indirectamente la modificación del apartado 10 del artículo 21 y el artículo 64 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (reproducimos seguidamente en su literal la nota dirigida a los asociados de AEDAF por considerarlo de interés general) :

1. La modificación del régimen de exención de dividendos (Artículo 21.10 LIS):

La Ley 11/2020 reduce en la práctica en un 5% la exención aplicada a los dividendos y a las rentas de transmisiones de participaciones, en la medida en que la exención se reduce en un 5% en concepto de “gastos de gestión”, no deducibles de la base imponible del impuesto.

2. La eliminación de exenciones en el régimen de consolidación Fiscal (Artículo 64 LIS):



Los importes integrados en las bases imponibles individuales por el artículo 21.10 de la LIS no se eliminan en el régimen de consolidación fiscal.

AEDAF fundamentará su pretensión sobre la base de los siguientes fundamentos de derecho:

1. Vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica, no confiscatoriedad e igualdad, que se pone especialmente de manifiesto en el marco de la tributación producida en los grupos de sociedades que aplican el régimen de consolidación fiscal.
2. Vulneración de los objetivos de la Directiva 2011/96/UE (Directiva Matriz-Filial), encaminados a evitar la doble imposición y la consecución de un mercado interior que pretende salvaguardar el principio de competitividad. La tributación en cadena de los dividendos, dentro de los grupos de sociedades, no se compadece con la interpretación de esta Directiva realizada por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas sentencias.

Por lo demás, apuntaremos que la AEDAF explica que en el recurso a plantear se solicitará que, en caso de duda interpretativa acerca de la conformidad de la norma reglamentaria española con el derecho de la Unión Europea, la Audiencia Nacional solicite el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En la sección «Jurisprudencia Interna» (Tribunal Supremo), se incluye selección de las Sentencias más relevantes difundidas en mayo/2024 por la Web del Consejo General del Poder Judicial. Nos permitimos llamar la atención sobre las siguientes sentencias:

STS. Núm. 824/2024 [13.05.2024]. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8429/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Sentencia, la más arriba mencionada, en la que se aborda el régimen de cálculo de los intereses a abonar por la Hacienda Pública como consecuencia del régimen inconstitucional de pagos fraccionados regulado por la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

De los fallos pronunciados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, durante el mes de mayo/2024, nos parece especialmente interesante la Sentencia de 16 de mayo de 2024 dictada por la Sala Segunda en el asunto C-746/22 y en la que se plantea la cuestión siempre compleja de la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución. El TJUE resuelve invocando tres principios básicos: efectividad, neutralidad, buena administración, éste último tan robustecido por los pronunciamientos del Tribunal Supremo en los últimos años.



También la correspondiente sección de SISA/33 incluye reseña de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (30.05.2024) pronunciada en el Asunto C-743-22 (litigio entre DISA, y la española Agencia Estatal de Administración Tributaria) y en la que el marco jurídico contemplado es: Derecho de La Unión (Directiva 2003/96) y Derecho Español (Ley 38/1992). Ya los Medios, generalistas y especializados, han dado extensa cuenta del alcance del fallo del TJUE: **La Directiva 2003/96/CE del Consejo se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consume el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.**

Como ya comentamos con anterioridad, la STJUE en el Asunto C-743-22 que acabamos de mencionar obliga al Tesoro Público al desembolso de importantes cantidades de euros a lo que deberá hacer frente a corto plazo en el contexto de prórroga presupuestaria que se vive en el presente año. Dejaremos a los «artistas» del manejo presupuestario el encaje de tal, y otros ya citados, desembolso en el marco de los criterios de aplicación de la prórroga para 2024 de los Presupuestos Generales del Estado de 2023 aprobados por el Consejo de Ministros el 27 de diciembre de 2023.

La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda realiza una muy meritoria tarea en la evacuación de consultas que se le formulan día tras día. De la dimensión de tal tarea hablan los 481 resultados (CV-Abril/2024) que se pueden obtener en la consulta a la base de datos que administra la Secretaría de Estado de Hacienda. Por razón de las circunstancias concurrentes en el mes de marzo/2024 los resultados fueron menores, 203 los expedientes de consulta.

El equipo de redacción de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, me tienen desollado» ha realizado un importante esfuerzo para incluir en la sección «Doctrina Administrativa» de SISA/33 contestaciones muy interesantes evacuadas por el Centro Directivo competente en los meses de marzo/abril,2024. Como es habitual, unas contestaciones son reproducidas incluyendo particulares y otras son objeto de reseña, y en los dos casos se incluyen los vínculos para acceso inmediato a la base de datos del Ministerio de Hacienda.

De las consultas fechadas en el mes de marzo/2024, nos parecen particularmente interesantes:

1. Consultas con inclusión de particulares.
 - Consulta Vinculante V0388-24 [LGT]
 - Consulta Vinculante V0379-24 [IRPF]
 - Consulta Vinculante V0480-24 [IRPF]



2. Consultas vinculantes (Reseñas):

- Consulta Vinculante V0459-24 [IS]
- Consulta Vinculante V0455-24 [IVA]

Por lo que hace a las consultas fechadas en el mes de abril/2024 nos permitimos llamar la atención sobre:

1. Consultas con inclusión de particulares:

- Consulta Vinculante V0625-24 [IRPF]
- Consulta Vinculante V0878-24 [IEEPNR]
- Consulta Vinculante V0955-24 [IVA]

2. Consultas vinculantes (Reseñas):

- Consulta Vinculante V0487-24 [IRPF]
- Consulta Vinculante V0711-24 [IRPF]
- Consulta Vinculante V0862-24 [IVA]

Como hemos aclarado en otras ocasiones, las consultas en materia del Impuesto sobre Sociedades, siempre que versen sobre Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores (régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, por lo común artículos 76-1-a, 77, 78, 82-1, 84, 89-2) se realiza reseña y facilita vinculo de acceso al original en la base de datos del Ministerio de Hacienda porque en general son de una extensión que desborda el espacio disponible para la correspondiente sección de SISA/33.

Sin perjuicio del interés que pueda tener el conocimiento de la naturaleza y tipología de las operaciones, la atención ha de ponerse en la preocupación de los consultantes por asegurarse de que las operaciones que describen se realizarán por «motivos económicos válidos», concepto éste último *«técnicamente considerado como jurídico indeterminado, que los inspectores de Hacienda, Magistrados, y miembros de los Tribunales Económico-Administrativo, interpretan con suma frecuencia»* (Profesor Durán Sindreu. "Jarabe de Palo y la fiscalidad" Buen Gobierno | Iuris & lex y RSC.elEconomista.es)

En el artículo que se acaba de citar, el Prof. Durán pone de manifiesto las diferencias interpretativas que resultan de la comparación de la Consulta Vinculante V2214-23 (27/07/2023) con la muy reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 2024/Rec. 6452/2022 (en igual sentido, Resolución del TEAC de 22 de abril 2024/Rec. 6448/2022).

¡Lo que le faltaba a la ya endémica preocupación por la seguridad jurídica! de la ciudadanía **«empecinada en crear riqueza»**. Como opina el Prof. Durán, y



modestamente nos sumamos a esa opinión, han calado con toda intensidad los mensajes que tienen por fin la «criminalización del ahorro de impuestos». En fin, concluyendo las consideraciones en torno a la cuestión de los «motivos económicos validos», también nos sumamos a la opinión del Prof. Duran cuando afirma: *«De la tranquilidad que un Estado de derecho ha de proporcionar a los ciudadanos, se ha evolucionado a la subjetividad de los motivos. A los juicios subjetivos de valor. A las meras opiniones. Al caos. A la inseguridad jurídica. A la muerte del derecho».*

Y ya para finalizar, dispénsenos lectora/lector por la licencia de traer a colación una problemática que afecta directa e intensamente a quienes estamos incluidos oficialmente en el «paquete» de los vulnerables a tantas naturales vicisitudes, en particular víctimas de las exigencias del actual mundo dominado por la electrónica y la informática [víctimas también muchos otros por razón de su formación, y no solo de carencias en lo digital, recursos económicos o problemas físicos que no tienen que ver con la edad, etc.).

La problemática a que acabamos de referir es la que analiza en profundidad y con acierto MARÍA CRESPO GARRIDO, Profesora Titular de Hacienda Pública en la Universidad de Alcalá, en artículo publicado en el número 63 de la Revista General de Derecho Procesal (Iustel, mayo 2024) bajo el título «La relación electrónica del contribuyente con la administración: propuestas de mejora» (el artículo se puede encontrar en la página Web del INAP. Vínculo: [La relación electrónica del contribuyente con la administración: propuestas de mejora \(inap.es\)](http://www.inap.es))

Veamos las CONCLUSIONES que nos ofrece la Profesora Crespo:

«La relación entre el administrado en general y el contribuyente en particular tradicionalmente se ha llevado a cabo de manera presencial. Sin embargo, en los últimos veinte años se ha pretendido modificar el modo en el que la relación administrativa, de manera las relaciones electrónicas se han generalizado. Inicialmente suponían una manera voluntaria en la que la Administración se dirigía a los administrados, para convertirse en, prácticamente, el único modo a través del cual un ciudadano puede dar cumplimiento a sus obligaciones administrativas.

*La necesidad de identificarse en diferentes registros de otras tantas administraciones, la imposibilidad de presentar la documentación necesaria el día en el que vence el período voluntario, si se produce algún fallo, **que requeriría de un "botón del pánico", las dificultades que entrañan las comunicaciones por vía electrónica, para algunos contribuyentes con escasa formación digital...** y un largo etcétera, son muestra de las dificultades existentes que han puesto al contribuyente en el centro de la relación jurídico-tributaria, como el sujeto activo de resolución de problemas.*



Una Administración electrónica proporcional, personalizada y personalizable, interoperable y con una carga burocrática menor, son algunas de las claves para que la administración digital no suponga una mayor carga para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de manera ágil.

Se puede afirmar, sin temor a errar, que la relación electrónica ha pasado de representar una ventaja a suponer una limitación de los derechos del contribuyente»

Río Gran Ouse a su paso por la ciudad de Ely (Cambridgeshire, Inglaterra)



Autor de la imagen: Estrada-Arráez

licencia [Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)

SUMARIO

Información FISCAL

2024 – Año V
Número 33

	Pág.
PRESENTACIÓN	3
SUMARIO	21



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)	23
Mayo, 2024	23
A.1. Normas publicadas (análisis)	23
A.2. Normas publicadas (reseña)	41



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)	43
Normas publicadas (Reseñas)	43
Mayo, 2024	43
A) CCAA Régimen Común	43
B) CCAA Régimen Foral	44



III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):	47
Mayo, 2024	47
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)	47
II. SENTENCIAS (Reseña)	72



IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:	83
Mayo, 2024	83



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)	83
II. SENTENCIAS (Reseñas)	90



V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA):	99
Marzo/Abril, 2024	99
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)	99
2. Consultas vinculantes (reseñas)	113



VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:	135
Mayo/Junio, 2024	135
VI.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES	135
👤 Javier Bas Soria	135
VI.2. REVISTAS	135
VI.2.I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF	135
VI.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	140
VI.2.III. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión	145
VI.2.IV. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid	148



VII. CONDICIÓN HUMANA:	151
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
Mayo, 2024	151
SUMARIO	151
DESGLOSE SUMARIO	151



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

MAYO, 2024

1. Normas publicadas (análisis)

→ Orden HAC/495/2024, de 21 de mayo (BOE 128/2024, 27 de mayo) [en lo sucesivo, la ORDEN]

Acceso al documento. Vínculo: [BOE-A-2024-10574.pdf](https://www.boe.es/boe/BOE-A-2024-10574.pdf)

ASUNTO: se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, y por la que se modifican la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, y por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 1 de julio de 2024

[Conforme lo previsto en la disposición final tercera de la ORDEN la misma entrará en vigor el día 1 de julio de 2024, salvo las disposiciones finales primera y segunda, que entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de la ORDEN en el «Boletín Oficial del Estado» y serán aplicables por primera vez a los modelos cuyo plazo de presentación comience a partir del día siguiente de la publicación de la propia ORDEN en el «Boletín Oficial del Estado»]

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte Especial
 - Impuesto sobre Sociedades. Declaración-autoliquidación
 - Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Declaración autoliquidación.





→ ÍNDICE

I. ARTICULADO

- Artículo 1. Aprobación de los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)
- Artículo 2. Forma de presentación de los Modelos 200 y 220 de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)
- Artículo 3. Pago de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, Modelos 200 y 220, mediante domiciliación bancaria
- Artículo 4. Habilitación y condiciones generales para la presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español
- Artículo 5. Procedimiento para la presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español
- Artículo 6. Plazo de presentación de los Modelos 200 y 220 de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)

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 HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en





régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica

NOVEDADES (Particulares extraídos de la ORDEN)

A) Modificaciones sustantivas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de aplicación en el año 2023 con incidencia en los formularios recogidos en los modelos que aprueba la ORDEN.

- Nuevo supuesto de libertad de amortización en inversiones que utilicen energías procedentes de fuentes renovables y sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir del 20 de octubre de 2022 y entren en funcionamiento en 2023 (nueva disposición adicional decimoséptima de la Ley 27/2014 (LIS), introducida por el Real Decreto-ley 18/2022).

- Aplicación del tipo del 15 por ciento para el primer período impositivo en que, teniéndose la condición de empresa emergente, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan la citada condición (Ley 28/2022).

- Aplicación del tipo de gravamen reducido del 23 por ciento para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros (artículo 29 LIS, en redacción dada, con efectos 1 de enero de 2023, por la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para 2023).

- Amortización acelerada de determinados vehículos, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025 (disposición adicional decimooctava LIS, introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023)

- Reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en las Illes Balears, los contribuyentes por IS e IRNR destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones que cumpla determinadas condiciones. Régimen fiscal especial de las Illes Balears que:

i) permite a los contribuyentes del IS y del IRNR llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan requisitos exigidos.

[La materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se





realicen las inversiones anticipadas]

ii) incluye una bonificación del 10 por ciento de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras. Esta bonificación se podrá incrementar hasta el 25 por ciento en aquellos períodos en los que se produzca un incremento medio de plantilla en los términos especificados en la citada Ley 31/2022, de 23 de diciembre.

- Determinación de la parte de la base imponible de la entidad de la ZEC, que se derive de las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la dicha ZEC a la que le resulta de aplicación el tipo especial de gravamen [Nueva redacción del artículo 44 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, proveniente de la Ley 31/2022 que modifica el régimen especial de la Zona Especial Canaria] con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023,

- Nueva disposición adicional decimonovena LIS, introducida por Ley 38/2022. Con efecto para los periodos impositivos que se inicien en 2023, se especifica, en relación con lo señalado en el primer inciso de la letra a) del apartado 1 del artículo 62 LIS, que la suma de bases se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta determinadas especialidades.

Con efectos para los períodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por lo expuesto en el párrafo anterior, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas no incluidas en la base imponible del grupo fiscal quede excluida del grupo.

- Nuevo Importe máximo de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas y extranjeras: elevación a 20 millones de euros con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023. Para el caso de series audiovisuales queda especificado que la deducción se determina por episodio siendo el límite de 10 millones de euros por cada episodio producido. (Ley 38/2022)

- Eliminación del límite establecido para determinación de la base de la deducción a los gastos de personal creativo en el caso de la deducción por producciones cinematográficas extranjeras. (Ley 38/2022)

- Actualización de la lista de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas recogida en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991,



de 5 de julio. (Orden HFP/115/2023)

- Identificación de los titulares reales de las personas jurídicas o entidades (obligación de comunicar a la Administración Tributaria tal identificación. Artículo 93 de la Ley 58/2003, modificado por la Ley 13/2023)

- Autorización para la utilización de la domiciliación bancaria.

Casos en los que la cuenta designada por el obligado al pago para efectuar el adeudo de la domiciliación se encontrase abierta en una entidad que no ostente la condición de colaboradora en la gestión recaudatoria estatal, siempre que dicha entidad se encuentre dentro de la Zona Única de Pagos en Euros (Orden HFP/387/2023).

- Nuevo supuesto, con efectos desde el 30 de junio de 2023, de amortización acelerada.

Inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, afectas a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025 (modificación de la disposición adicional decimoctava LIS, por el Real Decreto-ley 5/2023).

B) Modificaciones de carácter procedimental-formal.

- Modificación del cuadro relativo al Importe neto de la cifra de negocios de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero, que ha declarado inconstitucional y nula la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en la redacción dada por el artículo 3. Primero, apartados uno y dos del Real Decreto-ley 3/2016.

No obstante, se mantiene la solicitud de información adicional sobre el importe neto de la cifra de negocios durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo, para el caso de entidades cooperativas cuando este sea, al menos, de 20 millones de euros, de acuerdo con la disposición adicional octava de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

- Incorporación de un nuevo carácter en la página 1 del modelo 200,

Mediante el nuevo carácter se podrá informar sobre si se trata de un socio de una agrupación de interés económico o de una Unión Temporal de Empresas (en adelante UTE).

- Cuadro detalle del Modelo 200 sobre el régimen especial aplicable a Agrupaciones de interés económico y UTEs.

Inclusión, con carácter voluntario para este primer período impositivo, de desglose para el caso de partícipes de agrupaciones de interés económico y UTEs.

- Nuevo formulario (anexo VI ORDEN) relacionado con la Reserva para inversiones en las Illes Balears, para la comunicación de la materialización de las inversiones



anticipadas y su sistema de financiación.

→ ANÁLISIS

I. ARTICULADO

I.1. Modelos para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023. Aprobación (Artículo 1 ORDEN).

Se aprueban:

a) Declaraciones del IS (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español):

1.º Modelo 200: Declaración del IS y del IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), que figura en el anexo I ORDEN.

2.º Modelo 220: Declaración del IS–Régimen de consolidación fiscal correspondiente a los grupos fiscales, que figura en el anexo II ORDEN.

b) Documentos de ingreso o devolución:

1.º Modelo 200: Documento de ingreso o devolución del IS, que figura en el anexo I ORDEN. El número de justificante que habrá de figurar en dicho modelo será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 200.

2.º Modelo 206: Documento de ingreso o devolución del IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), que figura en el anexo I ORDEN. El número de justificante que habrá de figurar en dicho modelo será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 206.

3.º Modelo 220: Documento de ingreso o devolución del Impuesto sobre Sociedades–Régimen de consolidación fiscal, que figura en el anexo II ORDEN. El número de justificante que habrá de figurar en dicho modelo será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 220.

2. El Modelo 200, que figura como anexo I ORDEN, es aplicable, con carácter general, a todos los contribuyentes del IS e IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) obligados a presentar y suscribir la declaración por cualquiera de estos impuestos.

3. El Modelo 220, que figura como anexo II ORDEN, es aplicable a los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial





establecido en el capítulo VI del título VII LIS y en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades de cooperativas, respectivamente.

4. Se aprueban los siguientes formularios previstos para suministrar información, consistentes en:

- 1.º Formulario de información adicional de ajustes y deducciones, que figura en el anexo III ORDEN.
- 2.º Formulario de bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social, que figura en el anexo IV ORDEN.
- 3.º Formulario relacionado con la Reserva para inversiones en Canarias, que figura en el anexo V ORDEN.
- 4.º Formulario relacionado con la Reserva para inversiones en las Illes Balears, que figura en el anexo VI ORDEN.

I.2. Forma de presentación de los Modelos 200 y 220 de declaración del IS e IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) (Artículo 2º ORDEN)

I.2.1. Forma de presentación de los Modelos 200 y 220, así como los correspondientes documentos de ingreso o devolución (Apartado 1 del artículo 2º de la ORDEN).

La forma de presentación se ajustará a lo previsto en el apartado a) del artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, con las especialidades establecidas en el artículo 2º ORDEN. En particular, serán admitidos, los siguientes sistemas electrónicos de identificación, autenticación y firma:

- a) Certificado electrónico reconocido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).1.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.
- b) En el caso de obligados tributarios personas físicas, «Cl@ve PIN», de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).2.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

I.2.2. Declaración del IS e IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), Modelo 200.

Norma general: se presentará con arreglo al modelo aprobado en el artículo 1 ORDEN, suscrito por el declarante o por el representante legal o representantes legales del mismo y debidamente cumplimentados todos los datos que le afecten de los recogidos en el modelo.

I.2.3. Normas particulares.





- Declarantes obligados a llevar su contabilidad de acuerdo con las normas establecidas por el Banco de España:

Cumplimentarán los datos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto que, en el Modelo 200, se incorporan para estos declarantes, en sustitución de los que se incluyen con carácter general.

- Declarantes a los que sea de aplicación obligatoria el Plan de Contabilidad de las entidades aseguradoras aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio:

Cumplimentarán los datos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto que, en el Modelo 200, se incorporan para estos declarantes, en sustitución de los que se incluyen con carácter general.

ATENCIÓN

En relación con las instituciones de inversión colectiva, tanto financieras como inmobiliarias, se atenderá a lo previsto en la Circular 3/2008, de 11 de septiembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las instituciones de inversión colectiva. Por consiguiente, estas instituciones también cumplimentarán los datos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto, en un apartado específico en sustitución de los que se incluyen con carácter general.

- Declarantes obligados a llevar su contabilidad conforme a la Orden EHA/1327/2009, de 26 de mayo, sobre normas especiales para la elaboración, documentación y presentación de la información contable de las sociedades de garantía recíproca:

Cumplimentarán los datos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto que, en el Modelo 200 se incorporan para estos declarantes, en sustitución de los que se incluyen con carácter general.

I.2.4. Grupos fiscales y Cooperativas.

- Presentación de las declaraciones del IS correspondientes a los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen de consolidación fiscal establecido en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre y en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, respectivamente, Modelo 220:

Se efectuará de acuerdo a lo indicado en el apartado 1 del propio artículo 2º ORDEN (Véase epígrafe I.2.1 anterior)

- Las obligaciones tributarias que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56.3 LIS deben cumplir cada una de las entidades que integran el grupo fiscal, se formularán en el Modelo 200 que será cumplimentado hasta cifrar los importes líquidos teóricos correspondientes a las respectivas entidades.





- Determinación de la base imponible individual de las entidades integrantes del grupo fiscal, requisitos y calificaciones para la determinación del resultado contable, así como los ajustes al mismo, se referirán al grupo fiscal.

ATENCIÓN

Se deberá tener en cuenta que, de conformidad con el artículo 63 LIS, el límite del ajuste al resultado contable por gastos financieros se referirá al grupo fiscal y no se incluirán la reserva de capitalización a que se refiere el artículo 25 LIS, las dotaciones a que se refiere el artículo 11.12 LIS, la compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual ni la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 LIS.

No obstante, para determinar los importes líquidos teóricos que corresponden a las entidades integrantes del grupo, se deberán tener en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a cada una de las mismas y las dotaciones del artículo 11.12 IS.

- Las entidades de referencia (Grupos y Cooperativas), en su Modelo 200, quedan exoneradas de cumplimentar los cuadros de consignación de importes, por períodos relativos a compensación de bases imponibles negativas, deducciones, reserva de capitalización, reserva de nivelación, limitación de gastos financieros del artículo 16 LIS de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, dotaciones del artículo 11.12 LIS, activos por impuesto diferido y conversión en créditos exigibles frente a la Administración Tributaria del artículo 130 LIS y disposición transitoria trigésima tercera LIS.

Las declaraciones individuales se presentarán de acuerdo a lo indicado en el apartado 1 (Véase epígrafe I.2.1 anterior).

Las entidades representantes del grupo fiscal o entidades cabezas de grupos deberán hacer constar, en el apartado correspondiente del Modelo 220, el código seguro de verificación de cada una de las declaraciones individuales de las entidades integrantes del mismo

I.2.5. Documentos que debidamente cumplimentados deberá el contribuyente presentar por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (acceso directo a través de la dirección electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>).

a) Contribuyentes del IS que imputen en su base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, según lo dispuesto en el artículo 100 LIS.

Deberán presentar, además, los siguientes datos relativos a cada una de las entidades no residentes en territorio español:

1.º Nombre o razón social y lugar del	2.º Relación de administradores y lugar
---------------------------------------	---





domicilio social.	de su domicilio fiscal.
3.º Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.	4.º Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
5.º Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.	

b) Contribuyentes por el IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español):

Incluirán, en su caso, la memoria informativa a que se refiere el artículo 18.1.b) del texto refundido de la Ley IRNR (Real Decreto Legislativo 5/2004).

c) Contribuyentes a quienes les haya sido aprobada una propuesta para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas:

Presentarán el escrito a que hace referencia el artículo 28 del Reglamento del IS (Real Decreto 634/2015).

d) Realización de operaciones reguladas en el capítulo VII del título VII de la LIS. Caso de que ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español:

Los socios de la entidad transmitente siempre que sean residentes en territorio español deben presentar una comunicación según lo dispuesto en el artículo 48 del Reglamento IS, con el contenido al que se refiere el artículo 49 de dicho reglamento. Esta comunicación se realizará en el plazo previsto para presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente siempre que sean residentes en territorio español.

I.2.6. Consignación en la declaración de una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 euros en el apartado correspondiente a «otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias» (casilla 00414 de la página 13 del modelo de declaración):

El contribuyente, previamente a la presentación de la declaración, deberá describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como anexo III ORDEN.

I.2.7. Solicitud previa de información adicional.

Previamente a la presentación de la declaración, se solicitará información adicional a través del formulario que figura como anexo III ORDEN, cuando el importe de la deducción generada en el ejercicio (con independencia de que se aplique o quede





pendiente para ejercicios futuros) sea igual o superior a 50.000 euros en las siguientes deducciones:

a) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (apartado 7 de la disposición transitoria vigésima cuarta LIS correspondiente a la casilla 01515 de la página 16 del modelo de declaración):

Se deberán identificar los bienes transmitidos y los bienes en los que se materializa la inversión.

b) Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35 LIS, correspondiente a las casillas 00798 y 00096 de la página 17 del modelo de declaración):

Se deberán identificar las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.

I.2.8. Pequeñas y medianas empresas, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica establecido en el artículo 35 LIS, hayan podido aplicar la bonificación en la cotización a la Seguridad Social: deberán cumplimentar el formulario aprobado en el anexo IV ORDEN.

De acuerdo con el artículo 8 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador, en estos casos se debe presentar una memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores afectados por la bonificación:

- La memoria anual de actividades y proyectos ejecutados se recogerá en el anexo IV ORDEN, donde deberá i) identificarse el proyecto o actividad; ii) la fecha de inicio y de finalización de proyecto y actividad; iii) el importe total de los mismos, así como el que corresponda con las cotizaciones bonificadas y con el importe de deducciones en el IS.

- La memoria anual de investigadores se recogerá asimismo en el anexo IV ORDEN, donde se deberá identificar el proyecto o actividad, los nombres y apellidos de los investigadores, así como los números de identificación fiscal, de afiliación a la Seguridad Social y los importes de cotizaciones bonificadas y deducciones en el IS.

I.2.9. Contribuyentes que lleven a cabo inversiones anticipadas que se consideren como materialización de la reserva para inversiones en Canarias realizadas con cargo a dotaciones de dicha reserva:

Previamente a la presentación de los modelos de declaración los contribuyentes deberán cumplimentar el formulario aprobado en el anexo V ORDEN.

ATENCIÓN

De acuerdo con el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de





modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el caso de que se lleven a cabo inversiones anticipadas, su materialización como Reserva para inversiones en Canarias y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto IS o del IRNR del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

I.2.10. Contribuyentes que lleven a cabo inversiones anticipadas que se consideren como materialización de la reserva para inversiones en las Illes Balears realizadas con cargo a dotaciones de dicha reserva:

Previamente a la presentación de los modelos deberán cumplimentar el formulario aprobado en el anexo VI ORDEN.

ATENCIÓN

De acuerdo con el apartado Cuatro.10 de la disposición adicional septuagésima de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, su materialización como Reserva para inversiones en las Illes Balears y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

I.2.11. Supuestos en que [de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/2002, de 23 de mayo), o en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990, de 26 de diciembre)] el declarante se encuentre sometido a la normativa del Estado o el grupo fiscal se encuentre sujeto al régimen de consolidación fiscal correspondiente a la Administración del Estado y deban tributar conjuntamente a ambas Administraciones, estatal y foral, se seguirán para la presentación de los modelos de declaración, las siguientes reglas:

1ª Para la declaración a presentar ante la Administración del Estado la forma y lugar de presentación serán los que correspondan, según el modelo de que se trate, de los que se regulan en la ORDEN.

Para la declaración a presentar ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra, la forma y lugar serán los que correspondan de acuerdo con la normativa foral correspondiente, debiéndose efectuar, ante cada una de dichas Administraciones, el ingreso o solicitar la devolución que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 18 y 20 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y los artículos 22 y 27 del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, proceda, utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la normativa foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración aprobados en el artículo 1.1.a).

2ª Caso de los grupos fiscales:





Las sociedades integrantes del grupo presentarán electrónicamente a través del Modelo 200, a su vez, la documentación regulada en el artículo 2.5 ORDEN, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral, de acuerdo con sus normas de procedimiento.

I.3. Pago de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones del IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, Modelos 200 y 220 (Artículo 3 ORDEN).

El pago de las de las deudas a que se refiere el presente epígrafe I.3 se realizará mediante domiciliación bancaria con las especificaciones que se indican a continuación.

I.3.1. Contribuyentes o entidades representantes del grupo fiscal cuyo período impositivo haya finalizado el 31 de diciembre de 2023:

Podrán utilizar como medio de pago de las deudas tributarias resultantes de la misma la domiciliación a través de las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

ATENCIÓN

La cuenta bancaria puede estar abierta en una entidad de depósito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria (banco, caja de ahorro o cooperativa de crédito), sita en territorio español o puede estar abierta en una entidad que no ostente la condición de colaboradora en la gestión recaudatoria estatal que se encuentre dentro de la Zona SEPA.

I.3.2. La domiciliación bancaria podrá realizarse desde el día 1 de julio hasta el 22 de julio de 2024, ambos inclusive.

I.3.3. Normas sobre la orden u órdenes de domiciliación bancaria del contribuyente o de la entidad representante o entidad cabeza de grupo.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará la orden u órdenes de domiciliación bancaria del contribuyente o de la entidad representante o entidad cabeza de grupo a la Entidad colaboradora que deba gestionarla, la cual procederá, en la fecha en que se le indique, que coincidirá con el último día de pago en periodo voluntario, a cargar en cuenta el importe domiciliado, ingresándolo en la cuenta de colaboración en la recaudación de los tributos.

Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de las domiciliaciones.

ATENCIÓN

- Caso de domiciliación en entidad colaboradora:





Se considerará justificante del ingreso realizado el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago, que incorporará las especificaciones recogidas en el apartado 2 del artículo 3 de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio.

- Caso de domiciliación realizada en una entidad no colaboradora de la Zona Única de Pagos en Euros (Zona SEPA):

Los pagos se entenderán realizados de acuerdo con lo dispuesto el apartado 5 del artículo 5 bis de la Orden EHA/1658/2009. En este caso, el justificante del ingreso podrá obtenerse de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 5.bis de la mencionada Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio.

I.3.4. Personas o entidades autorizadas a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas:

Podrán, por dicha vía electrónica dar traslado de las órdenes de domiciliación que previamente les hayan comunicado los terceros a los que representan.

1.3.5. Fecha en la que se entienden realizados los pagos.

En todo caso, los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta del obligado, considerándose justificante del ingreso realizado el que a tal efecto expida la entidad de depósito en los términos señalados en el apartado 3 del propio artículo 3 ORDEN.

I.3.6. Supuesto de del pago de la deuda.

En el supuesto de que se haya optado por el fraccionamiento por quintas partes anuales iguales del pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 19 LIS, apartado 1, el pago del importe del primer fraccionamiento se ingresará junto con el resultado de la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia.

I.4. Habilitación y condiciones generales para la presentación electrónica de las declaraciones del IS e IRNR.

I.4.1. Los contribuyentes del IS e IRNR deberán presentar por medios electrónicos las declaraciones correspondientes a estos Impuestos, con sujeción a la habilitación y las condiciones establecidas en el artículo 6 de la Orden HAP/2194/2013 (Artículo 4 ORDEN).

I.4.2. No obstante, las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar:

- o bien los Modelos 200 y 220 aprobados en la ORDEN efectuando su presentación por vía electrónica,
- o bien, el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente.





En caso de presentar el modelo aprobado por la normativa foral, deberán utilizarse los documentos de ingreso o devolución que se aprueban en los anexos I y II de la ORDEN que podrán obtenerse en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (acceso directo a través de la siguiente dirección electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>.)

ATENCIÓN

Para la obtención de las declaraciones que deban presentarse ante las Diputaciones Forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, mencionadas en el artículo 2.11 ORDEN, los contribuyentes podrán conectarse a la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la que se puede acceder directamente a través de la siguiente dirección electrónica <https://sede.agenciatributaria.gob.es> y, dentro del apartado «Mis expedientes» en «Mi área personal», seleccionar la declaración presentada ante la Administración del Estado e imprimir un ejemplar de la misma, utilizando como documento de ingreso o devolución el que corresponda de los aprobados por las Diputaciones Forales del País Vasco y por la Comunidad Foral de Navarra.

I.5. Procedimiento para la presentación electrónica de las declaraciones del IS e IRNR (Artículo 5 ORDEN).

I.5.1. Presentación electrónica por Internet de las declaraciones del IS E IRNR.

Se efectuará de acuerdo con lo establecido en los artículos 7 a 11, ambos inclusive, de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

I.5.2. Presentación de información adicional.

Previamente a la presentación de la declaración por vía electrónica por Internet, los contribuyentes deberán haber presentado, en su caso, la información adicional a la que se refieren los apartados 6 a 10 del artículo 2 ORDEN, haciendo uso de los formularios específicos que se han definido para ello, y que el contribuyente deberá presentar por vía electrónica con anterioridad a la presentación de la declaración como se ha indicado con anterioridad.

Cumplimentación de los formularios más arriba mencionados: los contribuyentes deberán conectarse a la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet y dentro de «Información y gestiones» seleccionar la opción de «Impuesto sobre Sociedades», para después elegir dentro de «Gestiones destacadas», «Todas las gestiones» y seleccionar el concepto fiscal oportuno y los trámites correspondientes del procedimiento asignado a los Modelos 200 y 206.

ATENCIÓN

También podrá accederse a la cumplimentación de estos formularios a través de un enlace o «link» que conectará con la sede electrónica desde el formulario de ayuda (Sociedades web).





I.5.3. Presentación de la declaración por vía electrónica debiendo los contribuyentes acompañar a la misma cualquier documentación, solicitudes o manifestaciones de opciones no contempladas expresamente en el propio modelo de declaración, en particular los señalados en las letras a), b), c) y d) del apartado 5 del artículo 2 ORDEN, y en aquellos casos en los que habiendo presentado la declaración por la citada vía, la declaración resulte a devolver y se solicite la devolución mediante cheque del Banco de España

Dichos documentos, solicitudes o manifestaciones se presentarán en el registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para lo cual el declarante o presentador deberá conectarse a la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet (<https://sede.agenciatributaria.gob.es>), y dentro de «Información y gestiones» seleccionar la opción de «Impuesto sobre Sociedades», para después elegir dentro de «Gestiones destacadas», «Todas las gestiones» y seleccionar «Presentar documentación», «Aportar documentación complementaria».

ATENCIÓN

I.5.4. Los contribuyentes o las sociedades representantes del grupo fiscal o entidades cabezas de grupos que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria deberán tener en cuenta el procedimiento establecido en la Orden de 22 de diciembre de 1999, por la que se establece el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones que generen deudas o créditos que deban anotarse en la cuenta corriente en materia tributaria.

I.6. Plazo de presentación de los Modelos 200 y 220 de declaración del IS e IRNR (Artículo 6 ORDEN)

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades, aprobado en el artículo 1 ORDEN, se presentará en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la ORDEN, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán presentar la declaración dentro de los veinticinco días naturales siguientes a la entrada en vigor de la misma ORDEN, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando los modelos contenidos en la Orden HFP/523/2023, de 22 de mayo, que aprobó los modelos 200 y 220 aplicables a los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, en cuyo caso el plazo de presentación será el señalado en el párrafo anterior.

2. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 21 y 38 del texto refundido de la Ley del IRNR, el Modelo 206 de declaración del IRNR (establecimientos permanentes y





entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), se presentará en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

No obstante lo anterior, cuando de conformidad con lo establecido en el artículo 20.2 del texto refundido de la Ley IRNR, se entienda concluido el período impositivo por el cese en la actividad de un establecimiento permanente o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que el establecimiento permanente traslade su actividad al extranjero, se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquellos en que la casa central traslade su residencia, y cuando fallezca el titular del establecimiento permanente, la presentación de la declaración deberá realizarse en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produzca alguna de las circunstancias anteriormente mencionadas que motivan la conclusión anticipada del período impositivo, siendo el mencionado plazo independiente del resultado de la autoliquidación a presentar.

Asimismo, las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que concluya el período impositivo por alguno de los supuestos regulados en el artículo 20.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, deberán presentar la declaración en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre o enero, atendiendo al trimestre en el que se produzca el cese.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado 2, cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la ORDEN, deberán presentar la declaración dentro de los veinticinco días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando los modelos y de acuerdo con el procedimiento contenido en la Orden HFP/523/2023, de 22 de mayo, anteriormente citada, en cuyo caso el plazo de presentación será en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre o enero, atendiendo al trimestre en el que se produzca cualquiera de los supuestos mencionados anteriormente.

3. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, el Modelo 220 de declaración aprobado en el artículo 1 de la ORDEN, se presentará dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la entidad representante del grupo fiscal o entidad cabeza de grupo.

II. DISPOSICIONES FINALES

1. Disposición final primera. Modificación de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.





Nueva redacción del apartado a) 2.º del artículo 12 de la Orden de referencia:

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>2.º En el caso de obligados tributarios personas físicas y para los modelos 038, 179, 180, 182, 187, 188, 190, 193, 198, 233, 234, 235, 236, 282, 296, 318, 345, 347, 349, 390 y 720, salvo en los supuestos señalados en el artículo 13.1 de esta orden, también se podrá realizar la presentación mediante el sistema Cl@ve, sistema de identificación, autenticación y firma electrónica común para todo el Sector Público Administrativo Estatal, regulado en la Orden PRE/1838/2014, que permite al ciudadano relacionarse electrónicamente con los servicios públicos mediante la utilización de claves concertadas, previo registro como usuario de la misma.</p>	<p>2.º En el caso de obligados tributarios personas físicas y para los modelos 038, 179, 180, 182, 187, 188, 190, 193, 198, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 239, 282, 296, 318, 345, 347, 349, 390 y 720, salvo en los supuestos señalados en el artículo 13.1 de esta orden, también se podrá realizar la presentación mediante el sistema Cl@ve, sistema de identificación, autenticación y firma electrónica común para todo el Sector Público Administrativo Estatal, regulado en la Orden PRE/1838/2014, que permite al ciudadano relacionarse electrónicamente con los servicios públicos mediante la utilización de claves concertadas, previo registro como usuario de la misma.</p>

2. Disposición final segunda. Modificación de la Orden HFP/227/2017

Nueva redacción del apartado 1 del artículo 3 de la Orden de referencia:

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>1. La presentación de los modelos 202 y 222 deberá realizarse, obligatoriamente, por vía electrónica a través de Internet, de acuerdo con la habilitación, condiciones generales y el procedimiento establecido en el artículo 4 de esta orden.</p>	<p>1. La presentación de los modelos 202 y 222 deberá realizarse, obligatoriamente, por vía electrónica a través de Internet, de acuerdo con la habilitación, condiciones generales y el procedimiento establecido en el artículo 4 de esta orden.</p> <p>En particular, el modelo 202 se presentará de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 2 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</p>





autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, con las especialidades establecidas en los apartados siguientes de este artículo, es decir, para el caso del modelo 202 serán admitidos, los siguientes sistemas electrónicos de identificación, autenticación y firma:

a) Certificado electrónico reconocido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).1.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

b) En el caso de obligados tributarios personas físicas, "Cl@ve PIN", de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).2.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.»

2. Normas publicadas (reseña)

→ Real Decreto 436/2024, de 30 de abril, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (BOE 106/2024, 1 de mayo)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 8709 del BOE núm. 106 de 2024](#)

→ Orden HAC/498/2024, de 21 de mayo, por la que se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban el formulario 360 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el contenido de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el modelo 361 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y se establecen, asimismo, las





condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática (BOE 128/2024, 28 de mayo)

Acceso al documento. Vínculo: [BOE-A-2024-10681.pdf](#)

→ Resolución de 8 de mayo de 2024, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 8 de abril de 2021, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración (BOE 120/2024, de 17 de mayo)

Acceso al documento. Vínculo: [BOE-A-2024-9927.pdf](#)

→ Resolución de 13 de mayo de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece el procedimiento para efectuar telemáticamente el embargo de créditos derivados del cobro mediante terminales punto de venta en entidades de crédito y proveedores de servicios de pago (BOE 130/2024 de 29 de mayo)

Acceso al documento. Vínculo: [BOE-A-2024-10763.pdf](#)



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

Normas publicadas (Reseñas)

MAYO, 2024

A) - CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ **CASTILLA-LA MANCHA**

▪ Resolución de 02/05/2024, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, por la que se modifican los anexos II, III y IV de la Orden 98/2021, de 23 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de autoliquidaciones tributarias y la remisión de copias electrónicas de documentos notariales, así como determinadas obligaciones de suministro de información tributaria (DOCM 91/2024, de 10 de mayo)

[descargarArchivo.do \(jccm.es\)](https://www.jccm.es)

▪ Resolución de 16/05/2024, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, por la que se da publicidad a la relación de las tasas vigentes en la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, con las cuantías e importes actualizados para el ejercicio 2024. (DOCLM 101 /2024, de 24 de mayo)

[descargarArchivo.do \(jccm.es\)](https://www.jccm.es)

→ **CASTILLA-LEÓN**

▪ LEY 4/2024, de 9 de mayo, de medidas tributarias, financieras y administrativas. (BOCYL 92/2024, de 14 de mayo)

[BOCYL-D-14052024-1.pdf \(jcyl.es\)](https://www.jcyl.es)

▪ LEY 5/2024, de 9 de mayo, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2024 (BOCYL 92/2024, de 14 de mayo)

[BOCYL-D-14052024-2.pdf \(jcyl.es\)](https://www.jcyl.es)

→ **ISLAS BALEARES**

▪ Orden 14/2024 del consejero de Economía, Hacienda e Innovación por la que se aprueban los modelos 656 y 666, de declaración liquidación y de resumen anual, respectivamente, del canon de saneamiento de aguas, y el modelo 043-E, de declaración liquidación trimestral de la tasa fiscal sobre el juego correspondiente al bingo electrónico, y se establecen la forma y el procedimiento de presentación y pago de estas declaraciones (BOIB 60/2024, de 7 de mayo)

[BOIB, boletín oficial \(caib.es\)](https://www.caib.es)





- Decreto Ley 3/2024, de 24 de mayo, de medidas urgentes de simplificación y racionalización administrativas de las administraciones públicas de las Illes Balears (BOIB 71/2024, de 28 de mayo)

[BOIB, boletín oficial \(caib.es\)](https://caib.es)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

- ORDEN FORAL 48/2024, de 11 de abril del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifican las órdenes forales que aprueban los modelos 193, 210 y 296 (BON 91/2024, de 3 de mayo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 51/2024, de 15 de abril, del consejero de Economía y Hacienda por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra en materia de domiciliación bancaria de pagos relativos a determinadas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones tributarias. (BON 90/2024., de 2 de mayo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 60/2024, de 23 de mayo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se corrigen los errores advertidos en la 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 112/2024, de 31 de mayo)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ Álava

- Decreto Foral 7/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 7 de mayo. Aprobar la modificación del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A 55/2024, de 17 de mayo)

[2024_055_01493_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 270/2024, de la Segunda Teniente de Diputado General y Diputada Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 de mayo. Aprobar el modelo 172, "Declaración informativa sobre saldos en





monedas virtuales” y el modelo 173, “Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales” así como las condiciones y procedimiento para su presentación (BOTHA 56/2024, de 20 de mayo)

[2024_056_01516_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 168/2024, de la segunda teniente de diputado general y diputada foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de marzo por la que se aprueba los modelos 587 Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación A23 Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución y 587C Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Contabilidad de existencias, determinar la forma y procedimiento para su presentación y regular la inscripción en el registro territorial y la llevanza de la contabilidad de existencias (BOHA 58/2024, de 24 de mayo)

[2024_058_01571_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 278/2024, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 16 de mayo. Aprobar 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 establecer las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOHA 58/2024, de 24 de mayo)

[2024_058_01574_C.pdf \(araba.eus\)](#)

▪ Vizcaya

- Decreto Foral Normativo 3/2024, de 2 de mayo, por el que se regula el régimen fiscal aplicable a las finales de la «UEFA Champions League Femenina 2024» y de la «UEFA Europa League 2025» (BOG 86/2024, de 6 de mayo)

[I-468_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 178/2024, de 8 de mayo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban las normas de desarrollo de las marcas fiscales previstas para todas las labores del tabaco. (BOB 95/2024, de 17 de mayo)

[I-520_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

▪ Gipuzkoa (GK)

- Orden Foral 187/2024, de 26 de abril, por la que se aprueba el nuevo modelo 587 –Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación– se determina la forma y procedimientos de su presentación, así como la forma y procedimiento para la solicitud de devolución del impuesto y se regulan la inscripción en el registro del impuesto sobre los gases





fluorados de efecto invernadero y la llevanza de la contabilidad de existencias. (BOG 87/2024, de 7 de mayo)

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

- Norma Foral 1/2024, de 10 de mayo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2024. (BOG 95/2017, de 17 de mayo)

[c2403496.pdf \(gipuzkoa.eus\)](#)

- Norma Foral 2/2024, de 10 de mayo, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura. (BOG 95/2017, de 17 de mayo)

[c2403497.pdf \(gipuzkoa.eus\)](#)

- Orden Foral 213/2024, de 16 de mayo, por la que se aprueba el nuevo modelo 593 –Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Autoliquidación–, se establece la forma y procedimiento para su presentación y se regula la inscripción en el registro territorial de los obligados tributarios por el citado impuesto. (BOG 97/2024, de 21 de mayo)

[c2403669.pdf \(gipuzkoa.eus\)](#)



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*]

MAYO, 2024

→ I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. 1ª SENTENCIA 741/2024** [06.05.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7383/2022). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2424/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2424. Id Cendoj:28079130022024100128]

RESUMEN

«Prescripción. Interpretación del artículo 68 LGT. La reanudación del cómputo de plazo de prescripción de la acción tributaria para liquidar se produce con la comunicación de la firmeza del auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado. La remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción penal realizada por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector tiene efecto autónomo de interrupción de la prescripción tributaria no consumada, por lo que producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectora en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones previsto legalmente. Desestimación»

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e7c27731ae4c7e8da0a8778d75e36f0d/20240522>

* 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 promovido por MCA, S.A., representada por procuradora de los Tribunales, bajo dirección letrada, contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario núm. 675/2020. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 22 de julio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 675/2020, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] de 12 de marzo de 2020, que estimó en parte el recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia ["TEARG"], de 21 de octubre de 2016, en relación con la reclamación interpuesta por la citada mercantil relativa al Impuesto de Sociedades del ejercicio 2002.

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

«1. Determinar si la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal realizada por el equipo actuario en el seno de un procedimiento inspector mantiene su eficacia interruptiva de la prescripción si es realizada una vez concluido el plazo de duración máximo de las actuaciones previsto legalmente.

2. Discernir, interpretando el artículo 68 de la Ley General Tributaria, si la reanudación del cómputo de plazo de prescripción para liquidar se produce con la comunicación del Auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado, representante de la Administración tributaria en el procedimiento penal, o si tiene lugar cuando la Abogacía del Estado lo comunica a su vez al Departamento de Inspección que inició el procedimiento que quedó suspendido con aquella remisión»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 66. a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con los artículos 68.1 b), 68.6 y 150.2.a) 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:

* 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. 7383/2022, interpuesto por la representación procesal de la mercantil MCA, S.A., contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 675/2020.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

SÉPTIMO.- **Criterios interpretativos y resolución de las pretensiones.**

Como conclusión de lo razonado hemos de declarar como criterio interpretativo, respecto a la primera cuestión de interés casacional, que la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción penal realizada por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector tiene efecto autónomo de interrupción de la prescripción tributaria no consumada, por lo que producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectora en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones previsto legalmente.

En cuanto a la segunda cuestión de interés casacional, declaramos como criterio interpretativo del art. 68 de la Ley General Tributaria que la reanudación del cómputo de plazo de prescripción de la acción tributaria para liquidar se produce con la comunicación de la firmeza del auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado, representante de la Administración tributaria en el procedimiento penal.

La sentencia recurrida resuelve la controversia en conformidad con los criterios interpretativos establecidos, pues aunque contenga la afirmación incorrecta, respecto a los efectos de la notificación del auto de sobreseimiento al Abogado del Estado, de que "No puede entenderse por Administración Tributaria al Sr. Abogado del Estado", lo que es contrario al criterio interpretativo que hemos fijado de que las notificaciones y comunicaciones efectuadas al Abogado del Estado en el procedimiento penal surten efecto respecto a la Administración tributaria, lo cierto es que tal apreciación no es determinante del rechazo de la prescripción invocada, por cuanto, como ya se ha expuesto, partiendo de la efectividad de la notificación al Abogado del Estado, que la propia parte recurrente sitúa en el día 18 de noviembre de 2013, en que según la sentencia recurrida es cuando se tiene constancia del conocimiento de la firmeza del auto de sobreseimiento, la actuación inspectora continuó y se concluyó, con notificación al interesado de los acuerdos de liquidación y sancionador el día 2 de junio de 2014, por tanto, antes de haber concluido el plazo de prescripción, el día 196 de los 197 restantes a partir de la

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





reanudación del cómputo el día 18 de noviembre de 2013. El recurso de casación ha de ser desestimado.

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, se estará al pronunciamiento de la sentencia de instancia.

👉 **LGT. 2ª SENTENCIA Núm. 824/2024** [13.05.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8429/2022). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda [ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2680/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2680. Id Cendoj:28079130022024100152]

RESUMEN

«A los efectos de la devolución de los ingresos indebidos (art. 32 LGT), materializada en una cantidad, consistente en los intereses devengados entre la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados -en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, declarada inconstitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio- y la de su devolución (intereses de demora), la Administración tributaria abonará el interés de esa cantidad (de los intereses de demora), desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que proceda a su pago, con independencia de que, con anterioridad a la fecha de la expresada sentencia hubiera devuelto los pagos fraccionados mínimos (principal) por la mecánica propia del impuesto (art. 31LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado»

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0b09165e26415092a0a8778d75e36f0d/20240603>

→ **Interposición del recurso de casación.**

→ **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV núm. 328/2022 de 26 de septiembre, que estimó el recurso núm. 972/2021, interpuesto por la representación procesal de ACC, S.A. contra resolución de 7 de julio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó sus reclamaciones 54/2021, 55/2021, 56/2021, 57/2021 y 58/2021, frente a 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»





acuerdos del Servicio de Tributos Directos, que estimaban las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes a los pagos fraccionados, segundo y tercero ejercicio 2016 y a los tres primeros del ejercicio 2017, del Impuesto sobre Sociedades, acuerdos que reconocían el derecho al cobro de los intereses de demora, devengados desde la fecha de ingreso del pago fraccionado y la de su devolución, sin proceder, no obstante, a la liquidación de intereses, calculados sobre los referidos intereses.

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

«Determinar si, en los supuestos en los que la Administración Tributaria ha procedido a la devolución los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades con anterioridad a la declaración de la inconstitucionalidad de dicha norma por la STC 78/2020, de 1 de julio, para compensar al obligado tributario por la privación de la disponibilidad de dicha cantidad basta con abonar los intereses entre la fecha en que se efectuó el ingreso y la de su devolución, o si, por el contrario, al abonarse dichos intereses de demora deben calcularse y abonarse nuevos intereses calculados sobre el importe de los intereses de demora»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 32 y 120.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de igual redacción que los artículos 31 y 118.2 in fine de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya.

→ FALLO:

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

2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 8429/2022, interpuesto por la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, contra la sentencia núm. 328/2022 de 26 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso núm. 972/2021.

3.- Sin costas.

FUNDAMENTO DE DERECHO

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

Teniendo en cuenta los antecedentes que contextualizan la controversia que constituye el interés casacional del recurso, debemos realizar las siguientes

* 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»





consideraciones:

1.- Los pagos fraccionados -en este caso, del impuesto sobre sociedades, declarados inconstitucionales por la STC 78/2020 de 1 de julio-, constituyen obligaciones tributarias autónomas, como resulta de una lectura conjunta de la Disposición Adicional Decimocuarta de la LIS, introducida por el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, con relación a los arts. 23 LGT, 35 LGT y 37 LGT.

A tenor de la Disposición Adicional Decimocuarta de la LIS, añadida (versión primigenia) por el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre: [...]

Expresa el artículo 23 LGT -obligación tributaria de realizar pagos a cuenta-: [...]

El artículo 37.1 LGT -obligados a realizar pagos a cuenta- dispone: [...]

2.- A los efectos que nos ocupan, deben distinguirse nítidamente dos momentos, que atienden a lógicas jurídicas también diferentes.

Por un lado, la devolución de lo pagado en exceso, dado que la cantidad abonada por los pagos fraccionados fue superior a la cuota tributaria derivada de la liquidación ulterior. Estas devoluciones se verificaron por la mecánica propia del impuesto, esto es, como consecuencia de la normativa del tributo (artículo 31 LGT), precepto al que se remite el artículo 127.1 de la LIS y que, al ser devueltas tales cantidades dentro del plazo fijado por este último artículo, no devengaron intereses.

Por otro lado, la pretensión de la entidad contribuyente de que se procediera a la devolución, como ingresos indebidos, no ya de los pagos fraccionados (principal) - que habían sido devueltos- sino de los intereses de demora por el tiempo que había sido privada de tales cantidades, todo ello como consecuencia de rectificar - aduciendo su inconstitucionalidad- la obligación tributaria autónoma de realizar los pagos fraccionados, solicitud encauzada a través del art. 32 LGT.

3.- No sobra recordar que, constante jurisprudencia (por todas, sentencia 640/2019 de 21 de mayo, rec. 3699/2017, ECLI:ES:TS:2019:1837) viene alertando de que "[n]o cabe confundir los mecanismos de reembolso de las cantidades satisfechas indebidamente que regulan los artículos 31 y 32 LGT, pues responden a finalidades bien distintas.

La figura del artículo 31 LGT está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto de forma sobrevenida, en un momento posterior al del pago o retención, de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de cada tributo, por discordancia en favor del contribuyente entre la cantidad ingresada (por ejemplo, en concepto de retenciones, pagos a cuenta, etc.) y la resultante de la obligación tributaria finalmente establecida.

* 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 devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad distinta a la anterior, normativamente separada de ella, por la que se reconoce el derecho de los contribuyentes -obligados tributarios les llama la ley, presuponiendo que ya lo son- a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora.

Del régimen legal diferenciado entre ambas obligaciones que incumben a la Administración fiscal -y crean correlativos derechos del interesado, conforme al artículo 34.1.b) LGT-, semejantes en parte, pero diferentes, resulta que la nota distintiva entre ambas es el carácter originariamente debido en el primer caso, en el de las denominadas devoluciones de oficio, pues sólo cuando se conoce el quantum de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado, lo que a su vez determina la lógica del régimen de los intereses, exigibles desde que el ingreso se torna indebido por razón de su desajuste económico con la obligación tributaria. De ahí que la Administración incurra en mora debitoris desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso.

Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del artículo 32 LG -y, desde un punto de vista procedimental, el artículo 221 de la misma Ley -."

4.- Conforme al art 31 LGT -devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo-, en su versión vigente a la fecha de los hechos: [...]

Por su parte, el art 127 de la LIS se refiere a la devolución, en los siguientes términos: [...]

5.- Recordemos que el acto o administrativo impugnado en la instancia fue una liquidación de intereses, autónoma, determinada por la solicitud de rectificación de Acciona SA, y consiguiente devolución de ingresos indebidos, conforme a los artículos 120 LGT y 32 LGT.

Desde esta perspectiva, a tenor del artículo 120.3 LGT "Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley".

Asimismo, el apartado 2 del artículo 32 LGT, prevé que "[c]on la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en

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



que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución [...]"

6.- Debe enfatizarse que, en el presente caso, la negativa a abonar los intereses - sobre la liquidación de intereses- reclamados por Acciona S.A. no se justifica en que las solicitudes de rectificación tuvieran por objeto obligaciones de carácter autónomo -las autoliquidaciones de los pagos fraccionados- de otra obligación principal (arts. 23.2 LGT y 56.6 LGT) ni por la circunstancia de que, previamente, la propia mecánica del tributo (ex art. 31 LGT) comportara la devolución de tales cantidades.

Como admite la Diputación Foral de Bizkaia, declarada la inconstitucionalidad, las cantidades ingresadas como pagos fraccionados acabaron constituyendo ingresos indebidos. Y, por esa razón, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 31 de la NFGT (de igual redacción que el artículo 32 LGT) se abonaron los intereses correspondientes desde que se efectuó el ingreso hasta que se produjo la devolución de acuerdo con el artículo 118.2 in fine de la NFGT (art 120.3 LGT) al evidenciar la rectificación de las autoliquidaciones un ingreso indebido.

No obstante, la Administración recurrente parece exhibir una posición contradictoria porque, por un lado, mantiene que la reclamación de los ingresos indebidos -mediante la rectificación de su autoliquidación (art. 120.3. LGT) -, se abrió para Acciona SA con la declaración de inconstitucionalidad del precepto que obligaba a su ingreso; y, por otro lado, rechaza que el derecho a la devolución derivase de la inconstitucionalidad de los pagos fraccionados mínimos, porque -matiza- la devolución se produjo mucho antes, al haber efectuado la sociedad pagos fraccionados por importe superior al de la cuota finalmente resultante.

De este modo, la Administración Foral no traza con nitidez la frontera entre la devolución de lo pagado como consecuencia de la normativa de cada tributo (esto es, a tenor de los artículos 127 LIS y 31 LGT); y la devolución de ingresos indebidos (sobre la base del art. 32 LGT), como consecuencia de rectificar la obligación tributaria autónoma de pagos fraccionados, tras su inconstitucionalidad.

Y es que, la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio y la rectificación de las autoliquidaciones por las que la contribuyente ingresó tales pagos fraccionados, recondujeron la controversia al ámbito de la devolución de ingresos indebidos en los términos del artículo 32.1 de la LGT -en modo alguno inadmitida o rechazada por la Diputación Foral- y que, en este caso, se materializó en una liquidación autónoma de los intereses de demora, respecto de la que, sobre la base del propio apartado 2 art. 32 LGT, la Administración estaba obligada a abonar el interés de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso

* 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»





indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite.

Es incuestionable el decalaje temporal entre la devolución del principal, producida en fechas 22 de diciembre de 2017 y 26 de diciembre de 2018 -recordemos, por la mecánica del tributo (ex art. 31 LGT)- y la devolución de los intereses de demora, el 16 de diciembre de 2020, por mor del art 32.2 LGT. Como pone de manifiesto la contribuyente, si no se abonaran esos intereses sobre esa liquidación autónoma de intereses -devengados desde el ingreso de los pagos fraccionados mínimos hasta la devolución de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2016 y 2017-, esos intereses, reconocidos por la Administración Foral, quedarían sin actualizar financieramente (desde la devolución de los pagos fraccionados hasta el efectivo pago -el 16 de diciembre de 2020- de los intereses liquidados), con el resultado de no restablecer la situación financiera de quien realizó el ingreso indebido.

7.- Llegados a este punto, cabe evocar, nuevamente, nuestra sentencia 640/2019 de 21 de mayo, rec. 3699/2017, ECLI:ES:TS:2019:1837) en la que abordamos el devengo de intereses sobre los intereses de demora, incluidos en la cantidad a devolver -reconocida sobre la base del artículo 32.2 LGT-, y puntualizamos que ese precepto debe ponerse en relación con el artículo 58 LGT que dispone, por lo que aquí interesa, que la deuda tributaria está integrada por el interés de demora, con el artículo 26 LGT, que regula el interés de demora y con el artículo 30.1 LGT, que establece la obligación de la Administración de realizar la devolución de ingresos indebidos.

Entre otras circunstancias, la conversión de los intereses suspensivos en intereses de demora del art. 58.2, b) L.G.T., como componente de la deuda tributaria, llevó a la jurisprudencia -por todas, sentencias de 25 de junio de 2004, rec. 8564/1999, ECLI:ES:TS:2004:4473; y de 28 de noviembre de 1997, rca 9163/1996, ECLI:ES:TS:1997:7212-, a entender que el anatocismo había sido suprimido en el ámbito del Derecho tributario.

Y, aunque las partes se refieren al anatocismo -repárese en que no lo hace, en cambio, el auto de Admisión del presente recurso- como apuntamos en la citada sentencia 640/2019 de 21 de mayo, rec. 3699/2017, remitiéndonos a nuestra previa sentencia 935/2018, de 5 de junio, rec. 634/2017, ECLI:ES:TS:2018:2396, "[n]o estamos ante un problema de procedencia o no del anatocismo ni, en términos más generales, del derecho al devengo de intereses sobre los intereses. Esta posibilidad, que la jurisprudencia contencioso-administrativa ha admitido, toma como base fáctica indeclinable el caso en que, reconocida o declarada una obligación, a cargo de la Administración tributaria, por acto administrativo o por sentencia judicial, hay un desfase temporal o retardo en su cumplimiento, de suerte

* 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 los intereses reconocidos o declarados constituyen una deuda en sí misma, que cobra autonomía y que, en tal carácter, es susceptible de generar nuevos intereses moratorios." En aquellos asuntos se desconocían los parámetros para establecer con precisión el importe de los intereses de demora, en la medida que fueron las sentencias judiciales las que fijaron la cuantificación del principal y el tipo de interés, con la consecuencia de que, en tales condiciones, no cabía apreciar deuda vencida líquida y exigible ni mora por parte de la Administración.

Sin embargo, en el presente caso, la devolución de los intereses de demora se materializó por la Diputación Foral, a través de una liquidación autónoma, en el contexto del art 32.2 LGT que, ex lege, determina, a su vez, el abono de intereses, operación perfectamente factible, contexto que confiere pleno sentido a las afirmaciones contenidas en la sentencia de instancia, en cuya virtud "para que los intereses ya devengados puedan genera nuevos intereses, es que aquellos constituyan una deuda autónoma, que es precisamente lo que sucede en este supuesto."

De esta manera -por todas, sentencia 640/2019 de 21 de mayo, rec. 3699/2017-, la vía del art. 32 LGT retrotrae la exigibilidad de los intereses al momento en que se produjo el pago indebido, de modo que el interés resarcitorio se adentra hasta el núcleo mismo del daño causado, que es el momento del pago, reparando adecuadamente la situación individual del contribuyente, dejándole plenamente indemne por los perjuicios ocasionados con el pago ilícito.

8.- Por otra parte, es evidente que la Diputación Foral recurrente, al tramitar y aceptar la rectificación de la autoliquidación, correspondiente al abono de los pagos fraccionados (recordemos, obligación tributaria de carácter autónomo) asumió que la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio, no resultaba impeditiva para la referida rectificación, en otras palabras, no constituía una situación consolidada.

Más allá de esta circunstancia, que es la que ha determinado la controversia y, además, que haya llegado, así configurada, ante esta sede casacional, la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020 alude únicamente a situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) y a situaciones consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma, de manera que, en el presente caso, no cabría afirmar -desde luego, no lo hace la Administración tributaria recurrente- que la rectificación de una autoliquidación de pagos fraccionados integre una situación no susceptibles de ser revisadas con fundamento en la sentencia 78/2020, de 1 de julio.

* 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 estos efectos, el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, relativo al alcance de la declaración de inconstitucional, expresa:

"En consecuencia, el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad. Antes del fallo es necesario realizar dos últimas precisiones. (i) La estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) hace innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE). (ii) No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6; 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 8; 61/2018, de 7 de junio, FJ 11; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9, y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 b)]".

Se observa con nitidez que, a diferencia de otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional -por ejemplo, sentencias 182/2021, de 26 de octubre, ECLI:ES:TC:2021:182; 133/2022, de 25 de octubre, ECLI:ES:TC:2022:133; o 11/2024, de 18 de enero, ECLI:ES:TC:2024:11- la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020 no se refiere a la rectificación de autoliquidaciones.

9.- Ciertamente, las cantidades abonadas en concepto de pagos fraccionados le fueron íntegramente devueltas a la recurrente el 22 de diciembre de 2017 y el 26 de diciembre de 2018. Y, ciertamente, la Administración hizo lo que procedía en ese momento, devolver (ex art 31 LGT) el pago fraccionado, devolución que opera ex lege por la mecánica propia del tributo.

Aunque nadie lo sugiera, a efectos meramente dialectos, tampoco cabría afirmar que la recurrente se hubiera aquietado frente a la no liquidación -en el momento inicial, esto es, cuando se le abonó el exceso de los pagos fraccionados- de intereses de demora, toda vez que por el juego del artículo 127 LIS y art 31 LGT no procedía su devengo, al haberse materializado el pago -del principal- en plazo.

En cualquier caso, no cabría reprochar al contribuyente que no impugnase la devolución del principal sobre la única base de que no le abonaran intereses (recordemos, desde la perspectiva del artículo 31 LGT no procedía su devengo) pues hacerlo, comportaría confundir dos dimensiones diferentes, es decir, la del artículo 31LGT y la del artículo 32LGT.

* 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»





10.- Tras la sentencia del Tribunal Constitucional es cuando la contribuyente interesa, ex novo, los correspondientes intereses de demora, a través de la rectificación de sus declaraciones en virtud de las cuales, realizó el ingreso de los pagos fraccionados.

En esta tesitura no puede perderse de vista el dato crucial -que justifica la propia existencia del litigio- de que la Administración Foral en ningún momento rechazó el abono de tales intereses; antes bien, reconoció la obligación de pagar los intereses de demora (hasta el momento de la devolución del principal) sin abonar, no obstante, los intereses a los que se refiere el artículo 32.2LGT y que constituyen el elemento de la controversia.

En definitiva, dado que, por un lado, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad son ex tunc, es decir, con carácter declarativo (por tanto, desde que la norma legal fue promulgada) y no constitutivo; y, por otro lado, no infiriéndose una limitación de los efectos temporales de dicha declaración de inconstitucionalidad, cabe mantener, que los ingresos por pagos fraccionados eran originariamente indebidos, lo que justificaba acudir a la vía de los arts. 120 LGT y 32 LGT

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

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

A los efectos de la devolución de los ingresos indebidos (art. 32 LGT), materializada en una cantidad, consistente en los intereses devengados entre la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados -en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, declarada inconstitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio- y la de su devolución (intereses de demora), la Administración tributaria abonará el interés de esa cantidad (de los intereses de demora), desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que proceda a su pago, con independencia de que, con anterioridad a la fecha de la expresada sentencia hubiera devuelto los pagos fraccionados mínimos (principal) por la mecánica propia del impuesto (art. 31LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado.

En consecuencia, resultando la sentencia de instancia conforme con la anterior doctrina, debemos desestimar el recurso de casación.

QUINTO.- Costas

* 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 93.4 LJCA, no apreciándose 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.

LGT. 3ª SENTENCIA Núm.888/2024 [23.05.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7289/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2851/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2851 Id Cendoj: 28079130022024100166]

RESUMEN

Devolución IVA. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, art. 115.3 de la LIVA, en relación con los arts. 124 a 127 de la LGT. Liquidación provisional presunta por silencio positivo. De no practicarse la liquidación provisional en el plazo de seis meses establecido en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 115 LIVA, la Administración tributaria debe devolver de oficio en todo caso el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9c1941ad233e9402a0a8778d75e36f0d/20240607>

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 13 de mayo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1425/2020, en el que a al amparo de lo dispuesto en los artículos 29.2 y 78 de la LJCA en solicitud de ejecución de acto administrativo firme consistente en la estimación por silencio administrativo positivo de la petición de devolución de ingresos indebidos, previo requerimiento formulado a la AEAT de Cataluña.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la entidad mercantil NON, S.L., representada por procurador de los tribunales, bajo dirección letrada.

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 13 de mayo de 2022.

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





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

«1. Determinar si, cuando la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo de seis meses establecido en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 115 LIVA, la Administración tributaria debe devolver de oficio en todo caso el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

2. En el caso de la que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa precisar si, en los supuestos en los que al tiempo de solicitarse la devolución por el contribuyente ya se ha practicado la liquidación provisional o definitiva ulterior procedente más allá del plazo de seis meses que determine la improcedencia de esa devolución, el órgano judicial debe ordenar al amparo del artículo 29.2 LJCA que la Administración proceda a la devolución del importe de la cantidad solicitada o no, aclarando por tanto si la AEAT debe ejecutar la liquidación provisional o definitiva para recuperar la cantidad indebidamente entregada por los trámites previstos en la LGT»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. El artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2. El artículo 101.1, 124, 127 y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 3. El artículo 125.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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. 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 doctrina la recogida en el **Fundamento Jurídico Tercero** de esta Sentencia.

2. Desestimar el recurso de casación núm. 7289/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 13 de mayo de 2022, dictada en el recurso contencioso- administrativo núm. 1425/2020, en el que a al amparo de lo dispuesto en los artículos 29.2 y 78 de la LJCA en solicitud de ejecución de acto administrativo firme consistente en la estimación por silencio administrativo positivo de la petición de devolución de ingresos indebidos, previo requerimiento formulado a la AEAT de Cataluña. Sentencia cuya confirmación procede.

* 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»





3. Sin costas.

FUNDAMENTO DE DERECHO

TERCERO. **Proyección sobre el caso de autos.**

La recurrente, ya se ha visto, parte de un postulado distinto del que tuvo como presupuesto la Sentencia de instancia, así dice el Sr. Abogado del Estado que " El inicio del procedimiento de comprobación limitada no ha creado confusión alguna de procedimientos que pudiera generar indefensión al obligado tributario, que es conocedor de que se inicia un procedimiento para revisar la devolución que todavía no se había ejecutado.

Sin embargo, la decisión de la Sala viene a privar de cualquier efecto a la liquidación provisional dictada por la AEAT, declarando expresamente que es nula de pleno derecho.

A nuestro modo de ver, esa declaración se efectúa sobre la base de una interpretación errónea del art. 115 LIVA. Es así porque, con independencia de la existencia de un acto de reconocimiento de la devolución, conforme a la doctrina del TS (cfr. sentencias del Tribunal Supremo de 13-4-2007, rec. cas. 2184/2002y4-3-2022, RCA 2946/2020), que no negamos, la iniciación por parte de la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada, es plenamente ajustada a derecho y está expresamente contemplada en el mencionado art. 115 LIVA, sin que exista norma alguna que impida que la ejecución de la devolución se produzca con posterioridad a la práctica de la liquidación provisional o definitiva".

Pero como hemos tenido ocasión de ver, acentuando aquellos pasajes de la Sentencia impugnada que así lo recoge, con remisión a la jurisprudencia existente, la Sala de instancia reconoce expresamente que " Una vez transcurrido el plazo de seis meses la Administración no puede girar liquidación provisional, ... establece un sistema de silencio positivo, que desenvuelve su eficacia en el ámbito regulado en el propio precepto, y tal ámbito lo es el de la liquidación provisional exclusivamente. Quiere decirse que transcurridos seis meses se ha producido liquidación provisional respecto de la solicitud de devolución... Ahora bien, tal silencio no puede ir más allá del supuesto contemplado en la norma, y por ello no afecta a una ulterior liquidación definitiva -- cuando ésta reúna los requisitos para serlo --, como consecuencia de una actividad de comprobación administrativa, medie o no liquidación provisional... ello no puede dar origen al reconocimiento al derecho definitivo a la devolución, aunque sí al reconocimiento al derecho al cobro, en los términos señalados en el art. 115.3 párrafo tercero, sin perjuicio de una ulterior resolución administrativa que pudiera dejarlo sin efecto". Esto es, la Sala de instancia reconoce expresamente que la liquidación provisional presunta por

* 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»





silencio administrativo acogiendo la devolución, puede verse afectada por una posterior liquidación definitiva -o provisional- practicada en un procedimiento adecuado al efecto, pero es nula aquella liquidación provisional extemporánea dictada en el seno del procedimiento de devolución, "La jurisprudencia que acabamos de traer a colación nos indica de alguna manera la imposibilidad de analizar separadamente los efectos de la inactividad administrativa ex art. 115 LIVA y la suerte de las liquidaciones provisionales expedidas a destiempo.

También nos hace patente que en supuestos como el que nos ocupa, el hecho de haber transcurrido más de seis meses desde la solicitud de devolución sin que la AEAT reaccione, deberá tener como consecuencia el nacimiento de un crédito en favor del sujeto pasivo solicitante y, por ende, el carácter contrario a derecho de una liquidación provisional extemporánea. Por ello, la demanda de HNO deberá prosperar y la AEAT deberá ser condenada a practicar la correspondiente devolución. Sin perjuicio, como ya hemos podido ver, de que la regulación contenida en el art. 115 tres LIVA, no pueda dar origen a una situación irreversible y sí a un derecho al cobro susceptible, eso sí, de verse afectado en un momento posterior por una decisión administrativa capaz de enervar o trastocar -bajo otro título jurídico- los efectos materiales o prácticos de ese mismo cobro".

Es evidente que la Sala de instancia ha considerado correctamente que si bien la liquidación provisional presunta por silencio positivo da derecho al cobro de la suma autoliquidada y, en su caso, a los intereses, no cabe en el procedimiento de devolución que la practica extemporánea de una liquidación expresa que deje sin efecto aquella, no constituye una situación irreversible, pues puede verse afectado por una decisión administrativa, esto es, una liquidación definitiva o provisional practicada en un procedimiento adecuado al efecto; con ello se desvanece la tesis de la Administración de que la liquidación provisional expresa, anulada por la sentencia de instancia, se giró en un procedimiento de comprobación limitada ajeno al procedimiento de devolución. Circunstancia la referida sobre la que no hubo discusión alguna, debiendo estar este Tribunal a las consideraciones fácticas acogidas por la sentencia de instancia.

Todo lo cual conduce a desestimar el recurso de casación y confirmar la sentencia recurrida.

CUARTO. **Sobre las costas.**

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose 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.

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





IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF. SENTENCIA Núm. 836/2023** [16.05.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7896/2022). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2700/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2700. Id Cendoj:28079130022024100161]

RESUMEN

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos obtenidos por los árbitros de baloncesto que se perciben de las federaciones o de las ligas profesionales, en cuanto trabajador autónomo que organiza su actividad de arbitraje, deben calificarse como rendimientos íntegros por actividades económicas del art. 27.1 de la LIRPF

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a14554c88b58ffe6a0a8778d75e36f0d/20240603>

→ Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, con la representación que le es propia. contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 29 de junio de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 2942/2020, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 14 de julio de 2020, dictada en la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, respecto del acuerdo de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida don J, representado por procurador de los tribunales, bajo dirección letrada.

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia de fecha 29 de junio de 2022 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. J, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 14 de julio de 2020, procedimiento NUM000, y ANULAR y dejar sin efecto la reseñada resolución, y, en consecuencia, la liquidación por IRPF del ejercicio 2016, notificada el 16 de junio de 2018.

* 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 cómo deben calificarse, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos obtenidos por los árbitros de baloncesto que se perciben de las federaciones o de las ligas profesionales y si, a tal efecto, resulta relevante la naturaleza de la relación que une al perceptor y a la asociación»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 17.1 y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

2. No ha lugar al recurso de casación núm. 7896/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 29 de junio de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 2942/2020, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 14 de julio de 2020, dictada en la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, respecto del acuerdo de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016; sentencia cuya conformación procede.

3. Sin costas.

FUNDAMENTO DE DERECHO

TERCERO. Juicio del Tribunal.

No estorba reiterar los términos de los arts. 17.1 y 27.1 de la Ley 35/2006. El primero define los rendimientos íntegros del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas". Y el art. 27.1 conceptúa los rendimientos íntegros de actividades económicas como "aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del

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





contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Para la Administración, y así lo resalta el Sr. Abogado del Estado, las retribuciones percibidas en el ejercicio 2016 por el contribuyente, árbitro de la ACB, deben conceptuarse como rendimientos del trabajo de su Federación y de la Liga ACB y partidos amistosos de clubs de la ACB, pues no concurre la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, configuradora de las actividades económicas.

Así se lee en la resolución del TEAR de Cataluña que "En la actividad del árbitro no se dan las notas propias de los rendimientos de actividades económicas, no existiendo una ordenación por cuenta del reclamante de medios de producción y de recursos humanos para el desarrollo de su actividad, ... Pues bien, sin perjuicio de su independencia en el desempeño de su labor técnico-deportiva, los árbitros se integran en el ámbito de una organización federativa bajo cuyas directrices ejercen su función. No cabe duda de que es la entidad federativa o la liga profesional (en este caso la ACB o la FCBQ) la que establece los partidos; su calificación técnica; el uniforme que deben utilizar para ejercer la actividad y que la propia organización facilita; el abono de un salario con una parte fija y otra de cuantía fija, pero de proporción variable en función del número de partidos arbitrados, que son establecidos igualmente por la entidad organizadora."

La sentencia de instancia, sin embargo, consideró que las retribuciones percibidas por el actor como árbitro de la ACB y las percibidas por la Federación catalana como asesor, debían conceptuarse como rendimientos de actividades económicas, esto es, que de forma efectiva sí existía la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de la menos alguno de ellos, y llegó a dicha conclusión tomando como referencia el estudio realizado por el orden social de la relación existente entre la Federación de Baloncesto, la ACB y los árbitros, y en lo que ahora interesa, resulta bien significativo, la referencia que se hace al preámbulo de AIP, en cuanto se pone de manifiesto la "situación legal de silencio legal e indefinición sobre la naturaleza y el marco regulatorio del arbitraje deportivo", la búsqueda de un modelo "tanto a nivel deportivo como laboral, y de aseguramiento social, fiscal y de cobertura penal", lo inadecuado de establecer una subordinación bajo el vínculo de un contrato de trabajo, de suerte que "la consideración de que la independencia del árbitro motiva una identificación preferente como trabajador autónomo sobre las de la relación laboral -ya sea común o especial- "sobre todo ahora que se ha regulado la figura del trabajador económicamente dependiente, hacia el que debería tender la evolución del estatuto del árbitro profesional, entendiéndose por tal el que ha hecho del arbitraje su

* 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»





dedicación única o principal", regulándose la relación mediante un " contrato de arrendamiento civil de servicios profesional"; respecto del caso concreto que examina la sentencia del orden social que reproduce la resolución impugnada, indica que " no estamos ante un trabajador económicamente dependiente (que daría la competencia a este orden de la Jurisdicción), sino ante un trabajador autónomo ordinario pero cuya situación jurídica viene definida tanto por el marco legal que se ha expuesto en los fundamentos jurídicos anteriores como por las previsiones de dicho AIP".

En definitiva, no es cuestionado por el Sr. Abogado del Estado, a efectos sociales, y también fiscales, como veremos a continuación, cabe encuadrar a los árbitros de la ACB como trabajadores autónomos, o en su caso -que no es el supuesto del contribuyente que no llega al 75% de lo percibido de la ACB-, como trabajador autónomo dependientes, y al efecto, como descubre la parte recurrida: desde el 1 de septiembre de 2013 está de alta en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos de la Seguridad Social. Fiscalmente: desde septiembre de 2013 desarrolla la actividad de árbitro profesional, estando de alta desde el 30 de septiembre de 2013 en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la AEAT en la actividad de "árbitros de espectáculos deportivos" (grupo 048 de la Sección Tercera de las tarifas de IAE recogidas en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990), distinta, como acertadamente indica la parte recurrida, de la ordenación de los medios de producción necesarios para la actividad "organización de espectáculos deportivos" (grupo 968 de la Sección Primera destinada a Actividades Empresariales de las tarifas de IAE); viene presentando por su actividad declaraciones trimestrales de IVA - aparte de declarar en IRPF sus rendimientos como de actividades económicas, objeto del presente recurso, sin perjuicio de resaltar, como evidencia la parte recurrida que el art. 95.a) del Reglamento de IRPF considera comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales "los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas" y dentro de la Sección Tercera (Actividades Artísticas) está el epígrafe grupo 048 "árbitros de espectáculos deportivos"-.

Ciertamente, tal y como pone de manifiesto la sentencia impugnada atendiendo a los pronunciamientos del orden social, la relación entre los árbitros de la ACB y la Federación de Baloncesto es un tema complejo por su singularidad, con contratos civiles, retribuciones y colaboraciones en distintas actividades por parte de los árbitros, y su encaje dentro del marco normativo laboral, de seguridad social y fiscal, en el que podemos hablar de un convenio de arbitraje con retribuciones fijas y variables, con participación en actividades diversas, como es en nuestro caso en el que se presta servicios de arbitraje en amistosos a clubs de la ACB o

* 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»





asesoramiento a la Federación catalana, y en que existe una dependencia, que no ajeneidad, respecto de la ACB y ejercicio de funciones delegadas de la Federación.

En este marco y en un ámbito presidido por los principios de legalidad y seguridad jurídica, en el que resulta esencial determinar la carga tributaria que todo ciudadano debe soportar, no tiene amparo jurídico que se someta al mismo contribuyente en el ejercicio de una misma actividad a regímenes fiscales absolutamente incompatibles. De acoger la tesis del Sr. Abogado del Estado, siguiendo el parecer de la Administración Tributaria, esto es, que las retribuciones de los árbitros son rendimientos de trabajo, aún bajo el encaje del art. 17.2, la necesaria contrapartida dentro del propio sistema tributario, sería la no sujeción al IAE, al no desarrollar actividad alguna a título propio, y, desde luego, nada tendrían que facturar ni repercutir de IVA, por no estar ante una actividad sujeta. Al respecto, vista la absoluta incoherencia fiscal, el Sr. Abogado del Estado no ofrece explicación alguna, pues la pregunta surge como resultado de una elemental lógica tributaria, cómo es posible que se constate que el obligado tributario esté dado de alta en IAE y facture por IVA, y se niegue, sin más, que no desarrolla una actividad económica, pues la ordenación de los medios de producción y de los recursos humanos la realizan la ACB y la Federación.

Pues bien, partiendo del presupuesto, no cuestionado como se ha indicado, de que los árbitros de la ACB son trabajadores autónomos, con las obligaciones sociales y fiscales vistas, por definición y a falta de otro encaje legal, pues no hay norma tributaria específica que contemple esta actividad, como sí se hace en el art. 17.2 respecto de otras actividades concretas, ha de convenirse que el árbitro de baloncesto como autónomo y por definición, es una persona física que se encarga de organizar su propia actividad, ordenando los medios de producción y/o humanos, sin sujeción a un contrato de trabajo, desarrollando personalmente la actividad de arbitraje por su formación y conocimiento, sometido al alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la Agencia Tributaria y en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social y cumplir con las obligaciones fiscales vistas, hacer frente al IAE y al IVA; siendo el autónomo dependiente -en este caso concreto no lo es-, con iguales cargas sociales y fiscales, el que realiza una actividad económica por cuenta propia pero dependiendo de un único cliente del que percibe al menos el 75% de sus ingresos.

Por todo ello, a la cuestión de interés casacional objetivo debe responderse en el sentido de que deben calificarse, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos obtenidos por los árbitros de baloncesto que se perciben de las federaciones o de las ligas profesionales, en cuanto trabajador autónomo

* 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 organiza su actividad de arbitraje, como rendimientos íntegros por actividades económicas del art. 27.1 de la LIRPF.

CUARTO. **Sobre las costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no ha lugar a hacer declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. No ha lugar a hacer pronunciamiento sobre las costas de instancia.



TASAS

TASAS. SENTENCIA Núm.754/2024 [06.05.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3602/2022). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2422/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2422. Id Cendoj:28079130022024100126]

RESUMEN

Tasa de ocupación del dominio público portuario. Bonificación del artículo 181.a) del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante: es un procedimiento de oficio, en el que el transcurso del plazo máximo para resolver produce efectos desestimatorios. Desestimación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1c982c26ab99cef8a0a8778d75e36f0d/20240522>

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso promovido por Muelle Uno-Puerto, S.A., 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 de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 677/2019, promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 16 de octubre de 2018, por la que, a su vez, se estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa núm.00/02762/2016 formulada contra la liquidación practicada en concepto tasa de ocupación y se inadmitió la reclamación-económico-administrativa interpuesta contra

* 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 factura en concepto de importes adicionales a la tasa de ocupación, ambas por el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016.

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

«Determinar interpretando los artículos 104 de la LGT y 181 Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, si a falta de un régimen específico sobre el silencio respecto de la tasa en el citado Texto Refundido, deben entenderse concedidas por silencio administrativo positivo las bonificaciones solicitadas al amparo de dicha norma, y, por tanto, son nulas las liquidaciones giradas que no contemplen el reconocimiento de dicha bonificación»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. El artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 2. Los artículos 162, 172.2 y 181.a) 2º del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante. 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. 3602/2022, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Muelle Uno, S.A. contra la sentencia dictada el 31 de enero de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 677/2019.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO.- El juicio de la Sala.

Es objeto del litigio la liquidación practicada por la Autoridad Portuaria de Málaga ["APM"] a la entidad mercantil Muelle Uno-Puerto, S.A., en concepto de tasa de ocupación de dominio público portuario correspondiente al primer semestre de 2016. La entidad mercantil MUELLE UNO, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa 00/02762/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. En dicha reclamación alegaba, en síntesis, que la cuota de la liquidación de la tasa de ocupación había sido calculada de forma errónea por no aplicar la bonificación prevista en el artículo 181.a) 2º del Texto Refundido de la Ley de Puertos 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»





y de la Marina Mercante. Asimismo, también aducía que la cuota de la liquidación del importe adicional de la tasa de ocupación se había calculado de forma incorrecta por adoptar como base para su cuantificación un precio erróneo. Por último, consideraba que la superficie a tener en cuenta, tanto en la liquidación de la tasa como en la factura del importe adicional, no debía ser de 45.526,78 m² como se indicaba en la liquidación, sino de 43.678,17 m², de los que 31.043,53 m² corresponden a suelo y 12.634,64 m² a subsuelo. La resolución del TEAC estima en parte su impugnación, y acuerda retrotraer las actuaciones para que la APM resuelva motivadamente sobre la bonificación solicitada por la actora en fecha 30 de diciembre de 2013, respecto a la que no se había producido resolución expresa, aunque sí habían sido liquidadas las tasas correspondientes, sin aplicación de la bonificación solicitada. El recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dicha resolución fue desestimado en la sentencia que es objeto del presente recurso de casación, en el que se plantea si la falta de resolución expresa respecto a una solicitud de bonificación de la liquidación de tasas por ocupación de dominio público prevista en el artículo 181.a) TRLPE, y, por tanto, si son nulas las liquidaciones giradas que no contemplen el reconocimiento de dicha bonificación.

La actora y recurrente en casación argumenta que se ha producido el efecto estimatorio por falta de resolución expresa por aplicación del art. 104. 3 LGT porque, al haber presentado una solicitud para que le fuera aplicada la bonificación prevista en el artículo 181.a) TRLPE, se trataría de un procedimiento iniciado a instancia del interesado, y en ausencia de regulación expresa en el referido TRLPE acerca de los efectos de la falta de resolución expresa, resulta de aplicación el artículo 104.3 LGT, que requiere el transcurso de seis meses desde que presentó la solicitud -en este caso el día 30 de diciembre de 2013- y no encontrarse en ninguno de los casos en que se excluye el efecto positivo de la falta de resolución expresa (derecho de petición e impugnación de actos y disposiciones). En consecuencia, sostiene que debe ser anulada la liquidación girada el 5 de enero de 2016.

La recurrente invoca en su favor como jurisprudencia infringida, la STS de 16 de octubre de 2014 (recurso de casación de unificación de doctrina 818/2013) que resuelve sobre la contradicción entre sentencias que, en relación a otra tasa por ocupación de dominio público portuario (art. 8.1.a de la Ley 48/2003) en la que se establece la exención del pago de la tasa de ocupación en determinadas instalaciones, en aquel caso era una depuradora del Ayuntamiento de Algeciras en el puerto de Algeciras. Ahora bien, el pronunciamiento de la STS de 16 de octubre de 2014, cit., se encuentra condicionada por las posturas mantenidas en las sentencias recurrida y de contraste que, en ambos casos, habían resuelto sobre la premisa de que se trataba de un supuesto de "exención rogada, pues solo así cabe

* 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»





dar entrada al silencio tanto en su carácter negativo como positivo". Por tanto, no se pronuncia sobre la naturaleza de ese procedimiento, sino que, partiendo de la posición indiscutida en las sentencias recurridas y de contraste, resuelve, insistimos que sobre esta base admitida por las partes en la instancia, declarando la aplicabilidad del artículo 104.3 LGT, con el efecto positivo ante la falta de resolución expresa.

La cuestión requiere determinar la naturaleza del procedimiento que entiende iniciado el recurrente y si en efecto es, como sostiene la recurrente, un procedimiento iniciado a instancia de parte en que pudiera producirse el efecto positivo de la falta de resolución expresa en plazo. El TRLPUE se remite, en lo que no se oponga a la LGT y sus disposiciones de desarrollo. Por su parte, el art. 123 LGT enumera una serie de procedimientos de gestión: [...]

En ninguno de ellos tiene cabida la solicitud del interesado. Bien es cierto que a continuación el artículo 124.3 LGT establece que reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión a los que serán de aplicación las normas del Capítulo II de este título.

Por su parte, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de actuaciones tributarias, sí regula, en los artículos 136 y 137, el procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado, pero establece que la falta de resolución en el plazo de seis meses o el que establezca expresamente la normativa reguladora del beneficio, produce efecto desestimatorio.

Hay que recordar que el artículo 172.2 TRLPE establece la aplicación de la LGT y sus disposiciones de desarrollo, por tanto el RGAT en cuanto no se opongan a lo previsto en ella, al disponer que "en los procedimientos de aplicación de los tributos se aplicarán los principios y procedimientos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y disposiciones de desarrollo en cuanto no se opongan a lo previsto en esta ley".

La aplicación de la bonificación del artículo 181.a) TRLPE no es una bonificación rogada, sino que debe ser aplicada de oficio por la Administración, como resulta del propio precepto del TRLPUE. El hecho de que se produzca una solicitud del interesado para que se aplique no altera la naturaleza del procedimiento, es decir, no lo convierte en un procedimiento iniciado a instancia del interesado, en el que la falta de resolución tenga efecto estimatorio. A lo sumo, en la hipótesis de que se entendiera iniciado un procedimiento como consecuencia de la solicitud deducida por la actora para la aplicación de la bonificación interesada, sería el de beneficio fiscal rogado de los artículos 136 y 137 del RGAT, que establece el efecto desestimatorio de la falta de resolución. Y obviamente la falta de aplicación de la

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



bonificación podrá discutirse en la impugnación de la liquidación que es lo que hizo la actora, obteniendo un pronunciamiento de anulación y retroacción de las actuaciones para que se resolviera motivadamente sobre la bonificación.

Por tanto, el criterio interpretativo que hemos de establecer es que la aplicación de la bonificación del artículo 181.a) TRLPE, aunque sea solicitada a instancia del interesado, es un procedimiento de oficio, en el que el transcurso del plazo máximo para resolver produce efectos desestimatorios, conforme al artículo 104.3 LGT.

La sentencia recurrida se ajusta a este criterio interpretativo, por lo que el recurso de casación ha de ser desestimado.

SEXTO.- **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, se ha de estar al pronunciamiento de la sentencia recurrida.

II. SENTENCIAS (Reseñas)

LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

LGT. SENTENCIA 963/2024 [31.05.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7037/2022) Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3041/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3041 Id Cendoj:28079130022024100174]

RESUMEN

Un pago fraccionado, debidamente autoliquidado por una entidad mercantil en aplicación de las normas reguladoras del impuesto, es indebido cuando proceda su devolución si la autoliquidación del ejercicio arroja una cuota inferior a lo así pagado, como consecuencia del recálculo del deterioro de los valores en las participadas, reconocido por la administración en el marco de actuaciones inspectoras. Esta devolución del ingreso excesivo hecho en el momento del pago fraccionado se rige en cuanto al devengo de intereses por el artículo 32 de la LGT.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/002e3ef1c83e688da0a8778d75e36f0d/20240614>

* 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 procuradora, en representación de VN, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de junio de 2022, en el recurso núm. 477/2019 sobre impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2010 a 2012. 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 30 de junio de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario abreviado núm. 477/2019, promovido por VN S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de enero de 2019 que, a su vez, desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación notificado el 2 de febrero de 2018.

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

«Determinar si el ingreso excesivo hecho en el momento del pago fraccionado y a la luz de unos datos en ese momento válidos no impide que deba considerarse como ingreso indebido, también en el caso del cálculo de deterioro de los valores en las participadas que se hayan ingresado en los pagos fraccionados según un determinado modo de cálculo»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: 3.1.** artículos 31, 32, 120.3, 221 LGT. Artículo 14 de la Constitución española, que dispone: "Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social". En concreto, si resulta contrario a dicho artículo el otorgamiento de un tratamiento distinto a los obligados tributarios en función de si realizan pagos fraccionados o no y cómo sea su cálculo, penalizando a aquellos que se han visto obligados por exigencia de la norma a ingresar de forma anticipada un importe mayor del Impuesto sobre Sociedades. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

Primero.- Fijar los criterios interpretativos recogidos en el **fundamento de derecho tercero.**

Segundo. - Haber lugar al recurso de casación núm. 7037/2022, interpuesto por la procuradora en representación de VN, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección

* 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»





Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de junio de 2022, en el recurso núm. 477/2019 sobre impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2010 a 2012, de modo que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario abreviado núm. 477/2019, promovido por VN, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de enero de 2019 que, a su vez, desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación notificado el 2 de febrero de 2018, lo que comporta la anulación de los actos y resoluciones recurridos.

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



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

IRPF. SENTENCIA 959/2024 [30.05.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7097/2022) Ponente Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3050/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3050. Id Cendoj: 28079130022024100176]

RESUMEN

En los supuestos en que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) Ley IRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 LIRPF y 18 LIS y, siendo así, puede acudir a la comprobación de valores, empleando los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT, realizándose la comprobación de valores por la administración y ofreciendo la posibilidad, al obligado tributario, de solicitar la tasación pericial contradictoria, conforme a los artículos 134 y 135 LGT.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/15c5b2ad79fa7535a0a8778d75e36f0d/20240614>

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso interpuesto por procurador en representación de don JL, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

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





Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el 22 de junio de 2022, en el recurso núm. 1347/2021 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2015. 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 22 de junio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1347/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 15 de octubre de 2021, por la que se desestimó la reclamación económico administrativa núm. NUM000, interpuesta contra la comunicación de 30 de noviembre de 2018 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de Valencia, por la que se acordó no haber lugar a la tasación pericial contradictoria solicitada por el recurrente ni a la suspensión de las liquidaciones practicadas, por el concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicio 2015, sin aportación de garantía alguna.

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

«1. Determinar si, en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) de la LIRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 de la LIRPF y 18 LIS.

2. En función de la respuesta que se dé a la pregunta anterior aclarar si la determinación del valor de las aportaciones no dinerarias efectuadas por una persona física a una sociedad vinculada se rige por las normas específicas de valoración contenidas en el artículo 37.1.b) [d] LIRPF y 17.4 LIS y constituye una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 c) y/o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 o, por el contrario, en el caso de que debe efectuarse por las normas especiales de valoración del artículo 41 LIRPF supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (artículo 159.5 del RGAT y 18 LIS), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores»

→ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: 1. Artículos 37.1.b) [d] y 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre,

* 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»





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. 2. Artículos 17.4.b) y 18.12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades. 3. Artículos 57, 134 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 4. Artículo 159.5 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. 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 interpuesto por procurador, en representación de don JL contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el 22 de junio de 2022, en el recurso núm. 1347/2021 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2015.

Segundo. Estimar el recurso contencioso administrativo 1347/2021, anulando la resolución del TEARCV, de 15 de octubre de 2021, así como la comunicación de 30 de noviembre de 2018 de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia al objeto de que se sustancie el procedimiento de tasación pericial contradictoria con los efectos y consecuencias que se desprenden de su régimen jurídico y, consecuentemente, se reconoce el derecho a la devolución del importe de las liquidaciones de IRPF de 2015 ingresadas, con sus correspondientes intereses.

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



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

ITP-AJD. SENTENCIA 937/2024 [29.05.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6839/2022) Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, STS 2924/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2924. Id Cendoj: 28079130022024100170]

RESUMEN

Existe mutuo acuerdo y, por tanto, se aplica el artículo 57.5 TRITPAJD, en las

* 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»





situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f4b44bdc45689e5fa0a8778d75e36f0d/20240613>

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso interpuesto por procuradora, en representación de HRQ, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el 2 de junio de 2022, en el recurso núm. 681/2021 sobre impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ["ITPAJD"], modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado y la Comunidad Autónoma de Castilla y León, representada por el letrado de sus servicios jurídicos.

→ **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia dictada el 2 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, que desestimó el recurso núm. 681/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 31 de marzo de 2021 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta contra el acuerdo del Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León de 27 de abril de 2020. Dicho acuerdo, por su parte, había desestimado el recurso de reposición contra la resolución del mismo servicio, de 9 de enero de 2020, igualmente desestimatoria, de la solicitud de devolución de ingresos indebidos en materia de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ["ITPAJD"], modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

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

«Determinar si cabe considerar la existencia de mutuo acuerdo a los efectos del artículo 57.5 del TRITPAJD o, por el contrario, debe aplicarse el supuesto del artículo 57.1 del TRITPAJD, en aquellos supuestos en los que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato sin apreciar el incumplimiento contractual de las partes, cuando ambas partes 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»





conformes en dejar sin efecto dicho contrato, pero se imputaban recíprocamente, como causa de la pretendida resolución, el incumplimiento de las respectivas obligaciones del contrato y discrepaban, por tanto, de las responsabilidades derivadas de la resolución contractual»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. Artículo 57, apartados 1 y 5, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 2. Artículo 95, apartados 1 y 5, del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 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 recogidos en el fundamento de derecho tercero.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación núm. 6839/22, interpuesto frente a la sentencia del TSJ Castilla y León de 2 de junio de 2022, recaída en el recurso contencioso-administrativo, núm. 681/2021, de modo que se confirma y con ella los actos y resoluciones de los que trae causa.

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



PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (LJCA)

👉 **LJCA. 1ª SENTENCIA 863/2024** [20/05/2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.729/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2850/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2850 Id Cendoj: 28079130022024100165]

RESUMEN

Medida cautelar de suspensión de una diligencia de embargo de sueldos o salarios. Ley 41/2003 de protección patrimonial de las personas con discapacidad. NO se cumplen los presupuestos para dar respuesta a la cuestión de interés casacional

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





planteada pues no estamos en presencia del embargo de bienes integrantes de un patrimonio especialmente protegido.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d10c8c2896ec2496a0a8778d75e36f0d/20240613>

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso de casación interpuesto por procuradora, en representación de don Luis Alberto, contra el auto de 13 de octubre de 2022 dictado por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de reposición interpuesto en la pieza de medidas cautelares del procedimiento ordinario registrado con el núm. 407/2021. 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.**

Auto de 13 de octubre de 2022 dictado por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el auto de 7 de julio de 2022, que resolvió la medida cautelar solicitada en la pieza de medidas cautelares del procedimiento ordinario registrado con el núm. 407/2021.

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

«Determinar si son inembargables por deudas tributarias los bienes y derechos que constituyen el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, incluidos en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, sin que se pueda exigir la constitución de otra garantía en caso de que el interesado tenga reconocido el beneficio de justicia gratuita y, en todo caso, con suspensión de la resolución recurrida en el proceso»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. Artículos 14, 24 y 49 de la Constitución española. 2. El artículo 1 y demás concordantes de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE del 19 de noviembre). 3. El artículo 606.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras

* 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»





si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

Primero. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por procuradora, en representación de don LA, contra el auto de 13 de octubre de 2022 dictado por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatorio del recurso de reposición formulado contra el auto de 7 de julio de 2022, que resolvió la medida cautelar solicitada en la pieza de medidas cautelares del procedimiento ordinario registrado con el núm. 407/2021.

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

👉 **LJCA . 2ª SENTENCIA 902/2024** [23.05.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3811/2022) Ponente Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2852/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2852 Id Cendoj:28079130022024100167]

RESUMEN

Interpretación de los artículos 81.1.a), 81.2.a), y 85.10 LJCA de la Ley 29/1998, de 13 de julio: el órgano jurisdiccional que conozca de un recurso de apelación interpuesto frente a una sentencia que declare la inadmisión del recurso contencioso administrativo, en el supuesto de que aprecie que dicha inadmisión fue acordada indebidamente, deberá entrar a conocer del fondo del asunto conforme al artículo 85.10 LJCA en el caso de que resulte competente por razón de fondo de la apelación, atendida la cuantía y materia del recurso. Por el contrario, en los supuestos en que la competencia por razón del fondo correspondería exclusivamente en única instancia a los Juzgados conforme al artículo 81.1 LJCA, la sentencia de apelación que deje sin efecto la declaración de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo deberá acordar, como regla general, la retroacción de actuaciones al órgano que hubiere dictado la sentencia que ha sido revocada en apelación, para que resuelva sobre el fondo. Desestimación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/37f67710e36f7239a0a8778d75e36f0d/20240607>

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso promovido por doña S, representada por procuradora de los Tribunales, bajo la dirección letrada, contra la sentencia núm. 66, de 7 de febrero de 2022, dictada

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





por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación núm. 751/2021. Comparece como parte recurrida el Ayuntamiento de Parla, representado por procuradora, con la asistencia de letrada de sus Servicios Jurídicos.

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia núm. 66, de 7 de febrero de 2022, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estimatoria parcial del recurso de apelación núm. 751/2021 formulado frente a la sentencia de 12 de abril de 2021, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 17 de Madrid, que inadmite el recurso contencioso-administrativo en el procedimiento abreviado núm. 83/2020.

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

«Determinar si el órgano jurisdiccional que conozca de un recurso de apelación interpuesto frente a la inadmisión del recurso contencioso administrativo, en el supuesto de que aprecie que dicha inadmisión fue acordada indebidamente, debe entrar a conocer del fondo del asunto, en todo caso, aun cuando no resulte competente por razón de la cuantía del recurso, o si, por el contrario, si no se encuentra facultado para conocer del asunto en apelación por esa razón, debe limitarse a declarar la indebida inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, procediendo a devolver las actuaciones al órgano apelado»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 81.1.a), 81.2.a), y 85.10 LJCA 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.

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 3811/2022, interpuesto por la representación procesal de doña S contra la sentencia núm. 66, de 7 de febrero de 2022, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estimatoria parcial del recurso de apelación núm. 751/2021 formulado frente a la sentencia de 12 de abril de 2021, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 17 de Madrid, que inadmite el recurso contencioso-administrativo en el procedimiento abreviado núm. 83/2020.

2.- 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»



Monumento en honor de David Hume en la Royal Mile de Edimburgo, Escocia



Autor de la imagen: Estrada-Arráez

licencia [Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)

IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (MAYO, 2024)

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



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

➡ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 **IVA – Asunto C-241/23. Sala Séptima. ST. 8/05/2024**

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 73 — Entregas de bienes y prestaciones de servicios — Aportación no dineraria mediante bienes inmuebles — Base imponible — Contraprestación — Acciones — Valor nominal — Valor de emisión»

VÍNCULO: [CURIA - Documentos \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/curia/doc/default.aspx?docid=862024)

➔ MARCO JURÍDICO

Derecho de la unión: Artículo 73 de la Directiva del IVA.
Derecho polaco.

➔ OBJETO DEL ASUNTO: interpretación del artículo 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Croacia y a las adaptaciones del Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 2012, L 112, p. 21) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre P. SP. Z O.O. y el Director de la Administración Tributaria de Varsovia -Polonia-, en lo sucesivo, «autoridad tributaria de recurso»), en relación con la negativa de esta autoridad a tener en cuenta la deducción practicada por dicha sociedad de 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.





importes del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que figuraban en las facturas emitidas por W. Y POR B. en concepto de aportaciones de bienes inmuebles que estas sociedades efectuaron al capital de P.)

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- **P.** es una sociedad sujeta al IVA, cuyo capital social está dividido en acciones. Entre finales de 2014 y principios de 2015, P. procedió a un aumento de capital mediante aportaciones no dinerarias de W. y B. Más concretamente, estas dos últimas sociedades celebraron con P. varios contratos que tenían por objeto la transmisión de bienes inmuebles de su propiedad y una aportación dineraria a cambio de acciones de **P.**

Los días 3 de octubre, 28 de noviembre y 29 de diciembre de 2014, **P.** celebró sendos contratos con W., en virtud de los cuales esta se comprometió a transmitir a aquella veintitrés bienes inmuebles y una determinada cantidad de dinero a cambio de, respectivamente, 4.767, 1.164 y 7.745 acciones emitidas por **P.** Además, los días 3 de octubre y 28 de noviembre de 2014, P. celebró sendos contratos con B., en virtud de los cuales esta se comprometió a transmitir a aquella dos bienes inmuebles y una determinada cantidad de dinero a cambio de, respectivamente, 2.100 y 133 acciones emitidas por **P.** En los contratos, se estipuló que la contraprestación de las aportaciones no dinerarias al capital de **P.** estaría constituida por acciones de esta, valoradas a su precio de emisión. Este precio quedó fijado en 35.287,19 eslotis polacos (PLN) por acción, es decir, aproximadamente 8 123 euros. Para determinarlo, las partes se basaron en el valor de los bienes inmuebles aportados, que fue estimado por un tercero conforme a los precios de mercado.

SEGUNDO.- En sus declaraciones del IVA correspondientes al cuarto trimestre de 2014 y al primer trimestre de 2015, **P.** incluyó el importe del IVA y el importe neto que figuraban en las facturas emitidas por W. y B. relativas a las aportaciones de bienes inmuebles al capital de **P.** Dichos importes se calcularon basándose en el valor de emisión de las acciones de P. recibidas como contraprestación de las aportaciones.

Mediante resolución de 28 de marzo de 2017, el Jefe de la Oficina Tributaria n.º 1 de Varsovia Centro (Polonia), autoridad tributaria de primer grado, consideró que, a efectos del IVA, la base imponible de las aportaciones efectuadas por W. y B. en el marco del aumento de capital de **P.** debía calcularse teniendo en cuenta el valor nominal de las acciones de esta sociedad, que era de 50 PLN por acción, es decir, alrededor de 11,50 euros, y no su valor de emisión, que era de 35.287,19 PLN por acción, es decir, aproximadamente 8 123 euros. *En consecuencia, esa autoridad cuestionó el derecho de P. a deducir todo IVA relativo a dichas aportaciones cuyo importe superara el importe calculado basándose en el valor nominal de las acciones.*

* 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.





Mediante resolución de 30 de junio de 2017, la autoridad tributaria de recurso confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado, ya que consideró que los importes que figuraban en las facturas emitidas por W. y B. relativas a las aportaciones de bienes inmuebles al capital de **P.** a cambio de acciones de esta sociedad no eran plenamente conformes con la realidad y, por tanto, con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA, no conferían a **P.** el derecho a deducir el IVA. Según la autoridad tributaria de recurso, la contraprestación percibida por W. y B. a cambio de las aportaciones no dinerarias efectuadas al capital de P. *debía apreciarse basándose en el valor nominal de las acciones.*

TERCERO.- Mediante sentencia de 29 de mayo de 2018, el Tribunal de lo Contencioso administrativo de Voivodato de Varsovia (Polonia) desestimó el recurso de **P.** contra la resolución de la autoridad tributaria de recurso. Remitiéndose, en particular, a los artículos 29a, apartado 1, y 88, apartado 3a, punto 4, letra b), de la Ley del IVA, dicho órgano jurisdiccional declaró que la contraprestación debida a una entidad que efectúe una aportación no dineraria a una sociedad, distinta de una aportación de empresa o de una parte organizada de una empresa, corresponde al valor nominal de las acciones que esa sociedad haya transmitido a la entidad como retribución de la aportación. **P.** recurrió esa sentencia en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Polonia), órgano jurisdiccional remitente.

CUARTO. En Particular:

- **P.** considera, que se ha interpretado erróneamente que el artículo 29, apartado 1, de la Ley del IVA exige que la base imponible de una operación de aportación no dineraria se determine fundándose en el valor nominal de las acciones que se reciban como contraprestación. Según **P.**, la interpretación correcta de esta disposición conlleva que se tenga en cuenta el precio de emisión de las acciones para calcular la base imponible de la aportación de que se trata. En su caso, cabría restar de dicha base el valor de la aportación dineraria que P. obtuvo en el marco de la operación de aportación.

- **El órgano jurisdiccional remitente:**

▪ Considera que, en el caso de una aportación no dineraria a cambio de acciones, en primer lugar, el valor de mercado del objeto de la aportación no puede servir para determinar la base imponible del IVA de dicha aportación y, en segundo lugar, la contraprestación está constituida por las acciones de la sociedad.

▪ Estima que el Tribunal de Justicia aún no ha abordado la cuestión de si, para determinar tal base imponible, es preciso tener en cuenta el valor nominal de las acciones o, por el contrario, su valor de emisión conforme a lo que hayan acordado las partes.

* 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.





Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la forma en que debe determinarse la base imponible del IVA en el presente asunto. A este respecto, puntualiza que es manifiesto que el valor nominal de las acciones, considerado como base imponible por las autoridades tributarias nacionales, no correspondía al valor de los bienes inmuebles que se aportaron a P. y que, en razón de ese desequilibrio, las partes acordaron en los contratos de aportación no dineraria que la contraprestación de las aportaciones estuviese constituida por acciones de P. valoradas a su precio de emisión. Este último enfoque permite conferir a las operaciones de que se trata un carácter recíproco.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Debe entenderse que la contraprestación que quien realice la entrega de bienes obtenga o vaya a obtener, mencionada en el artículo 73 de la Directiva [del IVA], es el valor nominal de las acciones suscritas, o bien el valor de emisión si las partes han estipulado que la contraprestación ascienda al valor de emisión de las acciones?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«El artículo 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 el Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Croacia y a las adaptaciones del Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, debe interpretarse en el sentido de que debe interpretarse en el sentido de que la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor de emisión de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por dicho valor de emisión»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si el artículo 73 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor nominal de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por el valor de emisión de dichas acciones.

UNO.- Del tenor del artículo 73 de la Directiva IVA se desprende que, en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o

* 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.





preste el servicio obtenga o vaya a obtener (APARTADO 21). Dicha contraprestación no tiene por qué ser necesariamente dineraria. Los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas a la luz de la Directiva del IVA. Así pues, la contraprestación de una prestación de servicios o de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios o en una entrega de bienes y constituir su base imponible a efectos del artículo 73 de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, apartados 35 y 36 y jurisprudencia citada). (APARTADO 22)

No obstante, es importante que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice a título oneroso, es decir, que exista una relación directa entre los bienes o prestaciones intercambiados y que el valor del bien o de la prestación dados a cambio pueda expresarse en dinero. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, apartados 31 y 35 y jurisprudencia citada). (APARTADO 23)

DOS.- (APARTADO 24) En el presente asunto, P. realizó varios aumentos de capital adquiriendo la propiedad de bienes inmuebles pertenecientes a W. y a B. La contraprestación que estas sociedades recibieron por aportar sus bienes inmuebles al capital de P. consistió en acciones de P. que esta emitió a tal efecto.²⁵ Por lo tanto, existe una relación directa entre la transmisión de esos bienes inmuebles por W. y B. y la atribución de acciones de P. a estas sociedades. Además, el valor de las acciones transferidas a dichas sociedades puede expresarse en dinero. (APARTADO 25)

TRES.- Por lo que respecta a la valoración en dinero de las referidas acciones, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, en Derecho polaco, el valor nominal de las acciones de una sociedad mercantil se define, en esencia, como el valor, por acción, de los activos financieros y no financieros aportados por los socios fundadores, tal como quede fijado en los estatutos sociales. Este valor es, pues, el valor de cada acción de una sociedad, aceptado por los accionistas en el momento de la constitución de la sociedad y determinado en función de las aportaciones de aquellos a dicha sociedad en ese momento. En cuanto al valor de emisión de una acción, este corresponde al valor de tal acción en el momento de su emisión. Cuando se crea una sociedad, el valor de emisión de una acción equivale, en principio, al valor nominal de esta.

Sin embargo, el valor de una sociedad puede aumentar o disminuir durante la existencia de la sociedad en función, en particular, de la actividad de esta, de modo

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





que el valor de cada una de las acciones de la sociedad irá aumentando o, por el contrario, disminuyendo en relación con su valor nominal. Cuando una sociedad cuyas acciones se han revalorizado desde su creación emite nuevas acciones, el precio de emisión de estas suele ser más elevado que el valor nominal de las acciones existentes con el fin de evitar que se diluya el valor de estas últimas acciones. (APARTADO 26)

Por otra parte, de reiterada jurisprudencia se desprende que la base imponible de una entrega de bienes realizada a título oneroso está constituida por la contraprestación realmente recibida a este efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el **valor subjetivo**, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 44 y jurisprudencia citada). (APARTADO 27)

Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, **dicho valor, para ser subjetivo**, debe ser el que el beneficiario de una entrega de bienes, que constituye la contraprestación de otra entrega de bienes, atribuya a los bienes que pretende obtener y debe corresponder a la cantidad que aquel esté dispuesto a desembolsar para ello (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 45 y jurisprudencia citada). (APARTADO 28)

(APARTADO 29) En el presente asunto, **el valor subjetivo de la contraprestación** de las aportaciones de bienes inmuebles es el valor en dinero que W. y B. atribuyeron a las acciones de P. cuando aceptaron esas acciones a cambio de las aportaciones al capital de P. Sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, de los contratos celebrados entre W. y B., por una parte, y P., por otra, se desprende que la contraprestación de la incorporación al capital de P. de los bienes inmuebles pertenecientes hasta entonces a W. y a B. consiste en la atribución de un número de acciones, cuyo valor unitario se determinó en función del valor de emisión de tales acciones. De ello se sigue **que el valor subjetivo** de cada una de las acciones que W. y B. suscribieron con ocasión del aumento de capital **es el precio de emisión de dichas acciones**. (APARTADO 31). Este precio de emisión, que ascendía a 35.287,19 PLN, es decir, aproximadamente 8.123 euros, es, por ende, el valor en dinero acordado y realmente recibido por W. y B. por cada una de las acciones de P (APARTADO 32).

CUATRO.- Así pues, habida cuenta de que, por un lado, con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible de los bienes inmuebles transmitidos a P. debe determinarse a la luz de la contraprestación acordada y realmente recibida a este efecto por W. y B. y, por otro lado, P y esas sociedades acordaron que la contraprestación consistiría en la atribución de acciones de P. a un precio 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.





emisión de 35.287,19 PLN por acción, es decir, aproximadamente 8.123 euros, ha de tomarse en consideración el precio de emisión, y no el valor nominal de las acciones, a saber, 50 PLN, es decir, alrededor de 11,50 euros, para determinar la base imponible de la transmisión de esos bienes inmuebles (APARTADO 32). Esta apreciación no queda desvirtuada por el hecho de que, en el presente asunto, el valor de emisión de las acciones haya sido determinado por las partes tras la estimación por un tercero del valor de mercado de los bienes inmuebles aportados. En efecto, como indicó en sus observaciones el Defensor de la Pequeña y Mediana Empresa (Polonia), dicha estimación únicamente pone de manifiesto que las partes acordaron términos y condiciones análogos a los que habrían podido acordar otras partes para la venta de tales bienes inmuebles en el mercado, pero no afecta a la afirmación de que las partes del litigio principal estipularon que el valor de las acciones de que se trata fuera el valor de emisión de estas. (APARTADO 33)

CINCO.- Así pues, el hecho de que el precio acordado corresponda al precio de mercado no demuestra que la base imponible del IVA se haya determinado a la luz de un valor objetivo en lugar de a la luz del valor subjetivo realmente acordado por las partes. Por consiguiente, la contraprestación realmente estipulada por los bienes inmuebles de que se trata, que, con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA, constituye la base imponible del IVA, debe determinarse teniendo en cuenta el número de acciones de P, valoradas a su precio de emisión, que W. y B. pudieron suscribir. (APARTADO 34)

La apreciación que figura en el apartado 32 de la presente sentencia tampoco queda desvirtuada por la alegación del Gobierno polaco, que este formuló en sus observaciones, y de la autoridad tributaria de recurso, tal como se desprende de la resolución de remisión, según la cual el valor nominal de las acciones determina el alcance de los derechos y obligaciones patrimoniales y no patrimoniales de los accionistas de una sociedad, aunque efectivamente así es, no puede deducirse de ello que el valor nominal corresponda a la contraprestación acordada entre las partes, puesto que, en los contratos que estas celebraron con ocasión del aumento de capital, se estipuló que las nuevas acciones emitidas a cambio de la aportación no dineraria mediante bienes inmuebles se suscribirían por su valor de emisión. (APARTADO 35)

Sin embargo, esta determinación de la base imponible del IVA no impide, como señaló la Comisión Europea, que el órgano jurisdiccional remitente compruebe, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, si el valor acordado por las partes refleja efectivamente la realidad económica y comercial y no es el resultado de una práctica abusiva (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, apartado 47 y jurisprudencia citada). (APARTADO 36)

* 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.





Además, el artículo 80 de la Directiva del IVA permite expresamente a los Estados miembros, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, tomar, en determinados casos, el valor normal de mercado como base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro. (APARTADO 37). Sin embargo, habida cuenta de que dicha disposición establece una excepción a la regla según la cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida a este efecto por el sujeto pasivo, la referida disposición debe interpretarse de manera estricta. En este sentido, se ha declarado que los requisitos de aplicación establecidos en ella son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa misma disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella (sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 47 y jurisprudencia citada). (APARTADO 38)

En el presente asunto, nada en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia permite pensar que el valor de emisión de las acciones de que se trata resulte de una práctica abusiva o que la República de Polonia haya tomado medidas en virtud del artículo 80 de la Directiva del IVA y que dichas medidas sean aplicables. (APARTADO 39)

Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que:

«el artículo 73 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor de emisión de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por dicho valor de emisión»

COSTAS

41. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

II. SENTENCIAS (Reseñas)

[→ Impuesto sobre el Valor Añadido \[IVA\]](#)

👉 IVA. Asunto C-746/22. Sala Segunda. ST.16.05.2024

* 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.





VINCULO: [CURIA - Documentos \(europa.eu\)](#)

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) —Procedimientos de devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución — Directiva 2008/9/CE — Artículo 20 — Solicitud de información adicional formulada por el Estado miembro de devolución — Información que debe facilitarse en el plazo de un mes — Archivo del procedimiento debido a la falta de respuesta del sujeto pasivo en dicho plazo — Artículo 23 — Negativa a tener en cuenta la información presentada por primera vez durante el procedimiento de recurso —Principio de efectividad — Principio de neutralidad del IVA — Principio de buena administración»

→ **Objeto del asunto:** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 20, apartado 2, y 23 de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23), del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), de los artículos 167 y 169 a171 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 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de efectividad y de proporcionalidad.

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, -Hungría- (en lo sucesivo, «autoridad tributaria de segundo grado») en relación con el archivo del procedimiento de devolución del IVA iniciado por dicha sociedad respecto al IVA soportado por esta durante el año 2020.

→ MARCO JURÍDICO

Derecho de la unión: Directiva del IVA. Artículo 167,170 171, apartado 1.

Derecho húngaro: Ley del IVA.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- «SES» es una sociedad establecida en Eslovaquia que desarrolla su actividad en el sector de la energía, concretamente realizando trabajos de ingeniería relacionados con centrales eléctricas. En 2020, esta sociedad prestó servicios de montaje e instalación en la central eléctrica de Újpest (Hungría). Para ello, adquirió diversos bienes e hizo uso de diferentes prestaciones de servicios en Hungría. El 18 de febrero de 2021, dicha sociedad, como sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, a saber, en Eslovaquia, presentó ante la Dirección Preferente 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.





Hacienda y Aduanas de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas - Hungría-, en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado») una solicitud de devolución del IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos en Hungría durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2020. Esta solicitud de devolución, por importe de 37.013.654 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 97.400 euros), se basaba en diecinueve facturas emitidas por los proveedores de dichos bienes y servicios.

DOS.- El 22 de febrero de 2021, con arreglo al artículo 251/F, apartado 1, de la Ley del IVA, la autoridad tributaria de primer grado dirigió una solicitud de información a «SES» con el fin de dilucidar los hechos y determinar la procedencia del derecho al reembolso del IVA solicitado por esta última sociedad. Más concretamente, la referida autoridad solicitó que se le comunicaran, en el plazo de un mes desde la notificación de la solicitud de información, varios documentos relacionados con la solicitud de devolución que fue enviada a la dirección electrónica de «SES» y se considera recibida por esta.

TRES.- Mediante resolución de 6 de mayo de 2021 (en lo sucesivo, «resolución de primer grado»), la autoridad tributaria de primer grado procedió, con arreglo al artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria, a archivar el procedimiento de devolución del IVA debido a que la referida sociedad no había facilitado la información solicitada por dicha autoridad y a que, sobre la base de la información disponible, no era posible determinar los hechos en que se basaba esa solicitud con la exactitud exigida.

El 9 de junio de 2021, «SES» presentó un recurso en vía administrativa contra dicha resolución ante la autoridad tributaria de segundo grado. Adjuntó como anexo a su recurso todos los documentos cuya presentación se había solicitado mediante la solicitud de información. Mediante resolución de 20 de julio de 2021, la autoridad tributaria de segundo grado confirmó la resolución de primer grado, al considerar, en particular, que no podía tener en cuenta los documentos adjuntos al recurso, puesto que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria prohíbe la presentación de nuevas pruebas en apoyo de un recurso cuando el recurrente tenía conocimiento de tales pruebas antes de la adopción de la resolución de primer grado. «SES» interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 20 de julio de 2021 ante el Tribunal General de la Capital (Hungría), que es el órgano jurisdiccional remitente.

- «SES» sostiene que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria no es aplicable en el marco de un procedimiento de devolución del IVA. Considera que la prohibición de aportar pruebas nuevas prevista en la citada disposición constituye una limitación material del derecho a recurrir previsto en el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9. A su juicio, el plazo de subsanación de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva en caso 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.





solicitud de información adicional por parte de la Administración tributaria para responder a una solicitud de devolución del IVA no tiene carácter de plazo de caducidad. Sostiene que, con arreglo al artículo 26 de dicha Directiva y al artículo 251/I, apartado 4, de la Ley del IVA, la única consecuencia a la que se expone el solicitante que no respete dicho plazo es que ya no podrá reclamar el pago de intereses en caso de demora en la devolución.

- Según la autoridad tributaria de segundo grado, el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria es aplicable al caso de autos. Esta disposición, que, en su opinión, respeta los principios de equivalencia y de efectividad, pretende únicamente impedir que el procedimiento de recurso se prolongue en el tiempo. Considera, por otra parte, que la expiración de dicho plazo de subsanación no supone la pérdida del derecho, ya que es posible presentar un recurso para solicitar que se deje sin efecto la caducidad.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 23, apartado 2, de la Directiva [2008/9] en el sentido de que es conforme con los requisitos establecidos en esa Directiva respecto a los recursos una normativa nacional -en concreto, el artículo 124, apartado 3, de la [Ley de Administración Tributaria]- que, a efectos de la evaluación de las solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido en virtud de la Directiva [del IVA], no permite que en la fase de recurso se aleguen hechos nuevos ni se invoquen o aporten pruebas nuevas que el solicitante conocía antes de la adopción de la resolución de primer grado, pero que no presentó, pese a ser requerido para ello por la autoridad tributaria, o no invocó, generándose de este modo una restricción material que excede de los requisitos formales y en materia de plazos establecidos por la Directiva 2008/9?

2) ¿Implica una respuesta afirmativa a la primera cuestión que el plazo de un mes señalado en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 ha de considerarse perentorio? ¿Es conforme todo esto con el postulado del derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial consagrado en el artículo 47 de la [Carta], así como con los artículos 167, 169, 170 y 171, apartado 1, de la Directiva del IVA y con los principios fundamentales de neutralidad [del IVA], efectividad y proporcionalidad desarrollados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea?

3) ¿Debe interpretarse lo dispuesto en el artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9 acerca de la denegación de la solicitud de devolución en su totalidad o en parte en el sentido de que es conforme con ello una normativa nacional -en concreto, el artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria- en cuya virtud la autoridad tributaria archivará el procedimiento en caso de que el sujeto pasivo solicitante no responda a un

* 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.





requerimiento de la autoridad tributaria ni cumpla con su obligación de subsanación y, a falta de ello, no sea posible evaluar la solicitud, sin que se continúe la tramitación del procedimiento de oficio?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

«1) El artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, en relación con los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual se prohíbe a un sujeto pasivo que haya presentado una solicitud de devolución del IVA aportar, en la fase de recurso ante una autoridad tributaria de segundo grado, información adicional, en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, que haya sido solicitada por la autoridad tributaria de primer grado y que dicho sujeto pasivo no haya facilitado a esta última autoridad en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la referida Directiva, plazo que no constituye un plazo de caducidad.

2) El artículo 23 de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una autoridad tributaria debe archivar el procedimiento de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya facilitado, en el plazo establecido, la información adicional solicitada por dicha autoridad con arreglo al artículo 20 de esta Directiva y, a falta de esa información, no pueda tramitarse la solicitud de devolución, siempre que se considere que la decisión de archivo constituye una decisión de denegación de la solicitud de devolución, en el sentido del artículo 23, apartado 1, de dicha Directiva, y que pueda ser objeto de un recurso que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva»

COSTAS

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

→ Impuestos especiales [IES]

* 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.



**👉 IES. Asunto C-743/22. Sala Quinta. ST. 30.05.2024**

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 5 — Impuesto especial sobre hidrocarburos — Tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que se añade al tipo nacional — Tipos diferenciados del impuesto especial en el territorio de un Estado miembro en función de la región en la que se consume el producto»

VINCULO: [CURIA - Documentos \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/curia/doclist/curia/doclist.do?locale=en&document=C_743_22)

→ **Objeto del asunto:** interpretación 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), en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 (DO 2004, L 157, p. 87; corrección de errores en DO 2004, L 195, p. 26), y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 (DO 2004, L 157, p. 100; corrección de errores en DO 2004, L 195, p. 31) (en lo sucesivo, «Directiva 2003/96»), en particular de su artículo 5.

(Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre DISA , y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con unas solicitudes de devolución de los impuestos que DISA soportó debido a un tipo impositivo suplementario adoptado por una comunidad autónoma aplicable al impuesto especial sobre hidrocarburos)

→ MARCO JURÍDICO

Derecho de la Unión: Directiva 2003/96. **Derecho español:** Ley 38/1992, de 28 de diciembre

→ LITIGIO PRINCIPAL.

Varios operadores económicos sujetos al impuesto especial sobre hidrocarburos presentaron autoliquidaciones relativas a los períodos comprendidos entre 2013 y 2015 y repercutieron el importe del impuesto a DISA, que se dedica a la compra, venta, importación y comercialización al por mayor de productos petrolíferos. Durante ese período, la normativa nacional permitía, como se desprende del apartado 15 de la presente sentencia, en concepto de suplemento del impuesto nacional, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, un impuesto autonómico adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio (en lo sucesivo, «tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos»). Como se desprende del apartado 16 de la presente sentencia, este tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos quedó derogado a partir del 1 de enero de 2019. Desde su derogación, el Reino de España ha establecido otro sistema, que prevé un tipo uniforme en todo el territorio nacional.

* 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.- Al haber soportado el impuesto especial sobre hidrocarburos, DISA solicitó a la Administración tributaria que rectificara las autoliquidaciones de los operadores en cuestión y reclamó la devolución de los importes correspondientes a la aplicación del tipo autonómico de dicho impuesto. Como fundamento de sus solicitudes, DISA alegó que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que las comunidades autónomas podían fijar con arreglo al artículo 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales, en vigor desde el 1 de enero de 2013, era contrario al Derecho de la Unión porque contravenía determinados preceptos de la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, ya que no estaba dentro de las excepciones que esta disposición contempla para aplicar tipos impositivos diferenciados y era contrario al objetivo de imposición unificada de los productos energéticos y de la electricidad perseguido por dicha Directiva.

[Dichas] solicitudes fueron denegadas por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife, basándose en que no le correspondía pronunciarse sobre si una disposición legislativa nacional infringía o no el Derecho de la Unión. DISA presentó reclamaciones contra las resoluciones denegatorias de dichas solicitudes que fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central; posteriormente, DISA interpuso recurso contra estas resoluciones desestimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Central ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; mediante sentencia de 25 de noviembre de 2020, [la Audiencia Nacional] desestimó ese recurso.

DOS.- Aun admitiendo que las dudas jurídicas que suscita la interpretación de la Directiva 2003/96 habrían podido llevarle a presentar una petición de decisión prejudicial, dicho órgano jurisdiccional [Audiencia Nacional] denegó la solicitud de devolución basándose en que DISA no había demostrado que no había repercutido esos importes a terceros, lo que, de concederse la devolución solicitada, habría supuesto un enriquecimiento sin causa de esta. DISA interpuso recurso de casación contra la sentencia de 25 de noviembre de 2020 de la Audiencia Nacional ante el Tribunal Supremo, que es el órgano jurisdiccional remitente.

TRES.- El órgano jurisdiccional [Tribunal Supremo] considera que ni la Directiva 2003/96 ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permiten llegar a una interpretación clara de esta Directiva, en particular de su artículo 5, que haga posible determinar si dicha Directiva se opone, y, en su caso, en qué condiciones, a que se establezcan en un Estado miembro, para un mismo producto, tipos impositivos de los productos energéticos y de la electricidad diferenciados en función del territorio.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse la Directiva [2003/96], en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50 ter de la Ley [de Impuestos Especiales], que autorizaba a las Comunidades Autónomas

* 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.





para establecer tipos de gravamen del Impuesto Especial de Hidrocarburos, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«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, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que **se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso** en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto»

COSTAS

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

* 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 manzano de Newton, a la entrada del Trinity College (Universidad de Cambridge, Inglaterra)



Desde mediados del s. XVIII, el árbol fue cuidado por los Woolerton, la familia de granjeros que trabajaron en la propiedad entre 1733 y 1947. Y cuando en 1816 una violenta tormenta lo derribó, tras ser replantando en el mismo sitio, volvió a enraizar para sorpresa de todos. Y ahí sigue, recibiendo los mimos de sus cuidadores en la huerta de la casa-museo de Woolsthorpe Manor, camino ya de su cuarto centenario.

En la actualidad numerosas instituciones científicas y académicas de todo el mundo lucen ejemplares genéticamente idénticos al árbol original criados a partir de sus brotes, o descendientes directos del mismo cultivados a partir de las semillas de sus frutos. Es el caso del árbol que mostramos en la imagen

Autor de la imagen: Estrada-Arráez
licencia [Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](#)

V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA) MARZO/ABRIL, 2024

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

1.0. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ LGT. 1ª Consulta Vinculante V0326-24 (06.03.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0326-24

■ **El consultante expone que:** que él y su entonces mujer, casados en régimen de separación de bienes, adquirieron en 1998 una vivienda correspondiendo un 58 por ciento de la titularidad a él y un 42 por ciento a ella. Esta ha servido como residencia habitual de ambos hasta 2018, año en que se produjo su divorcio. En ese momento el convenio regulador atribuye el uso de la vivienda a sus hijas menores y su exmujer, viéndose obligado a abandonar la vivienda.

■ **El consultante manifiesta que:** En 2022 procedieron a extinguir el condominio y el consultante adquiere el 42 por ciento de titularidad que hasta entonces pertenecía a su exesposa, consolidando el pleno dominio sobre la totalidad del inmueble y trasladándose a residir nuevamente allí.

■ **El consultante pregunta:** Si, durante los años en que el consultante se vio obligado a dejar la vivienda, esta ha mantenido la condición de habitual para él y por tanto puede aplicarse la exención por reinversión en caso de venta.

■ **Contestación:**

La exención por reinversión en vivienda habitual viene regulada en el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y, en su desarrollo, en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real





Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF. Este último precepto establece lo siguiente: [...]

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento. [...]

Además, para calificar la vivienda que se transmita como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del RIRPF donde se establece lo siguiente: [...]

Para poder acogerse a la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere. La vivienda habitual del contribuyente se define en el apartado 1 del artículo 41 bis del RIRPF, a efectos de la aplicación de la exención por reinversión, como "la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. [...]

Además, para calificar la vivienda que se transmita como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del RIRPF donde se establece lo siguiente: [...]

Conforme con tal regulación, para que la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual; debiendo efectuarse la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación.

En el presente caso, como consecuencia del divorcio acaecido en 2018, el uso y disfrute de la vivienda se atribuye a las hijas y a la exesposa del consultante, correspondiendo a esta última un 42 por ciento de titularidad sobre la vivienda y un 58 por ciento al consultante; es por ello que se ve obligado a abandonar la vivienda de acuerdo con lo indicado en su escrito. Posteriormente, en 2022 y tras la extinción del condominio, adquiere el porcentaje de titularidad de su exmujer para consolidar el pleno dominio y es entonces cuando vuelve a residir en la vivienda.

En cuanto a la consideración de dicha vivienda como vivienda habitual a efectos de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, el criterio de este Centro Directivo establecía que la vivienda habría dejado de tener la consideración de vivienda habitual para el consultante en el momento en el que abandona la misma como consecuencia de su divorcio, y por tanto, en el momento en el que se produjese la transmisión de la referida vivienda, no se cumpliría el requisito de que la vivienda hubiera tenido la consideración de habitual para el consultante en el momento de la venta o en cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión, tal y como exige el artículo 41 bis.3 del RIRPF.

No obstante lo anterior, debe mencionarse la Sentencia del Tribunal Supremo nº 553/2023 (sic) 1004/2020, de 23 de mayo, en la que se resuelve sobre la consideración de vivienda habitual en caso de divorcio en un supuesto de aplicación





de la exención por reinversión. Así, en el Fundamento Jurídico Séptimo se fija la siguiente doctrina jurisprudencial: [...]

En consecuencia, la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo lleva a modificar el criterio interpretativo que esta Dirección General había venido manteniendo al respecto y pasar a considerar que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del RIRPF, en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Conforme a lo anterior, en el supuesto planteado, si en el momento de producirse la transmisión de la vivienda objeto de consulta, esta tiene la consideración de vivienda habitual para el cónyuge que ha permanecido en la misma en virtud de la sentencia de divorcio, en el momento de dicha transmisión o dentro del plazo de los dos años anteriores a la misma, conforme al artículo 41 bis3 del RIRPF, se entenderá que el consultante está transmitiendo su vivienda habitual a los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, tal y como establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Por otro lado, otra cuestión que podría suscitarse es en relación al porcentaje de la vivienda sobre el cual se aplicaría el beneficio fiscal antes referido, puesto que no fue hasta 2022 cuando adquirió de su exmujer el 42 por ciento del pleno dominio de la vivienda pasando así a consolidarla bajo su exclusiva titularidad.

En este sentido, debe mencionarse la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 2456/2015 de 18 de septiembre de 2018 (TEAC, en adelante) en la que se dispone que [...]

Finalmente, el TEAC concluye lo siguiente: [...]

En resumen, la vivienda objeto de consulta, de conformidad con la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo, habrá mantenido la consideración de habitual para el consultante durante los años que, por causa de separación, divorcio o nulidad del matrimonio, se vio obligado a abandonarla, siempre y cuando su ex cónyuge haya permanecido efectivamente en ella durante tal periodo; por lo tanto, si la venta se produce dentro del plazo de los dos años siguientes a que la ex cónyuge del consultante abandonó la vivienda, la ganancia patrimonial que se genere resultaría exenta. Asimismo, y en aplicación de la resolución del TEAC anteriormente citada, de transmitir esta vivienda en el plazo mencionado, siempre que la adquisición de la nueva vivienda habitual se produzca dentro de los dos años a contar desde la transmisión, la exención por reinversión será de aplicación en su totalidad sobre la ganancia patrimonial que se genere.





✓ LGT. 2ª Consulta Vinculante V0388-24 (12.03.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0388-24

■ **El consultante expone que:** que, en fecha 9 de noviembre de 2023, se recibe por parte de la AEAT notificación de diligencia de embargo de créditos de un proveedor. En fecha de recepción de la diligencia de embargo de créditos, existen tres facturas vencidas y pendientes de pago y otras dos que no están vencidas.

■ **El consultante manifiesta que:** No estamos ante una relación de trato sucesivo, sino que es un proveedor esporádico.

■ **El consultante pregunta:** Si respecto a las facturas vencidas y pendientes de pago (que permanecen impagadas) debe practicarse embargo y en el momento que se realice el pago debe ingresarse a la Administración, o bien, al haberse recibido la indicada diligencia de embargo cuando dichas facturas ya estaban vencidas, no debe practicarse embargo alguno.

■ **Contestación:**

El artículo 167.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece que: [...]

El artículo 169 de la, dispone: [...]

Respecto de la forma de proceder al embargo, dispone el artículo 170 de la LGT: [...]

Dispone el artículo 76 del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), en adelante RGR: [...]

Dispone el artículo 81 del RGR: [...]

En las manifestaciones del consultante no se indica la existencia de ninguna garantía del crédito. Por tanto, se considera que los créditos objeto de la consulta carecen de garantía.

En relación a estos créditos, la resolución de 27 de octubre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en virtud de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, señala en su fundamento de derecho cuarto que: [...]

De todo lo anterior se concluye, que en el caso planteado por el consultante serán embargables aquellos créditos que al tiempo de dictarse la diligencia de embargo se hayan devengado pero cuyo período de pago aún no haya vencido o, en aquellos casos que el crédito conlleve la realización de pagos sucesivos por tratarse de





operaciones con pago aplazado o en los cuales exista un contrato de relaciones continuadas u operaciones de tracto sucesivo.

Si el crédito a embargar ya hubiera vencido sin haber sido satisfecho en el momento de recepción de la diligencia de embargo se deberá proceder conforme a lo dispuesto en el artículo 81.a) del RGR, es decir, la persona o entidad deudora del crédito a embargar deberá ingresar en el Tesoro el importe del crédito hasta cubrir la deuda.

En cualquier caso, se deberá estar, a lo dispuesto en la diligencia de embargo, debiéndose ejecutar el embargo en sus estrictos términos.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario señalar el deber general de colaboración del consultante con los órganos de la Administración tributaria competente, en particular, los deberes de información respecto a las vicisitudes del crédito que se pretende embargar, así como el surgimiento de nuevos créditos susceptibles de embargo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 162.2, párrafo primero de la LGT que establece que: [...]

Lo dispuesto con anterioridad es concordante con la doctrina expresada por este Centro Directivo, entre otras, en la consulta vinculante con número de referencia V3033-17, de 22 de noviembre, en la consulta vinculante con número de referencia V3124-18, de 4 de diciembre, en la consulta vinculante con número de referencia V0290-22, de 15 de febrero o en la consulta vinculante V2030-22, de 21 de septiembre.

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

✓ IRPF 1ª Consulta Vinculante V0379-24 (12.03.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0379-24

■ **La consultante expone:** que en octubre de 2023 compró un vehículo híbrido enchufable (PHEV) por un importe superior a 20.000 euros. Dicho vehículo fue adquirido directamente al concesionario, el cual lo matriculó por primera vez en España en abril de 2022. Además, la consultante señala que la matriculación a su nombre se realizó en octubre de 2023.

■ **La consultante manifiesta:** que el sistema de recarga de baterías para el vehículo eléctrico se instalará en su vivienda en abril o mayo de 2024.

■ **La consultante pregunta:** ¿puede aplicarse la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga prevista en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 35/2006, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?





■ Contestación:

El Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, ha introducido una nueva disposición adicional quincuagésima octava en 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), en adelante LIRPF, la cual regula una nueva deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga. Dicha disposición establece lo siguiente: [...]

Como puede observarse, se ha introducido una nueva deducción para la adquisición de vehículos eléctricos que resultará aplicable cuando se trate de vehículos tipo turismo (M1), cuadríciclos ligeros (L6e), cuadríciclos pesados (L7e) o motocicletas (L3e, L4e y L5e) que cumplan los requisitos para cada tipo de vehículo mencionados anteriormente en el apartado 2. 2º de la disposición adicional quincuagésima octava de la LIRPF. El límite de base de deducción será de 20.000 euros y estará formada por el valor de adquisición del vehículo, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas o fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas. Además, cuando concurren las circunstancias señaladas en la letra a) del apartado 1 de la citada disposición, la normativa exige que, para poder aplicarse esta deducción, los vehículos deberán estar matriculados por primera vez en España a nombre del contribuyente antes de 31 de diciembre de 2024.

En el caso objeto de consulta, la consultante señala que adquirió un vehículo eléctrico en octubre de 2023, procediendo a matricularlo a su nombre en esa misma fecha. No obstante, manifiesta que dicho vehículo fue adquirido directamente a un concesionario, el cual realizó la primera matriculación del mismo en España en abril de 2022.

Por tanto, dado que la primera matrícula del vehículo en España no se ha realizado a nombre de la consultante, sino a nombre del concesionario, no se estaría cumpliendo el requisito señalado en apartado 2.4º) de la disposición adicional 58ª de la LIRPF, por lo que la consultante no podrá aplicarse la deducción por adquisición de vehículos eléctricos nuevos.

Por otro lado, la citada disposición también introduce una segunda deducción por la instalación, en inmuebles propiedad del contribuyente, de sistemas de recarga de baterías para vehículos eléctricos no afectas a una actividad económica, cuya base de deducción será de 4.000 euros anuales y estará formada por las cantidades satisfechas a las personas o entidades que realicen dicha instalación, desde la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, hasta el 31 de diciembre de 2024. Así mismo, se deberán descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas.

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas para la instalación de los sistemas de recarga las necesarias para llevarla a cabo, tales como, la inversión





en equipos y materiales, gastos de instalación de los mismos y las obras necesarias para su desarrollo

La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que finalice la instalación, que no podrá ser posterior a 2024. Cuando la instalación finalice en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tal instalación, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. Para la práctica de esta deducción, los contribuyentes deberán contar con las autorizaciones y permisos establecidos en la normativa vigente.

Según el escrito de consulta, la consultante pretende instalar en una vivienda de su propiedad un sistema de recarga de baterías para el vehículo eléctrico que ha adquirido. Dicha instalación, está prevista que se realice en los meses de abril o mayo de 2024.

Por tanto, siempre que la consultante reúna los requisitos señalados anteriormente, podrá deducirse las cantidades que satisfaga por la instalación en su vivienda del sistema de recarga de baterías para vehículos eléctricos, desde la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, hasta el 31 de diciembre de 2024, teniendo en cuenta que, para poder aplicarse la citada deducción en el ejercicio 2024, no podrá finalizar la instalación con posterioridad a dicho ejercicio.

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0480-24 (27.03.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0480-24

■ **La consultante expone que:** se trata de Entidad de crédito residente en España que comercializa en territorio español participaciones de una institución de inversión colectiva constituida en Luxemburgo con forma jurídica de fondo de inversión ("fond commun de placement") integrado por sub-fondos (o compartimentos), armonizado conforme a la Directiva 2009/65/CE, estando inscritos, tanto el fondo y sus compartimentos, como la entidad comercializadora consultante, en el Registro administrativo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores de vehículos de inversión colectiva extranjeros armonizados.

El fondo carece de personalidad jurídica, no está sujeto en Luxemburgo a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades ni a ningún otro impuesto sobre sus ingresos, beneficios o ganancias, estando los sub-fondos sujetos al impuesto de suscripción ("taxe d'abonnement") que con carácter general es un 0,05% anual, que se calcula y paga trimestralmente sobre la base de sus activos netos totales al final del trimestre correspondiente.





■ **La consultante manifiesta que:** En relación con los inversores, el fondo es considerado en Luxemburgo como una entidad transparente de forma que sus rentas se entienden obtenidas por los partícipes, a efectos de su correspondiente impuesto personal, en proporción a su participación en el sub-fondo receptor de la renta, y con arreglo a la naturaleza jurídica originaria de dichas rentas. Las distribuciones de beneficios efectuadas por el fondo y las plusvalías derivadas de la transmisión o reembolso de sus participaciones no están sujetas a tributación ni a retención en Luxemburgo.

■ **La consultante pregunta:** en relación con la tributación de los inversores en el mencionado fondo de inversión, residentes en España, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y del Impuesto sobre Sociedades, se plantea si podría serles de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional, regulado en los artículos 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respectivamente, o el régimen de atribución de rentas regulado en los artículos 86 a 90 de esta última Ley, por sus inversiones en dicho fondo, así como, en el caso de que fueran aplicables dichos regímenes fiscales a los citados inversores, la forma en que debe determinar la consultante la base de retención en las transmisiones o reembolsos de las participaciones del fondo que los mismos efectúen

■ **Contestación:**

La presente contestación se realiza de conformidad con la normativa en vigor en el momento de formularse la consulta.

El artículo 94 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) (en adelante LIRPF), determina en su apartado 1 el régimen tributario que resulta aplicable a los contribuyentes que sea socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (en adelante LIIC), y en su apartado 2 establece: [...]

De igual forma, el artículo 53.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) (en adelante LIS), establece el régimen tributario de los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de

Por otra parte, tanto la LIRPF como la LIS establecen en sus artículos 91 y 100, respectivamente, un régimen de transparencia fiscal internacional, mediante el cual los contribuyentes deben imputar en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en territorio español, cuando concurren las circunstancias previstas en los citados preceptos que determinan la aplicación de dicho régimen.

No obstante, tal como se desprende de lo dispuesto en los apartados 14 del artículo 91 de la LIRPF y 15 del artículo 100 de la LIS, dicho régimen de transparencia fiscal





internacional no resulta de aplicación cuando la entidad no residente sea una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distinta de las previstas en los artículos 95 de la LIRPF, o 54 de la LIS, según corresponda, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

Además, los artículos 8.3 y 86 a89 de la LIRPF definen y regulan el régimen de atribución de rentas, conforme al cual, con carácter general, las rentas obtenidas por 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, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables, teniendo la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Y concordante con el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), el artículo 87.1 de la LIRPF determina que, junto a las ya mencionadas entidades, tendrán la consideración de entidades en atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

A este respecto, la Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos (BOE de 13 de febrero), ha fijado las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Una vez expuesto lo anterior, la respuesta a la cuestión planteada ha de venir resuelta por la aplicación del principio de especialidad, admitido por reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo como principio general del derecho, en concreto, tal como indica en la STS, Sala de lo Contencioso 131/1998, de 16 de enero, (recurso de casación en interés de la ley nº 5519/1995), la cual, en su fundamento de derecho 4º señala : "constituye principio general de derecho ("generi per speciem derogatur"; "specialia generalibus derogant") que la norma especial deroga a la norma general en cuanto a su ámbito singular de aplicación, siendo en cuanto a dicho ámbito de preferente vigencia".

Dado que la tributación de los socios o partícipes que sean contribuyentes de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto sobre Sociedades (IS) procedentes de sus inversiones en las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE, constituidas y domiciliadas en un





Estado Miembro de la Unión Europea distinto de España e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España, se encuentra establecida por una regulación específica, que viene determinada por la expresa remisión realizada por los artículos 94.2.a) de la LIRPF y 53.2 de la LIS, al régimen tributario aplicable a los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva nacionales, en sus correspondientes apartados 94.1 de la LIRPF y 53.1 de la LIS, la aplicación del citado principio de especialidad conduce a concluir que será precisamente este régimen tributario el que resulte de aplicación a los contribuyentes del IRPF y del IS que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva en las que concurren todas las condiciones establecidas en los citados artículos 94.2.a) de la LIRPF o 53.2 de la LIS, al ser un régimen establecido de forma singular por la ley en relación con estas instituciones de inversión colectiva concretas, y no los regímenes de transparencia fiscal internacional previstos en los artículos 91 de la LIRPF y 100 de la LIS, ni el régimen de atribución de rentas regulado en los artículos 8.3 y 86 a 89 de la LIRPF, ya que, aunque ambos constituyen regímenes fiscales especiales, están establecidos con carácter más general, sin descender al tipo concreto de entidades respecto de las que se aplican, sin que sea preciso entrar en otras consideraciones o análisis para llegar a dicha conclusión.

Al respecto, debe señalarse que este Centro Directivo ya se había pronunciado en relación con esta misma cuestión planteada en la consulta V1693-17, de 21 de junio, llegando a esta misma conclusión, sin que los cambios normativos efectuados con posterioridad a la misma, determinen ninguna modificación de dicho criterio.

Por consiguiente, si, como parece desprenderse de lo manifestado en el escrito de consulta, el fondo de inversión reúne todas las condiciones establecidas el apartado 2 del artículo 94.2.a) de la LIRPF, reiteradas también en el artículo 53.2 de la LIS (y teniendo en cuenta la circunstancia de que la inscripción en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores a efectos de su comercialización en España por entidades comercializadoras españolas se realiza para todos los subfondos del fondo), los partícipes que sean contribuyentes del IRPF o del IS tendrán respecto de las inversiones que realicen en dicho fondo de inversión el régimen fiscal previsto, respectivamente, en los artículos 94.1 de la LIRPF o 53.1 de la LIS.

Así, conforme al artículo 94.1 de la LIRPF, los partícipes contribuyentes del IRPF deben imputar, conforme a las normas de dicha Ley, los resultados distribuidos por el fondo de inversión objeto de consulta, así como las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las participaciones o del reembolso de estas últimas, sin perjuicio de la posible aplicación del régimen de diferimiento por reinversión entre acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva cuando se cumplan todos los requisitos exigidos en dicho artículo 94, apartados 1 y 2 para la aplicación del dicho régimen.





De igual forma, conforme al artículo 53.1 de la LIS, los partícipes contribuyentes del IS, integrarán en la base imponible las participaciones en beneficios distribuidas por el fondo de inversión objeto de consulta, así como las rentas derivadas de la transmisión o el reembolso de las participaciones en el fondo, sin que les sea posible aplicar la exención prevista en el artículo 21 de la LIS, ni las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31 y 32 de la misma Ley.

Finalmente, en cuanto a la obligación de practicar retención por la entidad consultante comercializadora en las transmisiones o reembolsos de las participaciones en el fondo de inversión, serán de aplicación las reglas generales establecidas en los artículos 76 a 78 y 96 a 98 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en el caso de contribuyentes por este impuesto, o las reglas generales establecidas en los artículos 60 a 62 y 64 a 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE de 11 de julio) en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

1.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

✓ **ISD. Consulta Vinculante V0457-24** (19.03.204)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0457-24

■ **La consultante expone que:** su madre es titular del 62,5 por ciento de un inmueble, mientras que la consultante es titular del 37,5 por ciento restante.

■ **La consultante manifiesta que:** dicho inmueble se divide en dos plantas, correspondiéndose la primera planta con la vivienda habitual de la madre de la consultante y la planta baja con un local que se encuentra arrendado por su madre.

■ **La consultante pregunta:** Si se puede aplicar la reducción por vivienda habitual prevista en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

■ **Contestación:**

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este centro directivo informa lo siguiente:

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en adelante LISD, dispone en sus apartados 1 y 2 lo siguiente: [...]

De conformidad con el antepenúltimo párrafo del precepto transcrito, existe una reducción referida a la adquisición "mortis causa" de la vivienda habitual, con un





porcentaje del 95 por ciento y un plazo de permanencia de diez años, además de un tope máximo por sujeto pasivo y unas determinaciones respecto de las personas potencialmente beneficiarias.

Por lo tanto, la consultante, en el caso de que su madre fallezca, podrá aplicar una reducción del 95 por ciento respecto de aquella parte del inmueble que tenga la consideración de vivienda habitual, siempre que dicha adquisición "mortis causa" se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera la adquirente dentro de ese plazo. A este respecto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE de 10 de abril), que señala lo siguiente: "la Ley únicamente habla de que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento, pero no exige el destino de la misma como vivienda habitual del causahabiente.". Por lo que la consultante podrá dar el destino que considere conveniente a la vivienda siempre que mantenga la misma en su patrimonio.

Por lo que respecta a la consideración de "vivienda habitual" de la vivienda objeto de consulta, cabe señalar que, al tratarse de una cuestión fáctica, la apreciación de esta última cuestión corresponderá a la Administración tributaria gestora competente.

CONCLUSIÓN:

La consultante, en el caso de que su madre fallezca, podrá aplicar una reducción del 95 por ciento respecto de aquella parte del inmueble que tenga la consideración de vivienda habitual, siempre que dicha adquisición "mortis causa" se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera la adquirente dentro de ese plazo. A este respecto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto el epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE de 10 de abril), que señala lo siguiente: "la Ley únicamente habla de que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento, pero no exige el destino de la misma como vivienda habitual del causahabiente.". Por lo que la consultante podrá dar el destino que considere conveniente a la vivienda siempre que mantenga la misma en su patrimonio.

1.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

IVA. Consulta Vinculante V0454-24 (19.03.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0454-24

■ **La consultante expone que:** es propietaria de un local de negocios que arrienda a una persona física que ejerce la actividad de farmacia y parafarmacia en régimen de recargo de equivalencia, ha adquirido a esta última determinados elementos del negocio de parafarmacia.

■ **La consultante manifiesta que:** en concreto, las existencias, el fondo de comercio y determinadas instalaciones, para continuar el desarrollar la actividad de parafarmacia en dicho local.

■ **La consultante pregunta:** tributación de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido y en, su caso, deducción del Impuesto soportado en su adquisición por parte de la consultante.

■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que [...]

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...]"

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...]

En consecuencia, tanto la transmitente como la consultante tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 dispone, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2015, lo siguiente: [...]

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schriever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

-los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente y -que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.





Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

3.- En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión ciertos elementos del negocio de parafarmacia como son las existencias, el fondo de comercio y determinadas instalaciones afectas al mismo. No obstante, no serán objeto de cesión medios humanos para la realización de la actividad, que serán contratados posteriormente por la consultante, ni tampoco inmueble alguno o derecho de uso del mismo para su ejercicio.

En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta no constituye una unidad económica autónoma en los términos referidos anteriormente y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, la transmisión que va a efectuar la persona física que desarrolla la actividad de farmacia y parafarmacia de alguno determinados elementos afectos al negocio de parafarmacia, a falta de otros elementos de prueba, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

4.- En este sentido, el artículo 154, apartados dos de la Ley 37/1992, relativo al régimen especial del recargo de equivalencia, establece lo siguiente: [...]

En consecuencia, en la medida en que la persona física transmitente cumple con los requisitos para la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia habrá de repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre el destinatario de la operación por la transmisión de los elementos objeto de consulta.

No obstante, la transmitente no estará obligado a efectuar la liquidación ni el pago a la Hacienda Pública de las cuotas repercutidas por tales operaciones ya que las mismas tienen como objeto bienes o derechos utilizados exclusivamente por aquél en la realización de una actividad a la que resultó aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

5.- En cuanto a la deducibilidad por la sociedad consultante de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en las adquisiciones objeto de consulta, será de aplicación lo establecido en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, referente a las reglas generales referentes al ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto previstas en los artículos 92 y siguientes de la Ley.

A estos efectos, será necesario que los bienes y servicios adquiridos se afecten al ejercicio de una actividad sujeta y no exenta generadora del derecho a la deducción. Por otra parte, la entidad consultante deberá estar en posesión del





documento justificativo del derecho a la deducción que será la factura original expedida por el transmitente.

En este sentido, el artículo 2.2 del 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), establece que: [...]

Por su parte, el artículo 3 del referido Reglamento de facturación señala que: [...]

En consecuencia, la persona física transmitente deberá expedir factura con ocasión de las transmisiones objeto de consulta, en las que repercutirá el Impuesto sobre el Valor Añadido a la consultante, de conformidad con el artículo 88 de la Ley 37/1992, sin perjuicio de que no deba efectuar la liquidación ni el pago a la Hacienda Pública de las cuotas repercutidas por tales operaciones.

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

✓ IRPF Consulta Vinculante V0283-24 (04.03.2024)

■ **El consultante expone que:** tiene que abonar a un trabajador una indemnización por vulneración de derechos fundamentales.

■ **El consultante pregunta:** si la indemnización "está sometida a retención o exenta en base al artículo 7 d) de la Ley 35/2006".

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0283-24

2.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ IS. Consulta Vinculante V0459-24 (19.03.2024)

■ **La consultante expone que:** «A» es una entidad cuyos socios mayoritarios son personas físicas, unidas por una relación de parentesco que forman parte de un mismo grupo familiar, y cuyo objeto social se corresponde con la adquisición por cualquier título, promoción, administración, explotación, incluyendo las hoteleras o extrahoteleras, arrendamiento, cesión y venta de toda clase de inmuebles; la creación de otras sociedades o participaciones en las mismas, de cualquier forma, y la suscripción, compra, tenencia y venta de títulos mobiliarios o participaciones sociales; así como la prestación de servicios de dirección.

Su actividad principal consiste en la explotación turística de inmuebles, la tenencia de acciones y/o participaciones de sociedades del grupo (entidad holding o sociedad de cartera) así como el control y gestión de las actividades desarrolladas por las sociedades participadas y la prestación de servicio de dirección. La entidad consultante A es la sociedad dominante de un grupo de sociedades en los términos





del art 42 y 47.3 del Código de Comercio estando obligada a la formulación de cuentas anuales consolidadas en los términos establecidos por la normativa mercantil.

Más de la mitad del valor del activo patrimonial de la entidad A está formado por valores y/o bienes afectos al desarrollo de una actividad económica. En particular, la entidad A es titular y participa de forma directa en el capital social de la entidad B (84,38) y la entidad D (33,43%).

La entidad D participa, a su vez, en el 40% del capital social de la entidad C. Por lo que la entidad A participa de forma indirecta en el 13,37% de la entidad C.

Las entidades B y C cuentan con actividades industriales diferenciadas.

Las entidades A y D cuentan con medios materiales y personales para dirigir y gestionar las respectivas participaciones a través del ejercicio de funciones directivas en las respectivas sociedades participadas (gestión de cartera).

Asimismo, la sociedad D es titular de otros activos financieros no afectos a una actividad económica, si bien el valor de estos elementos no afectos es inferior a la mitad del valor total activo patrimonial. La entidad D dispone de créditos fiscales o bases imponibles negativas pendientes de compensar. El control mayoritario de las acciones de la sociedad D se efectúa por el grupo familiar de forma directa (11,62%) e indirecta a través de dos sociedades intermedias, esto es, la propia entidad consultante A y la entidad E. La entidad E participa en el 54,95% de la entidad D.

La entidad E actualmente no desarrolla actividad económica (inactiva), identificándose como una "sociedad patrimonial" en la que su activo está constituido exclusivamente por elementos no afectos, esto es, los títulos representativos del capital social en la entidad D y otros activos financieros (tesorería). La entidad E dispone de créditos fiscales o deducciones por doble imposición interna del período 2014.

■ **La consultante manifiesta que:** Por razones de oportunidad y/o operatividad comercial, así como estrategia empresarial, la sociedad D ha transmitido recientemente su participación directa en el capital de la entidad C (participación del 40%) a un tercero no vinculado, perdiendo su condición de gestor de cartera o sub-holding y configurándose de esta forma una estructura societaria muy poco operativa para el grupo empresarial familiar.

A estos efectos, la entidad A plantea realizar, simultáneamente las siguientes operaciones:

- Por un lado, una fusión propia mediante la absorción de la totalidad del patrimonio social de la sociedad E y la transmisión, como consecuencia de su disolución sin liquidación, de las participaciones en el capital de la entidad D, concentrando así en la sociedad absorbente y dominante del grupo la mayoría de su capital social.





- Por otro lado, y al mismo tiempo, otra fusión propia mediante la absorción de la totalidad del patrimonio social de la sociedad D, sobrevenida su condición de mera sociedad participada (sin actividad) tras la operación de transmisión de las participaciones en la capital de la sociedad C.

Los motivos por los que se realizarían dichas operaciones son los siguientes:

- Racionalizar y simplificar la estructura societaria de la rama del grupo familiar manteniendo su posición jurídica y su operatividad de forma más eficaz y eficiente, facilitando el ejercicio en la toma de decisiones de forma ordenada, centralizada e individualizada a través de una única sociedad "holding" resultante.

- Evitar duplicidad existente de órganos de administración, así como estructuras organizativas paralelas y el ahorro de costes derivados, no solo del mantenimiento de las citadas estructuras, sino también de las obligaciones de carácter mercantil y fiscal.

- Preparar la futura sucesión del negocio, reestructurando y unificando bajo una única estructura las empresas familiares a fin de facilitar el relevo generacional del grupo familiar, garantizando la continuidad futura de la actividad empresarial

■ **La consultante pregunta:** Si la operaciones societarias de fusión resultantes de la reorganización de las actividades industriales y de la reestructuración empresarial pueden acogerse al Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o Sociedad Cooperativa Europea de un Estado Miembro a otro de la Unión Europea del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS); y en particular si los motivos económicos resultantes de las citadas operaciones son válidos a efectos de la aplicación del citado régimen en virtud del art. 89.2 LIS.

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0459-24

2.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✅ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V0455-24 (19.03.2024)**

■ **La consultante expone que:** es acreedora con privilegio especial de una sociedad tercera por un préstamo personal. El deudor del préstamo se encuentra en situación concursal por lo que el administrador concursal solicitó autorización judicial para proceder a la dación en pago a favor del consultante de ciertos bienes que se constituyeron en prenda sin desplazamiento. Los bienes pignorados se refieren a la totalidad de los bienes muebles relacionados con un bien inmueble del deudor, en concreto con un hotel.

■ **La consultante pregunta:** si algunos de dichos bienes tienen la consideración de edificación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y consecuencias de dicha calificación.





■ Contestación:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0455-24

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V0479-24 (19.032024)

■ **El consultante expone que:** es un profesional que se dedica a la generación de contenido digital para su emisión en "streaming" a través de plataformas de videojuegos, mediante la retransmisión simultánea y en diferido de sus sesiones de juego de conocidos videojuegos deportivos. En el desarrollo de dicha actividad compra activos intangibles ("tokens") que le permiten adquirir ciertos derechos o servicios en los videojuegos.

■ **El consultante:** se cuestiona la sujeción y, en su caso, exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la adquisición de tales "tokens", al considerar el consultante que se trata de divisas, y la posible consideración como gasto deducible de dicha adquisición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ Contestación:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0479-24

B) ABRIL, 2024

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

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

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0625-24 (11.04.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0625-24

■ **El consultante expone que:** 1. Que el pasado 12.06.22 fue víctima de una estafa bancaria (Phishing) por importe de 9.999,99 € y que presenté denuncia ante la Guardia Civil el 13.06.22 y reclamación al banco el 20.06.23.

■ **El consultante manifiesta que:** que durante todo este tiempo he reclamado al banco la devolución de las transferencias no autorizadas, sin éxito. El pasado 5.02.2024 he presentado demanda contra xxx (entidad bancaria) en reclamación de la cantidad estafada por responsabilidad e incumplimiento legal y/o contractual.

■ **El consultante pregunta:** ¿Es posible considerar existente una pérdida patrimonial en el IRPF-2023?

■ Contestación:

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio





donde se establece que "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".

A continuación, los apartados siguientes de este mismo artículo 33 se dedican a matizar el alcance de esta configuración, apartados de los que procede referir aquí el número 5, donde se establece lo siguiente: [...]

Con esta configuración legal, el importe dinerario objeto del engaño o estafa sufrido por el consultante (en este caso: el importe sustraído) constituirá una pérdida patrimonial, pues responde al concepto que de estas variaciones recoge el reproducido apartado 1 del artículo 33; es decir: conceptualmente existiría una pérdida patrimonial. Ahora bien, el apartado 5 de este mismo artículo 33 determina en su letra a) que "no se computarán como pérdidas patrimoniales (...) las no justificadas", por lo que para que esta pérdida tenga incidencia en el IRPF deberá estar justificada.

En cuanto a la justificación de esta pérdida, procede indicar que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", tal como dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por tanto, el consultante podrá acreditar a través de los medios de prueba admitidos en Derecho la existencia de la pérdida patrimonial, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar su existencia.

Como complemento de lo anteriormente expuesto procede señalar que, al haberse producido la estafa en 2022, no procede la imputación temporal de esta pérdida a 2023 (como plantea el consultante) pues al haberse producido la pérdida patrimonial en 2022 será este último período impositivo al que proceda realizar esa imputación, tal como resulta de la regla general de imputación temporal que para las ganancias y pérdidas patrimoniales se establece en el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto: "se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".

Por otra parte, respecto a la integración de esta pérdida en la base imponible del impuesto cabe señalar que el hecho de no proceder de una transmisión de elementos patrimoniales conlleva su consideración como renta general (así lo determina el artículo 45 de la Ley 35/2006), por lo que su integración se realizará en la base imponible general, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 48 de la misma ley: [...]



Finalmente, debe señalarse que de producirse la recuperación del importe objeto de la estafa, tal recuperación tendría su incidencia tributaria en el IRPF al restablecerse el equilibrio patrimonial del contribuyente.

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0659-24 (15.04.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0659-24

■ **El consultante expone que:** por motivos de insolvencia no ha abonado las anualidades por alimentos a favor de sus hijos establecidas al disolverse su matrimonio, y tras un procedimiento judicial se le ha impuesto el pago de una determinada cuantía por daños y perjuicios, acordándose de forma extrajudicial y ante notario, la entrega del 50% del inmueble que constituía su domicilio familiar y en el que actualmente reside su exmujer y sus hijos

■ **El consultante manifiesta que:** tras un procedimiento judicial se le ha impuesto el pago de una determinada cuantía por daños y perjuicios, acordándose de forma extrajudicial y ante notario, la entrega del 50% del inmueble que constituía su domicilio familiar y en el que actualmente reside su exmujer y sus hijos.

■ **El consultante pregunta:** Si la ganancia patrimonial que en su caso se obtuviera en la dación de la vivienda en pago de la referida deuda, estaría exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **Contestación.**

Dejando al margen la cuestión relativa al posible tratamiento en el Impuesto de dicho pago, que no es objeto de consulta, en relación con la cuestión consultada: posible exención de la ganancia patrimonial obtenida por la dación de la vivienda en pago de la referida deuda, debe indicarse que mediante la dación en pago de deudas, el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, a fin de que este aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular.

Dicha figura constituye una forma extraordinaria de cumplimiento o extinción de las obligaciones, en la que el pago de una cantidad de dinero debida se sustituye por un pago en especie.

El cumplimiento de la obligación mediante la entrega de un bien, con carácter general, constituirá uno de los supuestos regulados en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que define 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 dicha Ley se califiquen como rendimientos.

El artículo 34.1.a) de la LIRPF define el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión onerosa por diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales transmitidos (el bien entregado en pago de la deuda).

El artículo 35 de dicha ley, al regular el tratamiento de las transmisiones onerosas, establece que el valor de adquisición está formado por el importe real por el que se efectuó la adquisición, así como por las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses satisfechos por el adquirente motivados por la financiación de la adquisición del bien. Este valor se minorará en el importe de las amortizaciones en las condiciones reglamentariamente establecidas.

Como valor de transmisión, la norma considera el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, deduciendo los gastos y tributos vinculados a la misma cuando resulten satisfechos por el transmitente, siendo dicho valor el efectivamente satisfecho, salvo que el de mercado fuera superior, en cuyo caso se tomará este último.

Para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el valor de transmisión será el importe del crédito que se extingue, valor que coincidirá con el de mercado del inmueble entregado. Por otra parte, el valor de adquisición sería el determinado atendiendo a las reglas expuestas.

La ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión se integra en la base imponible como renta del ahorro, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 de la LIRPF, imputándose al ejercicio en que tenga lugar la alteración patrimonial, que será aquel en que se transmita el bien (artículo 14.1.c de la LIRPF).

No obstante, la letra d) del apartado 4 del artículo 33 de la LIRPF, dispone lo siguiente: [...]

Por otro lado, la disposición adicional cuadragésima tercera, "Exención de rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales", de la LIRPF-, establece: [...]

De los datos aportados no se deduce que la transmisión de la vivienda corresponda a ninguno de los supuestos de exención antes referidos, a lo que se une que, de acuerdo con los datos manifestados en la consulta, tampoco se trataría de un supuesto de reinversión en una nueva vivienda habitual que pudiera dar lugar a la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la antigua vivienda habitual del consultante, exención regulada en el artículo 38.1 de la LIRPF, y, en su desarrollo, en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, ni se manifiesta que el consultante sea





mayor de 65 años o se encuentre en situación de dependencia severa o gran dependencia, requisitos exigidos para la aplicación de la exención a que se refiere el artículo 38.4.b) de la LIRPF para la transmisión de la vivienda habitual.

En consecuencia, debe concluirse que la posible ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del 50% de la vivienda habitual del consultante no estaría amparada en ninguno de los supuestos de exención antes referidos.

✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V0846-24 (23.04.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0846-24

■ **El consultante expone que:** percibe la pensión ordinaria de jubilación forzosa de Clases Pasivas, desde enero de 2018. Tras efectuar esta reclamación, la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social emitió Resolución de 19 de julio de 2022, en el que se le reconoce al consultante su derecho a percibir el complemento de maternidad con fecha de efectos 1 de abril de 2018. Posteriormente, el 12 de agosto de 2022 se le emite resolución donde se le comunica que se ha incluido en la nómina del mes de agosto de 2022, la liquidación de atrasos del complemento de maternidad por el período comprendido desde abril de 2018 hasta agosto de 2022. El pago de los atrasos se realizó el día 29 de agosto de 2022.

■ **El consultante manifiesta que:** en el certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF-2022 emitido por dicha Dirección General, constan los rendimientos satisfechos en el ejercicio correspondiente a ejercicios anteriores (2018 a 2021) por el complemento de maternidad que se le ha reconocido al consultante, sobre los que se ha aplicado una retención del 15%.

■ **El consultante pregunta:** ¿Cómo tributan los atrasos de referencia

■ **Contestación:**

La disposición final única del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE del día 31) establecía que "el complemento por maternidad por aportación demográfica a la Seguridad Social regulado en el artículo 60 del texto refundido será de aplicación, cuando concurren las circunstancias previstas en el mismo, a las pensiones contributivas que se causen a partir de 1 de enero de 2016".

El referido artículo 60, regulador del complemento por maternidad en las pensiones contributivas del sistema de la Seguridad Social, lo configuraba en su apartado 1 de la siguiente forma: [...]

Mientras que la disposición adicional decimoctava del texto refundido de Ley de Clases Pasivas del Estado (BOE de 27 de mayo de 1987), en su redacción anterior a





4 de febrero de 2021, establecía lo siguiente en cuanto al complemento por maternidad en las pensiones del Régimen de Clases Pasivas del Estado: [...]

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 12 de diciembre de 2019 (asunto C 450/18), consideró el precepto contrario a la Directiva 79/7/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, relativa a la aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de seguridad social, entendiéndolo discriminatorio que se negará el reconocimiento del complemento por maternidad a los hombres si se encontraban en la misma situación que las mujeres.

Lo anterior motivó que por el Real Decreto-ley 3/2021, de 2 de febrero, por el que se adoptan medidas para la reducción de la brecha de género y otras materias en los ámbitos de la Seguridad Social y económico (BOE del día 3) se diese nueva regulación al mencionado artículo sustituyendo, desde su entrada en vigor (4 de febrero de 2021) para las pensiones causadas desde esa fecha, "el complemento de maternidad por aportación demográfica por un complemento dirigido a la reducción de la brecha de género en el que el número de hijos es el criterio objetivo que se utiliza para articular la medida por cuanto su nacimiento y cuidado es la principal causa de la brecha de género" —en palabras de su preámbulo—, haciéndolo extensivo también a los hombres y manteniéndose transitoriamente el primero de ellos para quienes lo estuvieran percibiendo.

Asimismo, el Real Decreto-ley 3/2021 dio nueva redacción a la disposición adicional decimoctava del texto refundido de la Ley de Clases Pasivas del Estado, aprobado por el Real Decreto legislativo 670/1987, de 30 de abril con efectos a partir del 4 de febrero de 2021, sustituyendo el complemento de maternidad por aportación demográfica por el complemento dirigido a la reducción de la brecha de género.

Posteriormente, en el ámbito de los efectos retroactivos de ese reconocimiento a los hombres, el Tribunal Supremo en sentencias de 17 de febrero de 2022 vino pronunciándose sobre este aspecto, llegando así a su sentencia de 30 de mayo de 2022, resolutoria de recurso de casación para unificación de doctrina (recurso número 3192/2021), en la que se establece que "el reconocimiento del complemento de maternidad por aportación demográfica producirá efectos desde la fecha del hecho causante de la pensión de jubilación siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos por la redacción original del art. 60 de la LGSS".

Ya en fecha reciente, el Tribunal Supremo en su sentencia 322/2024, resolviendo el recurso de casación para la unificación de doctrina 862/2023, se ha pronunciado sobre la prescripción del complemento por maternidad estableciendo que el complemento de maternidad sobre la pensión de jubilación (incapacidad permanente o viudedad) goza de la misma naturaleza jurídica que la pensión a la que complementa, siendo idéntica dicha naturaleza, por lo que al ser la pensión de jubilación es imprescriptible también lo es el complemento. En este punto, procede





referir lo manifestado por el supremo en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia: [...]

Con este relato previo, necesario para ubicar cuestión planteada —tributación en el IRPF del complemento por maternidad por aportación demográfica reconocido al consultante por Resolución de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social (Subdirección General de Gestión de Clases Pasivas)—, se procede a continuación a analizar dicha tributación.

Desde la calificación como rendimientos del trabajo que —conforme con lo dispuesto en el artículo 17.2.a) 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, publicada en el BOE del día 29: "En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo (...) Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, (...)"— procede otorgar a los atrasos del complemento por maternidad satisfechos al consultante por dicha Dirección General, el primer asunto que se plantea es el de su imputación temporal.

El artículo 14.1 de la Ley del Impuesto establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación "al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor".

Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 del mismo artículo incluye unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí la recogida en su letra b), donde se establece lo siguiente: [...]

Volviendo a la sentencia del Tribunal Supremo [...]

Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí expuesto, la sentencia del TJUE considerando el precepto regulador del complemento por maternidad por aportación demográfica contrario a la normativa europea, quedando así fuera del ordenamiento jurídico la limitación de su reconocimiento exclusivo a las mujeres y dando lugar a la desaparición "ab initio" de esa discriminación, ocasionando el acceso al complemento de los hombres que cumplan los requisitos exigibles para su reconocimiento, comporta que proceda imputar al respectivo período impositivo de exigibilidad, el complemento abonado al consultante en agosto de 2022 en virtud de lo establecido en las dos Resoluciones de la Subdirección General de Gestión de Clases Pasivas de fechas 19 de julio y 12 de agosto de 2022, por el espacio temporal que comprenda, pues se trata de un complemento de su prestación periódica de jubilación o retiro de Clases Pasivas, exigible en cada uno de los períodos impositivos a los que esta corresponde, es decir, en este caso, exigible en cada uno de los ejercicios 2018, 2019, 2020, y 2021.





A su vez, en lo que respecta al complemento correspondiente a los años anteriores a 2022 en este caso, al percibirse los atrasos en un período impositivo posterior al de su exigibilidad, pues se abonan en 2022, resultará operativa la regla especial de imputación recogida en el artículo 14.2.b) antes transcrita, es decir, imputación a los períodos de exigibilidad - en este caso, a cada uno de los años 2018, 2019, 2020, y 2021 -, con la práctica (en su caso) de autoliquidaciones complementarias de esos períodos en los términos de ese artículo: "La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto".

1.2. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (IEEPNR)

✓ IEEPNR . Consulta Vinculante V0878-24 (23.04.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0878-24

■ **El consultante expone que:** es fabricante de pintura y de los envases de plástico no reutilizables

■ **El consultante manifiesta que:** los envases que emplea exclusivamente en su proceso productivo para la posterior entrega a sus clientes del producto final ya envasado.

■ **El consultante pregunta:** Posibilidad de auto-repercutirse el IEEPNR mediante auto-factura, evitando repercutir específica y separadamente a los clientes en las facturas de venta de pintura envasada.

■ **Contestación:**

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en adelante Ley, en el Capítulo I del Título VII, establece la regulación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, en adelante, el Impuesto.

De acuerdo con el artículo 67.1 de dicha Ley, se trata de "...un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías."

La entidad consultante no pone en duda la sujeción al Impuesto de los envases que según la consultante fabrica, centrando la consulta en los aspectos de repercusión y formalización del mismo.

Al respecto, el artículo 82 de la misma Ley, relativo a las normas generales de gestión aplicables al Impuesto, establece lo siguiente: [...]





De acuerdo con dicho precepto de la Ley, tratándose de la primera entrega del envase, el fabricante ha de repercutir al adquirente el Impuesto devengado, consignando separadamente en la factura tanto el importe de las cuotas devengadas como la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

En el supuesto objeto de consulta no es aplicable la simplificación prevista en la letra b) del mismo apartado para la emisión de facturas simplificadas.

Adicionalmente, ha de advertirse que el artículo 83 de la misma Ley ha previsto una serie de infracciones y sanciones especiales y prevé lo siguiente:[...]

Por consiguiente, una incorrecta consignación en la factura de los datos a los que se refiere el artículo 82, apartado 9, podría suponer la comisión de una infracción tributaria, sancionada con multa pecuniaria fija de 75 euros por cada factura con la señalada consignación incorrecta de datos, sin perjuicio de las posibles reducciones previstas en la Ley General Tributaria.

En consecuencia, no resulta posible emitir una auto-factura en el supuesto planteado en la consulta, de acuerdo con lo establecido en la Ley.

1.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✅ IVA. 1.^a Consulta Vinculante V0955-24 (30.04.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0955-24

■ **El consultante expone que:** es un Colegio de abogados en cuyo régimen sancionador tiene previsto que por la comisión de infracciones leves o graves de sus asociados se imponga una sanción consistente en la suspensión temporal del ejercicio de la profesión o, en su lugar, una multa pecuniaria.

■ **El consultante pregunta:** ¿el pago de dicha multa se encontraría sujeto y, en su caso, exento del Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **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 "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

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.º 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 [...]

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a los Colegios profesionales y a sus miembros profesionales que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el concepto de base imponible se regula en el artículo 78 de la Ley 37/1992 de la siguiente manera: [...]

Conforme a lo anterior, cabe señalar, por tanto, que la normativa del Impuesto no establece la exclusión de todas las indemnizaciones de la base imponible, sino únicamente de aquellas que no se puedan considerar contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Hay que tener en cuenta que la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido se debe matizar a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este particular sentido, debe citarse la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, en cuyo apartado 14 se establece: [...]

En lo que respecta a las indemnizaciones por incumplimiento de contrato resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.





El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

Tal y como puso de manifiesto este Centro directivo en su contestación vinculante de 26 de septiembre de 2018, número V2612-18, con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del Impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto.

Es decir, habrá que analizar si el importe recibido por la consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios.

3.- Siendo la base imponible la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, con carácter previo a la concreción de la misma, debe precisarse cuál es el hecho imponible sujeto al impuesto, dado que sólo de concurrir su existencia o delimitando previamente el hecho imponible, cabría analizar qué importe debe fijarse tal base imponible.





Así cabe destacar que el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre) dispone que: [...]

De la información suministrada en el escrito de consulta, el pago de la multa pecuniaria objeto de consulta a la entidad consultante por parte de sus asociados responde a la imposición de una sanción para los supuestos de infracciones leves o graves, que se encuentran previstas en el artículo 138 de los estatutos reguladores del Colegio consultante.

En este sentido, de la información suministrada parece inferirse que las multas objeto de consulta no constituirían la contraprestación por ninguna operación sujeta al Impuesto efectuada por el consultante a favor de sus asociados sancionados, sino que su pago por parte de estos últimos responde a la imposición de una sanción disciplinaria.

En estas circunstancias, cabría concluir que la cuantía de la multa impuesta tendrá carácter indemnizatorio dado que no constituye la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no debiendo, por tanto, el consultante repercutir cuota alguna por dicho importe dado que la misma no se integra en la base imponible de operación alguna sujeta al mismo.

✓ IVA (IAE). 2ª Consulta Vinculante V0620-24 (11.04.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0620-24

■ **La consultante expone que:** se dedica al empeño de artículos (joyas de oro usadas). Cuando un cliente empeña un bien particular, éste recibe un importe en metálico de acuerdo con el valor aproximado del bien. Dicho bien se mantiene almacenado durante el tiempo pactado hasta que el cliente lo recupera mediante la devolución del importe que se le entregó.

■ **La consultante manifiesta que:** por el tiempo que los bienes han permanecido en el almacén del consultante se cobra un interés.

■ **La consultante pregunta:** 1. Epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas en que debe inscribirse. 2. Si el interés cobrado tiene la condición de interés financiero sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **Contestación:**

A) En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, se informa lo siguiente:

1.- El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula, en los artículos 78 a91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto



Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas señala que: "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

En el supuesto de que una actividad no se halle especificada en las Tarifas, la regla 8ª de la Instrucción tiene previsto un procedimiento mediante el cual se clasificarán dichas actividades, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate, o, si ello no fuera posible, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta.

La actividad desarrollada por una empresa, ya sea esta persona física o jurídica, consistente en otorgar préstamos a particulares, los cuales entregan a la empresa prestataria un bien u objeto en garantía de dicho préstamo, ya sea objetos de oro, automóviles, enseres, mobiliario, etc., esto es, la actividad realizada por las denominadas "casas de empeños", es una actividad económica de carácter empresarial cuyo ejercicio constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Dicha actividad no se halla especificada en las Tarifas del impuesto, por lo que, en virtud del procedimiento en la regla 8ª de la Instrucción, esta deberá clasificarse en el epígrafe 819.9 de la sección primera de las Tarifas "Otras entidades financieras n.c.o.p."

B) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

2.- El artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), que establece la regla general de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente: [...]

De acuerdo con lo expuesto, los intereses por aplazamiento o demora en el pago del precio de una operación no se incluirán en la base imponible cuando en ellos concurren los siguientes requisitos:

1º.- Que tales intereses correspondan a un período de tiempo posterior al momento en que deben entenderse realizadas las citadas operaciones, momento que se determinará aplicando las reglas contenidas en el apartado uno del artículo 75 de la Ley del Impuesto.





2º.- Que el importe de los intereses se haga constar separadamente en factura.

3º.- Que el importe de los intereses no exceda del resultante de aplicar el tipo de interés usual en el mercado para casos similares.

Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante cobra a sus clientes unos intereses por el tiempo que transcurre entre el depósito del bien y el momento de su recogida posterior. Tales cuantías cobradas parece que no responden al concepto de interés financiero anteriormente citado sino a gastos por depósito o custodia de bienes.

Los gastos por depósito o custodia de bienes no son gastos que tengan naturaleza financiera en los términos previstos en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto por lo que constituyen operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento.

2. Consultas vinculantes (reseñas)

2.0. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ LGT. Consulta Vinculante V0643-24 (12.04.2024)

■ **El consultante expone que:** realiza consulta sobre el cálculo de los embargos de los trabajadores si tiene 17 pagas al año. En escrito remitido por la Agencia Tributaria establece que he de utilizar el SMI anual y dividirlo por las 17 pagas que tiene el trabajador y así obtener el SMI que debo tener en cuenta a la hora de calcular el embargo.

Sin embargo, en una resolución de Tributos y en otras consultas posteriores dice que en los periodos en que el trabajador cobra además de la nómina una paga extra estas se deben sumar y calcular el embargo con la cifra resultante.

■ **El consultante pregunta:** sobre la forma de realizar correctamente las retenciones de embargo.

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0643-24

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

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0487-24 (04.04.2024)

■ **El consultante expone que:** ha transmitido su anterior vivienda habitual y el importe obtenido en la venta ha sido reinvertido en la realización de una reforma en una vivienda cuya propiedad le corresponde a uno de sus familiares. Según manifiesta en su escrito, tiene previsto adquirir dicha vivienda mediante una donación que su familiar efectuará a su favor, con la finalidad de que constituya su nueva vivienda habitual. No obstante, esta transmisión aún no se ha realizado.





■ **El consultante pregunta:** ¿ a efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual, las cantidades destinadas a la reforma de la vivienda tienen la consideración de importe reinvertido?

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0487-24

✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0495-24 (04.04.2024)**

■ **El consultante expone que:** ejerce la actividad transporte por auto-taxi, determinando el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva. Quiere adquirir una plaza de garaje para aparcamiento del taxi fuera de la jornada laboral.

■ **El consultante pregunta:** ¿ es posible considerar la plaza de garaje destinada a guardar el vehículo como elemento afecto y amortizar el precio de adquisición?

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0495-24

✓ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V0652-24 (12.04.2024)**

■ **El consultante expone que:** recientemente se ha dado por finalizado el procedimiento concursal relacionado con Afinsa. Quienes invertimos dinero en los productos que ofertaba dicha entidad hemos tenido noticia del importe que, de forma definitiva, no recuperaremos.

■ **El consultante pregunta:** sobre la imputación temporal de la pérdida patrimonial en el IRPF.

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0652-24

✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V0711-24 (16.04.2024)**

■ **El consultante expone que:** se trata de la utilización de una vivienda que no es propiedad de la empresa por parte de un empleado.

■ **El consultante pregunta:** si a efectos de la valoración de la retribución especie se puede tener en cuenta que el empleado realiza parte de su trabajo en dicha vivienda

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0711-24



**✓ IRPF. 5ª Consulta Vinculante V0721-24 (16.04.2024)**

■ **El consultante expone que:** se dio de alta en el programa AMAZON VINE en el año 2023, mediante el cual esta empresa cede unos productos sin coste con el fin de que se prueben y se haga una reseña en AMAZON.

■ **El consultante pregunta:** tributación en el IRPF.

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0721-24

✓ IRPF. 6ª Consulta Vinculante V0822-24 (22.04. 2024)

■ **El consultante expone que:** percibe subvención por el kit digital. tiene la consideración de subvención corriente o de capital en el IRPF

■ **El consultante pregunta:** si la subvención tiene la consideración de corriente o de capital en el IRPF

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0822-24

✓ IRPF. 7ª Consulta Vinculante V0906-24 (24.04.2024)

■ **El consultante expone que:** por Resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) de 27 de julio de 2022, se le reconoce en su pensión de jubilación el complemento por maternidad por el período comprendido entre el 3 de marzo de 2019 y el 31 de julio de 2022; por tal motivo, el INSS le ha abonado 9.947,60€.

■ **El consultante pregunta:** sobre tributación en el IRPF del importe percibido.

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0906-24

2.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

✓ ISD. Consulta Vinculante V0934-24 (25.04.2024)

■ **Los consultantes exponen que:** van a recibir por donación de su padre la titularidad de una placa solar situada en un parque solar donde existen otras treinta y siete placas solares que no son titularidad de su padre. Asimismo, recibirán también las participaciones que su padre posee en la empresa C, cuya actividad es proveer a los titulares de las placas solares los servicios necesarios para el





mantenimiento de la infraestructura común, así como el asesoramiento para la explotación de las plantas solares. Dichos servicios son subcontratados a otras empresas proveedoras. El padre posee el 2,65 por 100 de las participaciones de dicha empresa y no realiza funciones de dirección de ningún tipo. Debido a la normativa que regula la producción de energía en España, la comercialización y venta de la energía producida en la placa solar se realiza a través de una empresa intermediaria. Los ingresos que recibe el padre de los consultantes por la placa solar representan más del 50 por 100 de la renta total generada por el padre de los consultantes.

■ **Los consultantes preguntan:** ¿tienen derecho a la reducción del 95 por 100 que establece el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la donación de la placa solar y de las participaciones de la entidad C?

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0934-24

2.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. Consulta Vinculante V0862-24** (23.04.2024)

■ **El consultante expone que:** es persona física propietaria de una vivienda destinada a arrendamiento como vivienda de uso turístico, cuya gestión se realiza a través de una empresa. Como consecuencia de la entrada en vigor de una normativa autonómica que regula diversas disposiciones en materia de viviendas de uso turístico se le plantean diferentes dudas.

■ **El consultante pregunta:** sobre el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la cesión efectuada por el consultante en favor de la sociedad explotadora del arrendamiento, así como si los servicios prestados por la sociedad explotadora a los usuarios pueden ser susceptibles de ser considerados como servicios propios de la industria hotelera, a fin la exención, a efectos de dicho Impuesto, de los citados servicios.

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0862-24

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

✓ **ITP-AJD. Consulta Vinculante V0942-24** (30.04.2024)

■ **La consultante expone que:** entregó hace cinco años una vivienda en dación en pago al banco en el que tenía la hipoteca, que a su vez se instrumentó con una





empresa del grupo bancario, y para seguir viviendo en ella realizaron un contrato de arrendamiento, con derecho de tanteo y retracto. Pasados cinco años de duración del contrato de arrendamiento, se ha ejercido la opción de adquisición preferente sobre la misma vivienda.

■ **La consultante pregunta:** si como consecuencia del pacto de retro se tendría derecho al beneficio de la exención del pago del impuesto.

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0942-24

2.5. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

✓ **IIVTNU. Consulta Vinculante V0920-24** (25.04.2024)

■ **El consultante expone que:** Se pretende realizar la siguiente operación inmobiliario-urbanística:

- Varias entidades dedicadas a los servicios ferroviarios (en adelante "las vendedoras") son titulares de diversos terrenos de naturaleza urbana incluidos en cuatro ámbitos de actuación (tres áreas de planeamiento específico y un área de planeamiento remitido).

- Por parte de "las vendedoras" se prevé la transmisión por compraventa de determinados terrenos (bienes patrimoniales) y de derechos de aprovechamientos urbanísticos (sobre terrenos que no son objeto de transmisión por ser de dominio público y afectos al sistema ferroviario) a una sociedad de promoción inmobiliaria (en adelante "la compradora").

Una vez realizada la compraventa, se llevará a cabo la ejecución del desarrollo urbanístico mediante el instrumento del sistema de compensación, con la creación de una o varias Juntas de Compensación, de carácter fiduciario, a las que "la compradora" aportará los terrenos y los derechos de aprovechamiento urbanístico que había adquirido y una vez finalizado, se adjudicarán las parcelas de resultado a los junta compensantes, en la proporción correspondiente.

Posteriormente, por parte de "la compradora" se podrá proceder a la transmisión de la propiedad de parcelas resultantes a terceros.

■ **El consultante pregunta:** 1.- En la transmisión de la propiedad de los terrenos por parte de "las vendedoras" a "la compradora", ¿Cuál es el momento inicial del cómputo del período de generación del incremento de valor: la fecha de adquisición del terreno o la fecha en la que el terreno fue desafectado del dominio público? 2.- Si la transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanísticos sobre los terrenos que continúan siendo de dominio público ferroviario, de "las vendedoras" a "la compradora" realizada antes de la aprobación del proyecto de reparcelación



determina o no la sujeción al IIVTNU. 3.- Si la adjudicación de las parcelas resultantes por la junta de compensación a "la compradora" no conllevaría ninguna transmisión sujeta al IIVTNU. 4.- En la futura transmisión de la propiedad que lleve a cabo "la compradora" de las parcelas resultantes que tenían su origen en los derechos de aprovechamiento urbanístico, ¿cuál sería el momento inicial del cómputo del período de generación del incremento de valor: la fecha de adquisición de las parcelas de las que derivan los derechos de aprovechamiento urbanístico, la fecha de adquisición de tales derechos por "la compradora" o la fecha de adquisición de las parcelas de resultado mediante la adjudicación de la Junta de Compensación a "la compradora"?

■ **Contestación:**

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0920-24



VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



VI.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

MAYO/JUNIO, 2024



JAVIER BAS SORIA

**Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado
(España)**

«Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2023 y su aplicación práctica a nuestro país»

(CEF. Revista mensual núm. 495. Junio, 2024)



VI.2. REVISTAS

VI.2.I REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF

👉 Revista mensual núm. 495. JUNIO, 2024.

I. SUMARIO

→ TRIBUTACIÓN

❖ Tributación - Estudios

▪ «La *presunción familiar en la sociedad moderna. Análisis y crítica*»

MANUEL BENÍTEZ PÉREZ. Doctor en Derecho.

▪ «*Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2023 y su aplicación práctica a nuestro país*»

JAVIER BAS SORIA. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado (España)



❖ Tributación - Análisis doctrinal y jurisprudencial

- «*Devolución del recargo de apremio a un responsable cuando otro ha pagado principal, recargo e intereses*» (Análisis de la STS de 31 de enero de 2024, rec. núm. 6967/2022)

NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

- «*La renuncia a un legado se considera ocultación a efectos del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria*» (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 1424/2022)

CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

→ CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN.

- «*Las capitalizaciones de créditos y condonaciones de deuda en el impuesto sobre sociedades*»

FRANCISCO ADOLFO GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES. Asistente honorario del Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla (España)

→ CONTABILIDAD

❖ Contabilidad - Estudios

- «*Desencadenando la revolución financiera: el ascenso del blockchain y su influencia en la contabilidad y las finanzas globales*»

ANTONIO SERRANO ACITORES. Profesor titular de Derecho Mercantil de la Universidad Rey Juan Carlos.

❖ Contabilidad - Análisis doctrinal

- «*Aportación que recibe una empresa pública*» (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 135, de septiembre de 2023)

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES Profesor del CEF (España)

❖ Contabilidad - Casos prácticos

- «*Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Hacienda, de Administración Especial, grupo A, subgrupo A1, de la Comunidad de Madrid*»

JAVIER ROMANO APARICIO Y JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ. Profesores del CEF.- UDIMA (España)






II. DESGLOSE DEL SUMARIO

→ TRIBUTACIÓN

❖ Tributación - Estudios


- «*La presunción familiar en la sociedad moderna. Análisis y crítica*»

 MANUEL BENÍTEZ PÉREZ. Doctor en Derecho.

Extracto

«La presunción familiar es una norma que permite la atracción indirecta de residentes fiscales a la jurisdicción española. Su actual configuración y técnica presenta importantes limitaciones y problemáticas que deben ser abordadas desde una perspectiva crítica que permita su superación y avance, en coherencia con las nuevas tendencias sociales. Asimismo, la convergencia con los criterios de la fiscalidad internacional es una cuestión pendiente que también puede solucionarse con una actualización de esta norma. La sociedad actual está formada por núcleos familiares, pero estos son cada vez más diversos y heterogéneos, de hecho, inclasificables. La presunción de que el contribuyente será residente fiscal en España si su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad dependientes de aquel lo son no es suficiente y es incapaz de entender la realidad sociológica actual desde el punto de vista de la residencia fiscal.»

- «*Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2023 y su aplicación práctica a nuestro país*»

 JAVIER BAS SORIA. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado las sentencias dictadas en 2023, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos»

- ❖ Tributación - Análisis doctrinal y jurisprudencial





▪ «*Devolución del recargo de apremio a un responsable cuando otro ha pagado principal, recargo e intereses*» (Análisis de la STS de 31 de enero de 2024, rec. núm. 6967/2022)

👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

Extracto

«Esta sentencia de 31 de enero de 2024, dictada por la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, resuelve la pregunta formulada en Auto de 19 de abril de 2023 sobre cuál sería el procedimiento adecuado para obtener la devolución de un recargo de apremio satisfecho por un responsable tributario cuando resulta que otro responsable tributario de la misma deuda ya ha abonado previamente toda la deuda derivada, incluidos el recargo y los intereses, y son firmes tanto la providencia de apremio como el requerimiento de pago»

▪ «*La renuncia a un legado se considera ocultación a efectos del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria* » (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 1424/2022)

👤 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

Extracto

«La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 1066/2023, de 15 de diciembre, considera que la renuncia a un legado por parte del deudor principal, como consecuencia de la cual acrece la herencia de sus hijos, constituye ocultación a efectos de justificar la derivación de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria. Las circunstancias que rodean la aceptación de la herencia por parte de los hijos aportan indicios suficientes para acreditar la intención defraudatoria que precisa el presupuesto habilitante de esta clase de responsabilidad»

→ CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN.

▪ «*Las capitalizaciones de créditos y condonaciones de deuda en el impuesto sobre sociedades*»

👤 FRANCISCO ADOLFO GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES. Asistente honorario del Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla (España)

Extracto





«La capitalización del crédito o la condonación de deuda son las dos alternativas potenciales para el robustecimiento de la situación financiera, de balance y de solvencia de las empresas. Estas han hecho uso en los últimos tiempos de dichos mecanismos, de forma generalizada, afectadas por la situación de crisis e incertidumbre económica global o por la necesidad de movilizar crédito intragrupo cuya devolución devino impracticable.

El presente trabajo pretende realizar un análisis práctico, sin renunciar a la crítica jurídica, de la tributación a efectos del impuesto sobre sociedades de los supuestos prácticos más comunes en la aplicación de ambas operativas indicando las potenciales incertidumbres jurídicas de la tributación de estas»

→ CONTABILIDAD

❖ Contabilidad - Estudios

▪ «*Desencadenando la revolución financiera: el ascenso del blockchain y su influencia en la contabilidad y las finanzas globales*»



ANTONIO SERRANO ACITORES. Profesor titular de Derecho Mercantil de la Universidad Rey Juan Carlos.

Extracto

«La revolución financiera impulsada por el blockchain no es un fenómeno futuro o hipotético, sino una realidad que ya está en marcha. Desde la concepción en 2008 y su posterior lanzamiento en 2009 de bitcoin, el panorama financiero mundial ha comenzado a cambiar de manera radical. Las criptomonedas han demostrado ser una alternativa viable a las monedas tradicionales y han abierto la puerta a nuevas formas de inversión, ahorro y transferencia de valor. A medida que más y más empresas e instituciones adoptan y exploran las posibilidades del blockchain, sus aplicaciones y su impacto se extienden más allá del ámbito de las criptomonedas.

En efecto, la adopción del blockchain en la contabilidad y las finanzas globales es un proceso que ya está en marcha y que promete transformar la forma en que llevamos a cabo las transacciones y gestionamos la información financiera. Así las cosas, el presente artículo tiene por objeto profundizar en esta transformación en curso, analizando en detalle sus implicaciones, sus desafíos y sus oportunidades»

❖ Contabilidad - Análisis doctrinal

▪ «*Aportación que recibe una empresa pública*» (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 135, de septiembre de 2023)



MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES Profesor del CEF (España)

Extracto





«Esta consulta analiza desde el punto de vista contable la portación que recibe una empresa pública»

❖ Contabilidad - Casos prácticos

▪ «Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Hacienda, de Administración Especial, grupo A, subgrupo A1, de la Comunidad de Madrid»

👉 JAVIER ROMANO APARICIO Y JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ. Profesores del CEF.-UDIMA (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo de inspectores de Hacienda, de Administración Especial, grupo A, subgrupo A1, de la Comunidad de Madrid, convocado por Orden 440/2021, de 13 de octubre de 2021 [BOCM de 5 de noviembre], y ampliación de plazas por Orden 875/2022, de 25 de abril [BOCM de 12 de mayo])

Sumario

Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades. Combinaciones de negocios, determinación del fondo de comercio, adquisición de participaciones, contabilidad provisional y deterioro de unidad generadora de efectivo.

Caso 2. Contabilidad financiera. Arrendamiento financiero y arrendamiento operativo. Registros contables.

Caso 3. Contabilidad financiera. Ajustes de auditoría: subvenciones oficiales de capital, inventario de existencias, descuentos sobre compras, garantías por devoluciones de ventas, seguro para cubrir pérdidas, registro de una nómina, activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Caso 4. Contabilidad financiera. Liquidación del impuesto sobre sociedades, determinación de la base imponible, cuota íntegra y cuota líquida. Registro contable del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades.

Caso 5. Operaciones financieras. Préstamo con anualidades constantes. Amortización anticipada.

V.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

👉 ENTRADAS MAYO-JUNIO,2024

I. SUMARIO

1º «La lógica de las decisiones empresariales y su valoración por la administración: ¿opinión o interpretación?» (07.05.2024)

ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra





2º «*La extraña aplicación administrativa e interpretación judicial de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF*» (14.05.2024)

MANUEL LUCAS DURÁN, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá.

3º «Donde las dan, las toman» (21.05.2024)

ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

4º «*Las escisiones totales no proporcionales y régimen FEAC*» (28.05.2024)

LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

5º «La confusión de períodos de recaudación tributaria: un Lavoisier español» (04.06.2024)

PABLO G. VÁZQUEZ Abogado Tributarista

■6º «Saquetti, una doctrina de mínimos. Hacia una mayor garantía del derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves » (11.06.2024)

MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

II. DESGLOSE DE SUMARIO

1º «*La lógica de las decisiones empresariales y su valoración por la administración: ¿opinión o interpretación?*» (07.05.2024)



ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra

Acceso al documento original:

[La lógica de las decisiones empresariales y su valoración por la administración: ¿opinión o interpretación? \(politicafiscal.es\)](https://www.politicafiscal.es/la-logica-de-las-decisiones-empresariales-y-su-valoracion-por-la-administracion-opinion-o-interpretacion/)

Introducción

«La lógica de las decisiones empresariales y su valoración por la administración: ¿opinión o interpretación?»

Cada vez más, observo que los fundamentos que la Administración utiliza para motivar liquidaciones tributarias se parecen más a una opinión personal que a una calificación jurídica de los hechos.

Por desgracia, es habitual que aquella se limite más a justificar su “relato tributario” que a probar que los hechos que el contribuyente declara y su calificación, no se ajustan a derecho.


Concreto más.





Es habitual que el argumento central que la Administración utiliza, sea la lógica económica de la operación que el contribuyente ha realizado. Para sustentarlo, se acostumbra a crear un “relato tributario” vinculando la falta de razonabilidad económica con la obtención de un ahorro fiscal.»

■ 2º «*La extraña aplicación administrativa e interpretación judicial de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF*» (14.05.2024)

 MANUEL LUCAS DURÁN, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá.

Acceso al documento original:

[La extraña aplicación administrativa e interpretación judicial de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF \(politica.fiscal.es\)](https://www.politica.fiscal.es/la-extraña-aplicación-administrativa-e-interpretación-judicial-de-la-disposición-transitoria-segunda-de-la-ley-del-irpf)

Introducción


«Resulta curioso que la problemática sobre la aplicación de la disposición transitoria segunda (DT 2ª) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF/2006), precepto que se incorporó originariamente en nuestro ordenamiento jurídico por la disposición transitoria tercera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que luego transitó en términos similares al 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, haya estado casi 20 años sin plantear problemas jurídicos relevantes y sea en la actualidad cuando se haya abierto un debate intenso sobre cómo ha de interpretarse aplicarse tal precepto. Ello ha venido de la mano de una serie de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y de sentencias de nuestro Tribunal Supremo (TS) que se referirán a lo largo de estas líneas.

De hecho, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), ante la avalancha de solicitudes de rectificación de declaraciones de IRPF (y consiguientes solicitudes de devolución tributaria) que han provocado las sentencias antes referidas, ha habilitado una página web (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/mutualistas-solicitudes-devolucion.html>) en la que se informa sobre el derecho que pudiera corresponder a los contribuyentes (así como a quienes eventualmente les hereden, en caso de fallecimiento de aquellos) en aplicación de la jurisprudencia que se citará a lo largo de los párrafos siguientes, habiéndose aprobado incluso un formulario administrativo y on-line para solicitar tales devoluciones»





3º «*Donde las dan, las toman*» (21.05.2024)

 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Acceso al documento original:

[Donde las dan, las toman \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

Introducción

«Los refranes son enunciados breves que contienen un mensaje para invitar a la reflexión. El que encabeza esta entrada del blog nos advierte de que quien hace daño a alguien, suele recibir el mismo pago, y lo leemos en El Quijote cuando el hidalgo, maltrecho, triste y pensativo, se halla postrado en un camastro tras haber sido derrotado en lance por el Caballero de la Blanca Luna, y es consolado por Sancho diciéndole: “*Señor mío, alce vuestra merced la cabeza y alégrese, si puede, y dé gracias al cielo que, ya que le derribó en la tierra, no salió con alguna costilla quebrada, y pues sabe que donde las dan, las toman ...*” También ha servido para subtítular obras de teatro como lo hizo Arniches en “La venganza de la Petra o donde las dan las toman” cuando Petra cobra venganza de su lisonjero marido dándole celos siguiendo los consejos de su padre.

Retomo aquí el refrán a propósito de la imprescriptibilidad de las facultades de comprobación de la Administración tributaria establecida en los arts. 66 bis y 115 LGT, tras la modificación en ellos operada por Ley 34/2015»

4º «*Las escisiones totales no proporcionales y régimen FEAC*» (28.05.2024)

 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Acceso al documento original:

[Las escisiones totales no proporcionales y el régimen FEAC \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

Introducción

«El régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social, comúnmente conocido como régimen “FEAC” regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante, LIS, es altamente controvertido.


Este régimen no es del agrado de la Administración, pues supone un diferimiento de las rentas que se generen con ocasión de la realización de alguna de las operaciones de reestructuración reguladas en dicho Capítulo. Por ello, tradicionalmente se viene aplicando un criterio altamente restrictivo a la hora de revisar el cumplimiento de los requisitos que permiten acogerse al régimen FEAC.





Pues bien, hoy queremos traer a colación el conflicto existente en materia de escisiones totales no proporcionales. Este tipo de escisiones implica que ante una única sociedad que se extingue, se creen dos nuevas sociedades en las que los socios de la escondida no participen en la misma proporción en las nuevas mercantiles, lo que supondría romper con la proporcionalidad cualitativa»

5º «*La confusión de períodos de recaudación tributaria: un Lavoisier español*» (04.06.2024)

 PABLO G. VÁZQUEZ Abogado Tributarista

Acceso al documento original:

[La confusión de períodos de recaudación tributaria: un Lavoisier español \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

Introducción


«Todavía hoy nos encontramos con actuaciones administrativas que evocan tiempos pretéritos que creíamos ya superados; procedimientos más propios de un Antonine de Lavoisier que de una Administración Pública Contemporánea como es la agencia Tributaria española. Confiamos amos, a pesar de todo, en que ésta no corra la misma suerte que aquel comisario que terminó sus días guillotinado en el París de 1794.

Y es que pocas cosas más claras se deberían tener:

la presentación en periodo voluntario de pago de una petición de suspensión IMPIDE la apertura de la vía ejecutiva (y del procedimiento de apremio) mientras esa solicitud de suspensión se tramita.

Expongamos sucintamente esta idea»

6º «*Saquetti, una doctrina de mínimos. Hacia una mayor garantía del derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves*» (11.06.2024)

 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

Acceso al documento original:

[Saquetti, una doctrina de mínimos. Hacia una mayor garantía del derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

Introducción

«Ha pasado año y medio desde mis primeras reflexiones en este blog sobre la aplicación, por parte del Tribunal Supremo, de la doctrina elaborada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos con motivo de su pronunciamiento sobre el conocido Asunto Saquetti Iglesias contra España. Se cumplen ahora





cuatro años de la publicación de la sentencia, que se produjo el 30 de junio de 2020, y dos años de la aprobación de la STC71/2022, de 13 de junio. Por ello, me pareció que podía ser el momento propicio para reflexionar sobre el nivel de protección que ha alcanzado el derecho a la revisión de la culpabilidad por un órgano superior, el derecho que garantizaba el TEDH en su conocida sentencia.

Desde que tuvimos noticia de esta sentencia, y más intensamente desde que el Tribunal Supremo se pronunció sobre su aplicación, han sido numerosos los autores que han abordado en sus estudios esta cuestión, tanto administrativistas como tributaristas. Una lectura de las publicaciones más relevantes nos permite observar que en la mayor parte de ellas, independientemente de que sean más o menos críticas con la forma en la que han entendido los tribunales el contenido de la jurisprudencia del TEDH, se aboga por la necesidad de una reforma de nuestro sistema de recursos que permita que el derecho al reexamen judicial se cumpla de una manera efectiva. No puedo más que compartir esta idea. Pero mientras la ansiada reforma no se lleve a cabo, y dado que no tenemos indicios de que así vaya a suceder a corto plazo, me ha parecido oportuno indagar sobre si el proclamado derecho realmente ha alcanzado un efectivo cumplimiento, esto es, si la aplicación de la sentencia Saquetti ha supuesto que hayamos conseguido un nivel adecuado de protección del controvertido derecho o si realmente es posible esperar que en el futuro se llegue a maximizar su contenido constitucional.

Pero ¿por qué ha sido tan relevante esta sentencia?, ¿qué ha aportado realmente a nuestro ordenamiento la llamada doctrina Saquetti?»

VI.2.III. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión

👉 → Número 110 (MAYO/2024)

▶ Observatorio

▪ «El FMI y el sistema de IVA progresivo»

👉 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

Resumen


«Si bien el IVA ha demostrado ser el impuesto más eficaz en cuestión de recaudación y, en cierta manera, más justo, porque aplica a todos los consumidores por igual, proporcionalmente al precio de sus compras, todavía hay quienes sostienen que es un tributo regresivo y que hay que introducir medidas para paliar estos efectos.





El reciente trabajo para el FMI de Rita De la Feria y Artur Swistak ofrece un nuevo paradigma que puede cambiar el enfoque del Fondo Monetario Internacional en los años venideros y quién sabe, si el de la Unión Europea»


- «*Tributos sobre las actividades del juego*»

 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho

Resumen

«Sobre las actividades del juego gravitan multitud de gravámenes, que afectan, no sólo a las operadoras del juego, sino también a los jugadores y que quedan sujetas por las consecuencias de dichas actividades —ganancias o pérdidas patrimoniales— al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes»


- «*El artículo 203 de la Directiva del IVA y el «fraude carrusel»*»

 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ. Doctor en Derecho. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.). Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales

Resumen

«El presente trabajo aborda la problemática que comporta la aplicación del artículo 203 de la Directiva del IVA en una operación de “fraude carrusel» cuando se han emitido por parte de un empleado facturas falsas a nombre del empleador, sin que éste tuviera conocimiento de tales operaciones»

- «*La relevancia de una adecuada planificación fiscal y mercantil. Supuestos de aplicación práctica y cuestiones clave*»

 PASCUAL LÓPEZ VILLÉN. Auditor Oficial de Cuentas. Economista. Asesor Tributario

Resumen

«Abordo de nuevo una cuestión que considero de suma relevancia y sobre la que he venido incidiendo en artículos anteriores de Carta Tributaria Opinión de una manera algo más superficial.


A través de esta nueva publicación, pretendo explicitar, aún más si cabe, y desde una perspectiva más clara y cotidiana, a través de numerosos ejemplos prácticos, cómo las compañías intentan reorganizarse sin contar con una planificación fiscal y mercantil eficiente y adecuada, aplicando en multitud de ocasiones, indebidamente, el incentivo fiscal definido para este [...]»

► Normas

- «*Modificaciones en los Modelos de declaración 210, 216 y 296*»






 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

Resumen

«Se describen las modificaciones introducidas por la Orden HAC/56/2024 en materia declarativa del IRNR, destacando entre ellas, en el Modelo 210, la posible agrupación anual de rentas derivadas del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles, por primera vez, respecto de los devengos correspondientes a 2024; y, en materia de declaración de retenciones, diversas novedades de orden técnico, especialmente en materia de valores negociables, para mejorar la información y eficiencia ante la devolución de retenciones en dividendos»

▪ «Análisis sobre el nuevo sistema de corrección de autoliquidaciones implantado en la Ley 13/2023»

 MARI CARMEN FUENTES GAMERO. Economista. Asesora Fiscal


Resumen

«En este comentario se analiza el nuevo sistema de corrección de autoliquidaciones a través de la figura de la autoliquidación rectificativa, que será de aplicación a varios tributos»

► Tribunales

1. Delitos contra la Hacienda Pública, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido»

▪ «La determinación de la cuota defraudada del delito contra la Hacienda pública en el proceso penal. Improcedencia de la cesión de jurisdicción»

 V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia

Resumen

«En una sentencia que aborda aspectos muy relevantes sobre la determinación de la cuota tributaria defraudada, se destaca la improcedencia de «renunciar a la jurisdicción» que ha efectuado el Tribunal sentenciador, asumiendo acríticamente el resultado del cálculo de la cuota que ha efectuado la Inspección, sin haberlo sometido al proceso lógico-jurídico de determinación.


En ese sentido, el Tribunal Supremo nos recuerda la posibilidad de que los inspectores actúen como peritos, si bien no [...]

2. Impuestos Especiales | Tabaco

▪ «Compatibilidad con la normativa de la Unión Europea de un gravamen adicional sobre el tabaco calentado»





 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«En este artículo vamos a analizar la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG.

La cuestión debatida es la compatibilidad de un gravamen al tabaco calentado, adicional al previsto en la Directiva 2011/64, y, en particular, si se cumplen las condiciones para considerar que se trata de «otro gravamen indirecto con una finalidad específica». Adicionalmente, la sentencia aclara que el tabaco calentado está incluido en el ámbito de la Directiva 2011/64 como tabaco para fumar»

3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Convenios

▪ «Transmisión de los derechos federativos de un jugador de fútbol por un club no residente en España a una entidad residente en España: sujeción al IRNR»

4. Impuesto sobre el Valor Añadido

▪ «El tratamiento en el IVA correspondiente a la cesión de vehículos de uso mixto a empleados (criterios aplicados por los tribunales y la Administración y cuestiones pendientes de clarificación)»

 CARLOS PERAITA GALLÉN. Abogado. Asesor Fiscal

Resumen


«Tras la controversia derivada de la publicación de una nota informativa por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que pretendía clarificar el tratamiento, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la cesión de vehículos de uso mixto empleados para fines particulares, los tribunales han delimitado qué criterios deben tenerse en cuenta de cara a la deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado con motivo de la adquisición de dichos vehículos y a la posible obligación de repercutir el impuesto con motivo de su posterior cesión.

En este comentario se expondrán las líneas de actuación recomendables actualmente, así como aquellas cuestiones más ambiguas respecto de las que posiblemente haya mayor seguridad jurídica una vez el Tribunal Supremo se pronuncie al respecto»

VI.2.IV. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

 N.º 115 MAYO/JUNIO 2024

1. «*Memoria histórica y regeneración fiscal: la necesaria cooperación tributaria*»

 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Profesor UPF, Doctor en Derecho,





Resumen

«Observar cómo nuestro sistema tributario ha evolucionado desde 1977 hasta hoy y cuáles han sido las claves para construir una Hacienda moderna, es esencial para tomar hoy las decisiones adecuadas que resuelvan la creciente confrontación entre la Administración y los contribuyentes. La experiencia europea nos puede también ayudar mucho en enderezar nuestro equivocado rumbo fiscal. Cooperar es la clave. El único problema es ponernos de acuerdo en su contenido»

2. *«Tributación en el Impuesto sobre Sucesiones de un aumento de justiprecio reconocido tras el fallecimiento del causante»*



SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA. Profesor de Sistema Fiscal Español. Universidad de Oviedo

Resumen

«En este artículo se estudia la reciente Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo 174/2024, de 1 de febrero de 2024. Esta Sentencia establece que el diferencial de justiprecio obtenido en una expropiación forzosa, producida antes del fallecimiento de la expropiada y fijado posteriormente por una sentencia judicial, debe tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los herederos»

3. *«Cuestionando la (actual) progresividad»*



JAVIER GÓMEZ TABOADA. Abogado tributarista.

Resumen

«La progresividad fiscal es un mandato constitucional, pero ello no obsta que quepa analizar –y debatir– cuál es su más adecuada aplicación. Recientes trabajos vienen a constatar que, lejos de lo que pudiera parecer, su impacto se ceba muy especialmente en las clases medias. Es, pues, el elevado peso social de esas rentas medias lo que lleva a centrar en ellas el grueso del esfuerzo recaudatorio. La constatación de esta realidad debe hacernos reflexionar sobre su idoneidad a la hora de incentivar –o, por el contrario, cercenar– el legítimo deseo de progreso y mejora de millones de hogares»



Monumento a Walter Scott en Edimburgo



Autor de la imagen: Estrada-Arrález

licencia [Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)

VII. CONDICIÓN HUMANA

[Información - Noticias Judiciales - extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

MAYO, 2024

I. SUMARIO

- 1. El Tribunal Supremo confirma la multa a Telefónica por una cláusula abusiva que limitaba el derecho del consumidor a recibir factura en papel. (09.05.2024)
- 2. El Tribunal Supremo confirma las multas a tres empresas por condicionar las reservas en el camping de la Isla de Ons. (10.05.2024)
- 3. El Tribunal Supremo anula las subvenciones de 2 millones de euros concedidas en 2021 a País Vasco, Extremadura y Valencia con cargo al Plan de Resiliencia por falta de justificación (13.05.2024)
- 4. El Tribunal Supremo estima el recurso del Ayuntamiento de Barcelona contra la anulación de la tasa de recogida de residuos aprobada en 2020. (27.05.2024)
- 5. El Tribunal Supremo condena al Servicio Madrileño de Salud apagar los gastos a un paciente que ingresó en un hospital privado tras recibir el alta en uno público durante la pandemia. (27.05.2024)

II. DESGLOSE SUMARIO

- **I. El Tribunal Supremo confirma la multa a Telefónica por una cláusula abusiva que limitaba el derecho del consumidor a recibir factura en papel.** (09.05.2024)

La Sala rechaza la argumentación de la empresa, que en su recurso sostenía que la cláusula sobre facturación no impone al cliente la factura electrónica

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha confirmado una multa a Telefónica Móviles España, S.A.U por considerar abusiva una cláusula sobre facturación de los contratos que limitaba el derecho de los usuarios a recibir la factura en papel.

La cláusula establecía que, en caso de elegir la domiciliación





bancaria como método de pago, la contratación de este servicio suponía la aceptación por parte del cliente de recibir la factura en formato electrónico, sin perjuicio de que pudiera escoger en cualquier momento la recepción de la factura en formato papel mediante solicitud del propio cliente.

La Sala desestima el recurso de casación interpuesto por esta compañía contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que confirmó la multa de 765.001 euros que le impuso la Junta de Andalucía, el 18 de diciembre de 2018, por una infracción muy grave en materia de consumo por incluir varias cláusulas abusivas en los contratos. Dichas cláusulas «facturación», «pago» y «suspensión temporal del servicio» se contemplaban en las condiciones generales de prestación móviles Movistar y en la oferta de las páginas web de Telefónica Móviles España.

El recurso solo se admitió en relación con la cláusula referida a la facturación al presentar un elemento singular -el consentimiento del usuario- que no concurría en el caso de las otras dos. La cuestión de interés casacional que se plantea la Sala es «si puede considerarse válido el consentimiento expreso del consumidor en lo que respecta a la emisión de la factura vía electrónica cuando se establezca su previsión a través de una condición general de la contratación, o es necesario un consentimiento separado y específico».

La Sala rechaza la argumentación de Telefónica Móviles España, S.A.U que en su recurso sostenía que la cláusula sobre facturación no imponía al cliente la factura electrónica, ya que éste tenía la posibilidad de solicitar de forma gratuita la factura en papel en el momento de la contratación o en cualquier momento posterior en su página web, por vía telefónica (en el teléfono gratuito de atención al cliente) o en tiendas.

En su sentencia, ponencia del magistrado Eduardo Espín, el Tribunal Supremo afirma que dicha cláusula es abusiva por vulnerar el artículo 63.3 del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios (TRLGDCU) al limitar de manera sustancial el derecho del usuario a recibir la factura en papel.

Ese artículo -subraya la Sala- «contiene dos exigencias expresas que no han sido respetadas. La primera es que la recepción de la factura en papel es considerada un derecho incondicionado del usuario. Y, en segundo lugar, que la renuncia a dicho derecho no solo ha de ser expresa, sino que ha de manifestarse mediante un procedimiento directamente contemplado en la propia ley».

Añade que el derecho a recibir la factura en papel, como literalmente establece la norma, es ya difícilmente compatible con la inclusión en las condiciones generales de un contrato de adhesión, cuya aceptación es forzosa e incondicionada en un primer momento en este tipo de contratación, aunque sea posible, como sucede en el caso de la oferta de Telefónica, optar tras su firma por una solución distinta.





«Pero es que, además, la renuncia a dicho derecho aceptando la expedición de factura electrónica ha de ser expresa, puesto que la empresa ha de haber obtenido previamente el consentimiento expreso del consumidor' y mediando un determinado procedimiento. Así, el precepto requiere que sea la empresa emisora la que solicite el consentimiento y dicha solicitud debe precisar tanto la forma de recepción de la factura electrónica como la posibilidad y procedimiento para revocar el consentimiento a recibir una factura electrónica en vez de en papel».

La Sala indica que, «como resulta evidente, el que la renuncia al derecho a recibir la factura en papel y la aceptación de la factura electrónica por parte del consumidor deba ser solicitado de manera expresa por la empresa y recabando además determinada información sobre la recepción de la factura electrónica, la revocación del consentimiento excluye absolutamente la posibilidad de que la factura electrónica sea incluida en las condiciones generales del contrato, de necesaria e incondicionada aceptación previa a cualquier cambio u opción posterior».

■ 2. El Tribunal Supremo confirma las multas a tres empresas por condicionar las reservas en el camping de la Isla de Ons. (10.05.2024)

En su sentencia, ponencia del magistrado Diego Córdoba, aclara que la resolución administrativa no sanciona la oferta de este producto combinado, sino «la extensión de una posición de dominio en el mercado a otro mercado conexo»

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha confirmado las multas impuestas a Naviera Illa de Ons, S.L., Iniciativas Turísticas de Ons, S.A. y Viajes Illa de Ons, S.L. por una infracción grave de abuso de dominio al permitir las reservas previas en el camping de la isla solo a los usuarios que se trasladaran en la empresa de transporte del grupo y no en las otras empresas que ofrecían el mismo servicio.

La Sala ha desestimado el recurso de casación interpuesto por estas tres empresas contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que confirmó el acuerdo de la Comisión Gallega de Competencia de 3 de diciembre de 2019, por el que se multó a estas sociedades por dicha infracción grave de la normativa sobre la defensa de la competencia.

En su sentencia explica que la empresa Iniciativas Turísticas de Ons S.A. gestionaba el único camping existente en la Isla de Ons, en virtud de una concesión administrativa, por la que ostentaba una posición de dominio respecto de la gestión de las plazas para pernoctar en la isla. Por otra parte, varias empresas estaban autorizadas para prestar el servicio de transporte marítimo a la isla, entre ellas la compañía Naviera Illa de Ons S.L.

Recuerda que la sentencia recurrida afirmaba que las tres empresas recurrentes - Iniciativas Turísticas de Ons S.L., Naviera Illa de Ons S.L. y Viajes Illa de Ons S.L. -



actuaron en común para adoptar una «unidad de acción», ya que pese a que tenían personalidad jurídica propia y diferente objeto social actuaban como un grupo que contaba con participaciones cruzadas y con una misma administradora única (se identificaban como (Grupo Acuña). En esta línea, ofrecían un producto combinado de transporte y alojamiento en el camping y fuera de este paquete combinado no se podía reservar el camping por adelantado salvo que se contratara con el propio camping cuando ya se estaba en la isla.

La Sala en su sentencia, ponencia del magistrado Diego Córdoba, aclara que la resolución administrativa no sanciona la oferta de este producto combinado, sino «la extensión de una posición de dominio en el mercado (gestión exclusiva de las plazas en el camping de la isla de Ons) a otro mercado conexo (el de transporte de pasajeros a la isla) de modo que aprovechándose de su posición de dominio, se condicionaba la reserva previa en el camping a los usuarios que contratasen con la empresa de transporte del grupo, excluyendo de poder ofrecer este servicio combinado (reserva de camping y transporte a la isla) a otras empresas que estaban autorizadas para realizar el transporte a Ons».

Y subraya que se utiliza la concesión de la explotación del camping para condicionar y limitar el mercado de transporte marítimo a la isla, en el que no existe exclusividad alguna, y se hace de forma concertada entre las empresas del grupo que explotan el camping, que contratan los viajes y las que prestan el transporte marítimo a la isla.

En este sentido, indica que «no es que se prohíba la oferta de un producto combinado por parte de las empresas del sector, es que, con su actuación concertada, se impide contratar reservas en el camping de Ons a quienes no contraten el transporte y el viaje con el transportista y agencia de viajes vinculadas a la concesionaria del camping».

El tribunal concluye que «una práctica de una empresa en situación de dominio (cuasi monopolística) en el mercado analizado, que se proyecta sobre un mercado conexo y que tiene como consecuencia la imposibilidad de que los usuarios puedan elegir libremente la empresa con la que desean contratar el transporte si quieren alojarse en las instalaciones del camping para pernoctar en la isla, tiene por sus propias características un claro efecto anticompetitivo en el mercado del transporte a la isla, colocando a los competidores en una clara situación de desventaja que prácticamente los expulsa del mercado».

La Sala responde a la cuestión de interés casacional planteada en este recurso que «la práctica concertada de un grupo de empresas que, ostentando una posición cuasi monopolística en un producto o servicio, se vale de esa posición para limitar y condicionar un mercado conexo, tiene por sus propias características un claro efecto anticompetitivo al colocar a los competidores en una clara situación de desventaja, por lo que debe ser considerada un abuso de posición dominio».





■ 3. El Tribunal Supremo anula las subvenciones de 2 millones de euros concedidas en 2021 a País Vasco, Extremadura y Valencia con cargo al Plan de Resiliencia por falta de justificación (13.05.2024)

La Sala Tercera estima en parte el recurso planteado contra el Real Decreto por la Comunidad de Madrid, que pidió su nulidad y defendió su interés legítimo para hacerlo como potencial beneficiaria de los fondos distribuidos

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha anulado la concesión directa de subvenciones para el ejercicio presupuestario 2021 concedidas en el Real Decreto 902/2021, de 19 de octubre, a las comunidades autónomas de País Vasco, Extremadura y Valencia (por 2 millones de euros en cada caso), en el marco del Plan de Recuperación y Resiliencia, por no haber justificado la Administración razones válidas y suficientes para acudir al procedimiento excepcional de concesión directa de subvenciones.

El Supremo estima en parte el recurso planteado contra el Real Decreto por la Comunidad de Madrid, que pidió su nulidad y defendió su interés legítimo para hacerlo como potencial beneficiaria de los fondos distribuidos mediante la disposición impugnada.

La sentencia sí considera ajustada a derecho, y por tanto no anula, la otra subvención recogida en el mismo Real Decreto, de 3 millones de euros para la Comunidad Foral de Navarra, dirigida a un proyecto de «Emprendimiento y microempresas» incluido en el Plan de Reactivación Económica de los Pirineos Orientales de Navarra, al entender que en ese caso sí se justificó adecuadamente el procedimiento de concesión directa.

En relación a las subvenciones concedidas a País Vasco, Valencia y Extremadura, se referían a un total de seis proyectos piloto dirigidos a jóvenes, dentro de la rúbrica «colectivos vulnerables» y «emprendimiento y microempresas», financiados cada uno de ellos con 1 millón de euros (es decir, un total de 2 millones a cada una de las tres comunidades autónomas).

Para el Supremo, por lo que se refiere a las reseñadas Comunidades, es claro que tanto las Memorias como el Preámbulo del Real Decreto 902/2021, de 19 de octubre, confunden el fundamento de la concesión directa de subvenciones, ya que «no es la concurrencia de razones de interés público, económico y social en la subvención la razón que autoriza la concesión directa de las subvenciones, pues, con evidencia, en toda subvención laten y subyacen intereses de dicha naturaleza, sino la presencia y justificación de los singulares motivos en la elección del procedimiento excepcional de concesión directa y la relegación del régimen general de convocatoria pública».

Así, «se observa que el destino o finalidad de las subvenciones concedidas no es la creación de empleo para cubrir las necesidades de las personas vulnerables, sino la realización de proyectos piloto cuya experiencia pueda ser, en su caso,





trasladada al conjunto del territorio nacional». Y para la Sala «no se entiende que si una de las razones que justifica la concesión directa es trasladar la experiencia derivada de los proyectos piloto a todo el territorio nacional, se dejen fuera otras Comunidades autónomas interesadas».

«No se explica –añaden los magistrados-- ni se razonan las causas por las que el sistema de concurrencia pública es opuesto a la efectividad de la subvención o al respeto de las particularidades del territorio y de su población, ni tampoco las ventajas que suponen para el interés público el hecho de «conocer de un modo cierto y anticipado los concretos beneficiarios».

En cuanto a la concesión directa a la Comunidad Foral de Navarra, considera que sí estaba justificada al estar determinada por el concreto ámbito geográfico sobre el que debería desarrollarse el proyecto subvencionado, imposibilitando así la concurrencia de otras Administraciones.

■ 4. El Tribunal Supremo estima el recurso del Ayuntamiento de Barcelona contra la anulación de la tasa de recogida de residuos aprobada en 2020. (27.05.2024)

El Supremo desestima el recurso contra dicho acuerdo planteado por Aguas de Barcelona, Empresa Metropolitana de Gestión del Ciclo Integral del Agua, SA, a quien el TSJ catalán había dado la razón en su sentencia

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha estimado el recurso de casación presentado por el Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, de 30 de junio de 2022, que declaró la nulidad del Acuerdo del Consell Municipal, de 28 de febrero de 2020, por el que se aprobó definitivamente la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa para el servicio de recogida de residuos municipales generados en los domicilios particulares para 2020 y ejercicios sucesivos.

El Supremo desestima el recurso contra dicho acuerdo planteado por Aguas de Barcelona, Empresa Metropolitana de Gestión del Ciclo Integral del Agua, SA, a quien el TSJ catalán había dado la razón en su sentencia.

Para el alto tribunal, atendiendo a la normativa aplicable en el momento de la aprobación de la tasa de recogida de residuos, el principio de 'quien contamina paga' no exige la determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada individuo sujeto a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos a los efectos del cálculo de la cuota tributaria.

En este sentido, el tribunal subraya que resulta suficiente que el informe técnico económico de la tasa de recogida de residuos se fundamente en informes que vinculen el valor de dicho servicio con el volumen de agua consumida y el caudal nominal de cada vivienda.





Según explica la sentencia, «el consumo de agua presenta una correlación positiva con la generación de residuos. Esta correlación se basa en que el consumo de agua depende, entre otros factores, del número de personas que habitan en un domicilio y su nivel de renta, y ambos son indicios explicativos racionales y suficientes de la generación de residuos, tal como demanda el principio de quien contamina paga. De aquí que resulte razonable que se atienda al consumo de agua como criterio válido en la identificación de la producción de los residuos», teniendo presente también que la tarifa se cuantifica no sólo teniendo en cuenta el consumo de agua, sino también según el caudal instalado en cada vivienda.

Los magistrados indican que «no se trata de un cálculo exacto y que existen diferentes circunstancias que pueden explicar ciertas variaciones de consumo, no obstante se debe recordar que en estos momentos no se pretende un cálculo exacto de la generación de residuos por cada una de las viviendas, pues como ya se ha manifestado los costes conceptos no deben ser los términos de comparación utilizables para determinarlos en cuanto a cuantía, sino los reales o previsibles que «globalmente» pueda representar para cada Corporación la prestación de esos servicios o la realización de esas actividades»

«Por tanto, la tarifa recoge las diversas combinaciones posibles entre caudales nominales y consumo, pues aborda desde viviendas pequeñas con un mínimo consumo hasta viviendas más grandes con amplios niveles de consumo», recoge el tribunal.

■ 5. El Tribunal Supremo condena al Servicio Madrileño de Salud apagar los gastos a un paciente que ingresó en un hospital privado tras recibir el alta en uno público durante la pandemia. (27.05.2024)

El tribunal considera que se trata de un caso de riesgo vital con necesidad inmediata de asistencia médica

La Sala de lo Social ha condenado al Servicio Madrileño de Salud (SERMAS) a pagar a un paciente los gastos médicos derivados de su ingreso durante la pandemia en un hospital privado, donde estuvo 35 días en la UCI con neumonía bilateral, un día después de ser dado de alta en un hospital público.

El tribunal considera que se trata de un caso de riesgo vital con necesidad inmediata de asistencia médica, supuesto excepcional que contempla el reembolso de dichos gastos, y que el paciente al acudir a la sanidad privada no hizo un uso abusivo de servicios ajenos a la sanidad pública.

La Sala estima parcialmente el recurso de casación interpuesto por el demandante y anula la sentencia del Tribunal Superior de Justicia, que al igual que la de un juzgado de Madrid, confirmó la decisión del SERMAS de denegar la solicitud de reintegro de gastos sanitarios, basada en que el demandante había acudido voluntariamente a un centro ajeno al Sistema Nacional de Salud.



La estimación del recurso es parcial porque la Sala condena al SERMAS a la devolución de 2.013,44 euros, que son los gastos acreditados por el juzgado de instancia, y no del importe reclamado por este paciente que declaró haber pagado más de 80.000 euros.

La sentencia explica que el recurrente, en situación de incapacidad temporal por coronavirus desde el 20 de marzo de 2020, acudió tres días más tarde a las Urgencias del Hospital Gregorio Marañón, donde trabajaba como celador. Al día siguiente recibió el alta médica con diagnóstico de «IR con sospecha de COVID» e indicación de tratamiento farmacológico.

Añade que, aunque en la exploración física no se encontraron signos de excesiva alarma, «se apreciaron ya focos neumónicos bilaterales, especificándose en el informe médico que se optó por no realizar toda la exploración a fin de minimizar el contacto, siendo dado de alta hospitalaria al día siguiente».

Al día siguiente ingresó en el hospital privado Nuestra Señora del Rosario con neumonía bilateral, «experimentando el afectado un empeoramiento clínico que precisó su traslado a la UCI a los cinco días con severas y diversas complicaciones durante dicho periodo, tales como en enfisema subcutáneo, traqueotomía, delirios... Salió de la UCI treinta y cinco días después».

La sentencia, ponencia de la magistrada Concepción Rosario Ureste, explica que la situación del demandante debe ser examinada «en el contexto de la pandemia ocasionada por el coronavirus, con un absoluto desbordamiento de la sanidad, siendo claramente insuficientes los medios materiales y humanos para afrontar la atención de los pacientes, y con índices de mortandad alarmantemente desorbitados».

En este marco, -subraya la Sala- «el alta hospitalaria del actor, constatada ya la existencia de neumonía, como se evidencia de la gravísima evolución que experimentó en un breve lapso con evidente peligro para su vida, se mostraba claramente arriesgada. No puede mantenerse que el demandante no intentara que su asistencia sanitaria se asumiera por la sanidad pública, pues, efectivamente lo hizo, y ante su alta -y con la evidencia de la saturación de medios materiales y humanos existente- se viera obligado a acudir a la sanidad privada. No es posible entender en esas circunstancias, que se hizo un uso abusivo de servicios ajenos al sistema sanitario público».



FUNDACION PARA LA PROMOCION
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

**LA ADHESION DE ESPAÑA
A LAS COMUNIDADES EUROPEAS**

**XXXIII Semana
de Estudios
de Derecho
Financiero**

**INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
MADRID, 1989**



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

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