

En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



EL ESTADO DE DERECHO AL CONTENEDOR DE BASURAS

¿quién pagará la tasa o prestación?

En abril (2025) las entidades locales habrán de imponer una tasa (o prestación) diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, tasas que deberían tender hacia el pago por generación. En definitiva, cada generador de residuos soportará una carga hecha cual «traje a la medida». Pero ¿cómo se hace eso?

¡NADIE LO SABE!

IMAGEN DE PORTADA:



NATURALEZA ENCENDIDA – REAL ALZÁZAR DE SEVILLA

Autora: Reyes Martín Mas

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

***REVISTA
DE
POLITICA FISCAL***

***AÑO V
NÚMERO 38-39***

© 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 38-39

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

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

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

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

José María López Geta: «Legislación, 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



«*Los ciudadanos podrán ejercer la acción popular y participar en la Administración de Justicia mediante la institución del Jurado, en la forma y con respecto a aquellos procesos penales que la ley determine, así como en los Tribunales consuetudinarios y tradicionales*»

(Art.125 CE)

«**SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES**»

En días del mes de diciembre de 2024



José María López Geta

Editor

«... **todo se repite cíclicamente, da lo mismo que vivas cien años o una eternidad**» (Marco Aurelio. Meditaciones»)

«EL DERECHO, INSTRUMENTO DE POLITICA TRIBUTARIA»

«La seguridad se esfuma casi por completo cuando, en defecto de **normas legales estrictas, claras, rigurosas**, las simples decisiones administrativas pueden alterar el rumbo de las empresas, echando sobre ellas, en cualquier momento del ciclo productivo, cargas tributarias imprevistas y de borrosos contornos. **En tales circunstancias, la tributación, lejos de constituir un incentivo, se transforma en un elemento de perturbación de consecuencias económicas altamente desfavorables**»

(Conferencia pronunciada el día 12 de enero de 1958 por D. FERNANDO SAINZ MARTINEZ DE BUJANDA. VI. Semana de Estudios de Derecho Financiero)



«AÑO 2025: TIEMPO DE INCERTIDUMBRE»

En el mes de diciembre se suele hacer un inventario de los «sucedidos» más relevantes acaecidos en los demás meses del año; en nuestro caso, simplificaremos la tarea remitiéndonos a «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO [... me tienen desollado]» donde, desde enero a noviembre [2024], se ha ido dejando constancia [con algunos planteamientos críticos como corresponde en una democracia liberal] de los acontecimientos más relevantes en el ámbito tributario. Dicha tarea la completaremos de momento con la referencia a «sucedidos» en diciembre/2024 que expondrán con más detalle en el próximo número de «SISA».

Todos [los dichos sucedidos] son inquietantes pues anuncian, de cara al año 2025, más pesares, si cabe, para los contribuyentes netos pertenecientes cada vez en menor número a la escuálida «clase media». Pero antes de nada, permítasenos la licencia, la autocomplacencia, de destacar como «SISA» pronto entrará en el VI año de su existencia surgida sin otro propósito que el de contribuir, dentro de su modestia, en la actividad [no lucrativa como se tiene acreditado] consistente en la difusión del Derecho Financiero y Tributario, a la par que proporcionar algunas herramientas de trabajo a quienes se mueven en el contexto del ordenamiento jurídico-tributario.

En días del mes de diciembre/2024, han entrado en vigor disposiciones de gran calado en el ámbito tributario como la Ley 7/2024 y los Reales Decretos-ley 9 y 10/2024 con la consiguiente dosis de inquietud en el entorno de quienes están más próximos a la materia propia de tributos y prestaciones patrimoniales. La dicha Ley 7/2024 es el paradigma de cómo la tramitación parlamentaria de las normas se ha «enturbiado» (Proposiciones de Ley presentadas por Grupos parlamentarios «tapaderas» de verdaderas iniciativas del Poder Ejecutivo para de ese modo eludir informes/dictámenes preceptivos, aligerar la tramitación parlamentaria, presentar enmiendas sobre materias que nada tienen que ver con la «ley» que se propone incluso cuando los debates parlamentarios esenciales se han efectuado).

Como conocen las personas que nos leen habitualmente, el Estado español ha llevado a cabo la trasposición de la Directiva (UE) 2022/2523 (en lo sucesivo, la DIRECTIVA) con importante retraso que en el Preámbulo de la Ley 7/2024 no se especifica, sino que vergonzantemente se invoca sin más el artículo 56 de dicha Directiva de cuyo literal se extrae la conclusión de la demora extrema habida en la trasposición de referencia bajo la espada de Damocles de la imposición de sanciones por parte de la Comisión.

Artículo 56 Transposición

«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. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Aplicarán dichas disposiciones con respecto a los ejercicios fiscales a partir



del 31 de diciembre de 2023.

No obstante, con la excepción del acuerdo contemplado en el artículo 50, apartado 2, aplicarán las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 12, 13 y 14 con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2024.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia»

El Proyecto de Ley por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición [...] (en adelante el PROYECTO), fue presentado en el Congreso de los Diputados el 06/06/2024 (calificado el 11/06/2024) y el Boletín Oficial del Estado de 21 de diciembre de 2024 publicaba la Ley 7/2024.

Así pues, de la titulación del PROYECTO se deducía palmariamente que el Consejo de Ministros repetía una vez más la torticera práctica de mezclar «churras con merinas» de modo que los Grupos Parlamentarios (en particular los de la Oposición) se planteasen el que al rechazar las «medidas tributarias» venían a oponerse a la trasposición de la DIRECTIVA (práctica torticera presente en la convalidación de algunos Reales Decretos-ley). Pero no fue así, durante meses los Grupos Parlamentarios se centraron en las medidas tributarias (no así las propias de la Directiva antes citadas) sumergiéndose en debates, interrupciones en las sesiones de la Comisión «encargada» de la tramitación «urgente», celebrando pactos contradictorios de modo que las medidas rechazadas por las Cortes Generales se impondrían posteriormente por Reales Decretos-ley.

Una Ley 7/2024 que, como antes se dijo, se publicó en el Boletín Oficial del Estado el 21 de diciembre de 2024, con amputación de algunas de las medidas tributarias más «queridas» por el Consejo de Ministros, dándose la paradoja de que el 24 de diciembre de 2024 finalizaba el plazo de presentación de observaciones al Reglamento de desarrollo de una normativa que se desconocía por los presuntos «observadores». Agotado, en principio, el trámite de información pública queda abierta la cuestión de cómo resultará definitivamente el desarrollo reglamentario pues en el proyectado se incorporan, por ejemplo, algunos elementos clave de las Guías Administrativas publicadas por la OCDE que habrá de comprobarse si «están en la Ley», al igual que ciertos cambios habidos en la tramitación parlamentaria ignorados [cabe pensar] en principio a la hora de elaborar el proyecto de Reglamento de referencia. Algo de despropósito, ¿cierto?

Las dieciséis disposiciones finales de la Ley 7/2024 constituyen un verdadero «aquelarre» normativo con efecto en variados ámbitos del ordenamiento jurídico tributario, con un impacto que el común de la ciudadanía no alcanzará de inmediato a valorar su verdadera dimensión. Pero hay una de esas disposiciones finales, la decimosexta, que hiere en particular el corazón de un importante núcleo de contribuyentes que durante años tuvieron que pelear en los Tribunales de Justicia hasta que el Supremo los dio la razón. Nos



estamos refiriendo a la modificación del procedimiento de devolución del IRPF por el que tributaron indebidamente ciertos mutualistas entre los años de 1967 y 1978.

Algunos nos sorprendimos por el ágil procedimiento seguido para la devolución por la AEAT del IRPF que gravó indebidamente a miles de mutualistas (no menos sorpresa, salvo los que estaban en el «secreto», causó el comprobar cómo se disponía de datos relativos a tiempos ya muy lejanos). Pero «la alegría dura poco en la casa del pobre» pues por aplicación de la malhadada Disposición Final 16ª de la Ley 7/2024 han quedado descartadas todas las solicitudes de devolución no resueltas antes del 22 de diciembre de 2024.

El nuevo procedimiento llevará a los afectados hasta el año 2028 para el cobro de la totalidad de la cantidad a la que tienen absoluto derecho, con lo cual cabe la posibilidad de que, una vez más, la muerte (antes el COVID y después la DANA sobre la Comunidad Valenciana) rinda beneficios al amo de todo. En fin, inseguridad jurídica, perjuicio económico y emocional para miles de contribuyentes con derecho reconocido sin cortapisas materiales o formales por el Tribunal Supremo.

También la Ley 7/2024, en su disposición final décima cuarta, derogó el artículo 1 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito [...]. Pues bien, el Real Decreto-ley 10/2024 viene a *crear un nuevo gravamen temporal energético a satisfacer en el año 2025*. Por su parte, el Real Decreto-ley 9/2024 (artículo 26) ha introducido modificaciones – con efectos de 1 de enero de 2025- en determinadas normas (artículo 96 y disposición adicional quincuagésima de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF). Sobre la convalidación por el Congreso de los Diputados (recuérdese que en esto no interviene el Senado) del Real Decreto-ley 9/2024 no parece que deba haber duda alguna, pero el caso del Real Decreto-ley 10/2024 es distinto pues, si media la coherencia en algunos de los Grupos parlamentarios, no resultará convalidado.

Con lo que podríamos calificar de «displícencia» por parte de las Cortes Generales, se aprobó en el año 2022 la Ley 7/2022 [de residuos y suelos contaminados para una economía circular] por la que se incorporó al ordenamiento jurídico interno la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019. Asimismo, dicha Ley 7/2022 se ocupa, para revisarlos, de algunos aspectos de la Ley 22/2011: responsabilidad del productor del residuo, conceptos de subproducto, fin de la condición de residuo, actualización del régimen sancionador y refuerzo de la recogida separada. La citada Ley 7/2022 incluye expresamente por primera vez, la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia. Concretamente, el artículo 11 («Costes de la gestión de los residuos») de la tan repetida Ley 7/2022 dispone en su apartado 3:

«3. En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria,



específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía»

La norma que se acaba de reproducir en su literalidad está acompañada de lo establecido en la disposición final primera [«Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales»] de la Ley 7/2022 que modifica el artículo 24 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al que se le añade un apartado 6 con la siguiente redacción:

«6. Las entidades locales podrán establecer mediante ordenanza una bonificación de hasta un 95 por ciento de la cuota íntegra de las tasas o en su caso, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, con carácter prioritario, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido previamente verificado por la entidad local.

Las ordenanzas especificarán los aspectos sustantivos y formales de la bonificación regulada en este apartado»

Conforme lo previsto en su disposición final decimotercera, la Ley 7/2022 entró en vigor el 10 de abril de 2022 (excepción hecha del Título VII) y, como el tiempo no corre sino vuela, en abril de 2025 habrá de ejecutarse el mandato legal de establecimiento de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público conforme la previsión del apartado 3 del artículo 11 de la tantas veces citada Ley 7/2022. La confusión es total ante la falta de una normativa común a la que atenerse donde se establezcan unas reglas básicas suficientes para salir del atolladero.

Y es que ciertamente no resulta fácil hacer «un traje a la medida» a cada «productor de basuras» que es lo que en definitiva resulta de la normativa comunitaria. Tampoco falta la preocupación de ciertas entidades locales que ya tienen establecido alguna modalidad de «tasa de basuras» por los costes políticos que pueden producirse con la nueva tasa o prestación. Ilustrativo de la confusión reinante es el desarrollo del debate parlamentario cuyo contenido incluye el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Sesión plenaria núm. 80, celebrada el martes 26 de noviembre de 2024. Número 83/2024).

En fin, parece que el año 2025 podría ser testigo del final del régimen de tributación conjunta en el IRPF, así como del aumento de la presión fiscal con otras medidas en la mente de los responsables de la Hacienda Pública, porque «ya se sabe» que la citada presión fiscal imperante en España es más baja que en los países de «nuestro entorno». Pero nadie quiere hablar del esfuerzo fiscal, de la renta disponible, en comparación con otros Estados, mientras que el Estado español se enriquece merced al proceso inflacionario, mediando el



comportamiento del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados que, con todo el cinismo posible, propone medidas para combatir la reduflación, pero nada dice de las consecuencias perversas que para los consumidores tiene la reducción de la capacidad adquisitiva como consecuencia de la «redoblada» inflación.



SUMARIO

Información FISCAL

2024 – Año V

Número 38-39

	Pág.
PRESENTACIÓN	3
SUMARIO	9



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (NORMAS TRIBUTARIAS)	13
A) OCTUBRE, 2024	13
A.1. Normas publicadas (analizadas)	13
A.2. Normas publicadas (reseñas)	33
B) NOVIEMBRE, 2024	34
Normas publicadas (reseñas)	34



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (NORMAS TRIBUTARIAS)	35
II.1. OCTUBRE, 2024	35
Normas publicadas (reseñas)	35
A) CCAA Régimen Común.....	35
B) CCAA Régimen Foral.....	36
II.1. NOVIEMBRE, 2024	37
Normas publicadas (reseñas)	37
A) CCAA Régimen Común.....	37
B) CCAA Régimen Foral.....	40



III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):	43
I. Octubre, 2024	43
I.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA.....	43



I.2 OTRAS SENTENCIAS RELEVANTES	57
A) HACIENDA ESTATAL: TRIBUTOS	57
B) HACIENDA LOCAL. TRHL: TRIBUTOS.....	59
II. Noviembre, 2024	60
II.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA	60
II.2 OTRAS SENTENCIAS RELEVANTES.....	66



IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:....	73
I. Octubre, 2024	73
I.1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	73
I.2. SENTENCIAS (Reseñas)	90
II. Noviembre, 2024	94
II.1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)	94
II.2. SENTENCIAS (Reseñas)	115



V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA):	123
A) Septiembre, 2024	123
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares).....	123
2. Consultas vinculantes (reseñas).....	128
B) Octubre, 2024	138
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares).....	138
2. Consultas vinculantes (reseñas).....	143



VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:	151
VI.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES	151
Octubre, 2024	151
👤 Violeta Ruiz Almendral	151
Noviembre, 2024	151
👤 Fernando Serrano Antón	151
VI.2. REVISTAS	152



VI.2.I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF	152
Octubre, 2024	152
Noviembre, 2024	156
VI.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	160
Octubre, 2024	160
Noviembre, 2024	164
VI.2.III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España. ..	167
Números 293 y 294/2024	167
VI.2.IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión	169
Octubre, 2024	169
Noviembre, 2024	173
VI.2.V. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid	176
Septiembre / Octubre, 2024	176
Noviembre / Diciembre, 2024	177
VI.2.VI. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA (AEDAF)	178
Julio / Septiembre, 2024	178



VII. CONDICIÓN HUMANA:	187
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
A) Octubre, 2024	187
B) Noviembre, 2024	192



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (NORMAS TRIBUTARIAS) OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2024

A) OCTUBRE, 2024

A.1. Normas publicadas (analizadas)

→ Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre (BOE 260/2024, de 28 de octubre [en lo sucesivo, la ORDEN])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 22138 del BOE núm. 260 de 2024](#)

ASUNTO: se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (por tanto, el 29 de octubre de 2024), sin perjuicio de la aplicación de lo establecido por la **disposición final cuarta** del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre.

→ Precisiones entorno a la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023 y la entrada en vigor de la Orden HAC/1177/2024.

Entrada en vigor y efectos:

*«El presente real decreto y el reglamento entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». No obstante, los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1 de dicho Reglamento deberán tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo **antes del 1 de julio de 2025**.*

*Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.2 de dicho Reglamento, en relación con sus actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el **plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto**. No obstante, en relación con*





los sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo, deberán estar adaptados al contenido del reglamento con anterioridad al 1 de julio de 2025.

En el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto estará disponible en la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el servicio para la recepción de los registros de facturación remitidos por los Sistemas de emisión de facturas verificable»

El Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación (en adelante, el RD).

El RD (así como su reglamento anexo, en lo sucesivo el REGLAMENTO) se publicó en el Boletín Oficial del Estado del día 6 de diciembre de 2023, con entrada en vigor al día siguiente de esa publicación con las excepciones que se contemplan en la disposición final cuarta del dicho RD reproducida anteriormente en su literal. Notorio es que el Ministerio de Hacienda tiene previsto la modificación del RD para retrasar su entrada en vigor, y sustituir por unas nuevas las concretas fechas que incluye la citada disposición final cuarta. Ahora, parece ser que se considera oportuno establecer plazos escalonados de entrada en vigor en función de si los destinatarios de las normas sean personas físicas o jurídicas. En definitiva, se contempla como posible fecha límite para la plena vigencia del RD, el 1 de enero de 2026, para unos contribuyentes (sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades) y el 1 de julio de 2026 para el resto.

En principio pues, y sin perjuicio de la antes comentada posible modificación, el vigente RD se pone en marcha en los términos en él previsto [Recordemos: entrada en vigor para productores y comercializadores, en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial que estableciese las especificaciones técnicas y funcionales que posibiliten el cumplimiento de lo establecido en el reglamento y, en todo caso, antes del 1 de julio de 2025, fecha de entrada en vigor para empresarios y profesionales sujetos a obligaciones de facturación].

Por tanto, el plazo de 9 meses previsto para productores y comercializadores finalizará con posterioridad a la fecha de entrada en vigor para los usuarios, el 1 de julio de 2025 fecha esta última a que se re refiere la dicha disposición final cuarta

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Obligaciones tributarias
 - Obligaciones tributarias formales
 - Obligación de documentación de las operaciones

→ INDICE

INTRODUCCION

- **CAPÍTULO I.** Disposiciones generales





- Artículo 1. Objeto y definiciones
- Artículo 2. Uso de un mismo sistema informático para dar soporte a la facturación de varios obligados tributarios
- **CAPÍTULO II.** Especificaciones técnicas y funcionales de las características y requisitos de los sistemas informáticos de facturación
 - SECCIÓN 1. Particularidades en el caso de sistemas informáticos «VERI*FACTU»
 - Artículo 3. Particularidades aplicables a los sistemas informáticos «VERI*FACTU»
 - SECCIÓN 2. Requisitos de remisión de información a la Administración Tributaria
 - Artículo 4. Capacidad de remisión de información a la Administración tributaria
 - Artículo 5. Sistemas de identificación y autenticación válidos para remitir los registros de facturación a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
 - SECCIÓN 3. Características que deben ser garantizadas por los sistemas informáticos
 - Artículo 6. Integridad e inalterabilidad de los registros de facturación
 - Artículo 7. Trazabilidad de los registros de facturación
 - Artículo 8. Conservación, accesibilidad y legibilidad de los registros de facturación
 - SECCIÓN 4. Otros requisitos de los sistemas informáticos
 - Artículo 9. Registro de eventos
- **CAPÍTULO III.** Generación y contenido de los registros de facturación
 - Artículo 10. Registro de facturación de alta
 - Artículo 11. Registro de facturación de anulación
 - Artículo 12. Información a suministrar en los casos de autorización o de resolución de no aplicación
 - Artículo 13. Huella o «hash» de los registros de facturación y de evento
 - Artículo 14. Firma electrónica de los registros de facturación y de evento
- **CAPÍTULO IV.** Declaración responsable de los sistemas informáticos
 - Artículo 15. Contenido de la declaración responsable y ubicación de la misma
- **CAPÍTULO V.** Características de la remisión por parte de los «Sistemas de emisión de facturas verificables» o «VERI*FACTU»
 - Artículo 16. Especificaciones técnicas de la remisión por parte de los sistemas informáticos «VERI*FACTU»
 - Artículo 17. Condiciones y plazos de inicio y de renuncia a la remisión voluntaria
- **CAPÍTULO VI.** Remisión de registros de facturación para responder a un requerimiento
 - Artículo 18. Características y requisitos de la remisión de registros de facturación en caso de respuesta a un requerimiento



- **CAPÍTULO VII.** Requisitos de la aplicación informática de facturación que desarrolle la Administración tributaria
 - Artículo 19. Condiciones y límites de la aplicación informática de facturación que pueda desarrollar la Administración tributaria
 - **CAPÍTULO VIII.** Elementos adicionales a incluir en las facturas
 - Artículo 20. Representación gráfica a incluir en la factura
 - Artículo 21. Código «QR»
 - **DISPOSICIONES ADICIONALES**
 - Disposición adicional primera. Publicación de información adicional en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
 - Disposición adicional segunda. Tratamiento de datos personales
 - **DISPOSICIONES FINALES**
 - Disposición final única Entrada en vigor
- ANEXO. Estructura de los ficheros

NOVEDADES
(Particulares extraídos de la ORDEN)

- Se detallan los aspectos técnicos, funcionales y de contenido recogidos en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.
 - Se concretan las especificaciones técnicas y funcionales de formación del código «QR» y, en su caso, de la frase que deberán incluirse en las facturas expedidas por los sistemas informáticos a que se refiere el artículo 7 del Reglamento, según se indica en el artículo 6.5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.
 - Se establecen los supuestos en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria complete y publique en su sede electrónica detalles de las especificaciones técnicas que deben reunir los sistemas informáticos de facturación.

«Disposición adicional primera (ORDEN). Publicación de información adicional en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dado su marcado carácter técnico, se habilita a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que, dentro del alcance de las especificaciones contenidas en esta orden y sin modificarlas, publique en su sede electrónica los detalles técnicos necesarios para completarlas a fin de poder llevar a cabo su implementación, especialmente los referidos a los servicios de remisión voluntaria de registros de facturación y sus validaciones, al algoritmo de cálculo de la huella y a la política de firma electrónica, y a otras características del código «QR» y de su «URL», como ubicación y presentación, incluyendo los textos asociados al mismo que fuera





necesario incluir en las facturas»

«Disposición adicional segunda (ORDEN). Tratamiento de datos personales.

Los datos personales aportados por el obligado tributario en el cumplimiento de sus derechos y obligaciones tributarias serán tratados con la finalidad de la aplicación del sistema tributario y aduanero, siendo responsable del tratamiento de dichos datos la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Este tratamiento se ajustará al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, y a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. En la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se facilitará la información que exige el artículo 13 del REGLAMENTO relativa a los posibles tratamientos y al ejercicio de los derechos sobre los mismos)»

→ ANÁLISIS

I. Disposiciones generales (Capítulo I ORDEN)

1. Objeto.

La ORDEN tiene por objeto detallar los aspectos técnicos, funcionales y de contenido recogidos en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre (en adelante, el REGLAMENTO). Asimismo, en el capítulo VIII, la ORDEN concreta las especificaciones técnicas y funcionales de formación del código «QR» y, en su caso, de la frase que deberán incluirse en las facturas expedidas por los sistemas informáticos a que se refiere el artículo 7 del REGLAMENTO, según se indica en el artículo 6.5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre [artículo 1 ORDEN]

2. Definiciones.

a) Sistema informático de facturación o, de forma abreviada, sistema informático: se remite a la definición ya dada en el artículo 1.2 del Reglamento.

b) Componente de facturación de un sistema informático o, de forma abreviada, componente: conjunto de hardware y software que se encarga de implementar algún requisito exigido por el Reglamento y por esta orden a los sistemas informáticos, o bien de dirigir, gestionar y controlar su implementación.

c) Componente principal de facturación de un sistema informático o, de forma abreviada, componente principal: es el componente que se encarga de implementar las funcionalidades necesarias para poder expedir facturas, o bien de dirigir, gestionar y controlar su implementación, cumpliendo en ambos casos con los requisitos exigidos en el Reglamento y en la ORDEN. [artículo 1 ORDEN]

3. Uso de un mismo sistema informático para dar soporte a la facturación de varios obligados tributarios (artículo 2 ORDEN)





- CASO en que un mismo sistema informático pueda ser usado por varios obligados tributarios o por un mismo usuario para dar soporte a la facturación de varios obligados tributarios: [el sistema informático] se deberá comportar como si fueran sistemas informáticos independientes para cada obligado tributario gestionado y, en particular, deberá:
 - a) Realizar de forma separada la gestión de los registros de facturación y, en su caso, de evento de cada obligado tributario, garantizando siempre las características indicadas en el artículo 8 del Reglamento para cada obligado tributario, de acuerdo con las especificaciones técnicas y funcionales de la ORDEN;
 - b) Generar cadenas independientes de registros de facturación y, en su caso, de evento para cada obligado tributario, según se dispone en los artículos 7 y 9 de la ORDEN;
 - c) Permitir el funcionamiento como sistema informático «VERI*FACTU» de forma independiente para cada obligado tributario.
 - d) Visualizar, claramente y en todo momento, la información identificativa del obligado tributario al que corresponde la operativa que se está realizando en cada instante.
- CASO de que efectivamente esté soportando la facturación de más de un obligado tributario, independientemente del estado operativo en que se encuentren, bien sea de alta, de baja o cualquier otro:

deberá indicarlo con algún mensaje explicativo que pueda ser consultado de forma rápida, fácil e intuitiva.

II. Especificaciones técnicas y funcionales de las características y requisitos de los sistemas informáticos de facturación (Capítulo II ORDEN)

El contenido del Capítulo II de la ORDEN se distribuye en cuatro secciones que se examinan a continuación.

➤ **Particularidades en el caso de sistemas informáticos «VERI*FACTU» (Sección 1)**

→ Particularidades aplicables a los sistemas informáticos «VERI*FACTU» (artículo 3 ORDEN)

Conforme a lo previsto en el artículo 16.2 del REGLAMENTO, se presumirá que los sistemas informáticos que tengan la consideración de «Sistemas de emisión de facturas verificables» o «VERI*FACTU», cumplen por diseño ciertos requisitos y características que recogen el resto de las secciones del capítulo II de la ORDEN y, en tanto actúen como «VERI*FACTU», no les serán de aplicación los artículos 6.b), 6.c), 6.d), 6.e), 6.f), 7.f), 7.h), 7.i), 7.j), 8 y 9 de la propia ORDEN.

➤ **Requisitos de remisión de información a la Administración Tributaria (Sección 2)**

→ Capacidad de remisión de información a la Administración tributaria (artículo 4 ORDEN)

La capacidad de remisión de todos los registros de facturación generados a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8.1 del REGLAMENTO implica que el sistema informático deberá poder realizar cada una de las siguientes acciones:





a) Conectarse a Internet a fin de comunicarse con los servicios electrónicos que, para la remisión de la información, exponga la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica.

b) Gestionar certificados electrónicos. Los certificados electrónicos serán utilizados para autenticarse en la conexión con la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la finalidad de remitir la información y, en su caso, generar la firma electrónica de los registros de facturación y de evento.

c) Remitir los registros de facturación, con la estructura, formato y codificación requeridos, usando para ello protocolos seguros de comunicación. Esto incluye tanto el envío automatizado de los registros de facturación a que se refieren los artículos 15 y 16.1 del REGLAMENTO, como, en su caso, el envío en respuesta a un requerimiento a que se refiere el artículo 14.2 del REGLAMENTO.

d) Recibir y procesar adecuadamente las respuestas generadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria ante los envíos realizados.

- Sistemas de identificación y autenticación válidos para remitir los registros de facturación a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

REMISIÓN de los registros de facturación a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Los sistemas informáticos deberán presentar ante la AEAT la correspondiente identificación electrónica del remitente mediante el uso de los certificados electrónicos válidos en cada momento en la sede electrónica de la AEAT. Además, dichos certificados electrónicos deberán ajustarse a las condiciones que se establezcan en la normativa vigente en cada momento en relación con los atributos mínimos que deben incluir los certificados electrónicos cualificados y los mecanismos que permiten verificar su vigencia y contenido en el ámbito de las Administraciones Públicas.
- La remisión podrá ser efectuada por el propio obligado tributario o por un tercero que actúe en su representación, de acuerdo con lo establecido en los artículos 79 a 81, ambos inclusive, del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo).

➤ **Características que deben ser garantizadas por los sistemas informáticos**
(Sección 3)

→ Integridad e inalterabilidad de los registros de facturación (artículo 6 ORDEN)

Conforme al apartado 2 del artículo 8 del REGLAMENTO el sistema informático deberá garantizar:

a) La integridad e inalterabilidad de los registros de facturación de forma que, una vez generados y registrados, no puedan ser alterados sin que el sistema informático lo detecte y avise de ello.

ATENCIÓN

Se entenderá por alteración de los registros de facturación la ocultación o eliminación de





cualquier registro de facturación originalmente generado y registrado por el sistema informático, o la ocultación o modificación, total o parcial, de los datos de cualquier registro de facturación originalmente generado y registrado por el sistema informático, o la adición de registros de facturación, simulados o falsos, distintos a los originalmente generados y registrados por el sistema informático.

Precisa, el más arriba citado apartado 2 del artículo 8 del REGLAMENTO, que:

- cualquier necesidad de corrección o anulación de los datos registrados deberá ser realizada mediante al menos un registro de facturación adicional posterior, de forma que se conserven inalterables los datos originalmente registrados.
- la integridad e inalterabilidad de los datos registrados se asegurará utilizando cualquier proceso técnico fiable que garantice el carácter fidedigno y completo de los registros de facturación desde que hayan sido grabados en el sistema informático.

Conforme el desarrollo reglamentario que lleva a cabo la ORDEN, los requisitos cuyo cumplimiento garantiza la integridad e inalterabilidad de los registros de facturación generados por el sistema informático a que se refiere el artículo 8.2.) del REGLAMENTO, son los siguientes:

a) Para cada registro de facturación que genere, el sistema informático deberá calcular, de acuerdo con lo especificado en el artículo 13 ORDEN, su correspondiente huella o «hash» a que se refiere el artículo 12 del REGLAMENTO.

b) El sistema informático deberá:

i) ser capaz de comprobar si es correcta la huella o «hash» de cualquier registro de facturación individual generado, permitiendo realizar esta comprobación, bajo demanda, de forma rápida, fácil e intuitiva.

ii) firmar electrónicamente, de acuerdo con lo especificado en el artículo 14 ORDEN, todos los registros de facturación que genere.

iii) ser capaz de comprobar:

- si es correcta la firma electrónica de cualquier registro de facturación individual generado, permitiendo realizar esta comprobación, bajo demanda, de forma rápida, fácil e intuitiva.
- si es correcta toda o una determinada parte de la cadena de registros de facturación a que se refiere el primer párrafo del artículo 7 ORDEN, al menos cuando se conserve en el propio sistema informático, permitiendo realizar esta comprobación, bajo demanda, de forma rápida, fácil e intuitiva.

c) Cuando el sistema informático detecte cualquier tipo de circunstancia que impida garantizar o que vulnere o pueda vulnerar la integridad e inalterabilidad de los registros de facturación generados, o de su encadenamiento, deberá:

1.º Mostrar una alarma que indique claramente este hecho. Dicha alarma no deberá desactivarse hasta que no se pueda volver a garantizar la integridad e inalterabilidad de los siguientes registros de facturación y su encadenamiento.





2.º Generar el correspondiente registro de evento que informe sobre el hecho detectado, de acuerdo con lo especificado en el artículo 9 ORDEN.

→ Trazabilidad de los registros de facturación (artículo 7 ORDEN)

a) Cadena de registros de facturación: tal denominación se atribuye a la secuencia de registros de facturación en donde cada uno de ellos [registros] contiene la referencia del registro de facturación cronológicamente anterior, en los términos indicados en las letras a) y b) del propio artículo [y que más adelante se relacionan].

Trazabilidad de los registros de facturación generados por el sistema informático a que se refiere el artículo 8.2. b) del REGLAMENTO.

NORMATIVA INVOCADA
Artículo 8.2.b REGLAMENTO
<p>«2. El sistema informático deberá garantizar:</p> <p>b) La trazabilidad de los registros de facturación, que deberán estar encadenados de manera que pueda verificarse su rastro siguiendo su secuencia de creación desde el primero al último. A estos efectos, el sistema informático deberá proporcionar funcionalidades que permitan el seguimiento de los datos registrados de forma clara y fiable.</p> <p>Cualquier funcionalidad o mecanismo que permita alterar u ocultar el rastro de las operaciones supone un incumplimiento de este requisito.</p> <p>Todos los datos registrados deberán encontrarse correctamente fechados, indicando el momento en que se efectúa el registro»</p>

La trazabilidad de los registros de facturación generados por el sistema informático a que se refiere el artículo 8.2. b) del REGLAMENTO se garantizará cumpliendo los siguientes requisitos:

a) Cada registro de facturación, de alta o de anulación, contendrá el siguiente conjunto de datos referido al registro de facturación, de alta o de anulación, inmediatamente anterior por orden cronológico de fecha de generación:

- 1.º NIF del obligado a expedir la factura a que se refiere el registro de facturación inmediatamente anterior.
- 2.º Número de serie y número de la factura a que se refiere el registro de facturación inmediatamente anterior.
- 3.º Fecha de expedición de la factura a que se refiere el registro de facturación inmediatamente anterior.
- 4.º Los primeros 64 caracteres de la huella o «hash» del registro de facturación inmediatamente anterior.

En los artículos 10 y 11 ORDEN constan los detalles sobre estos campos.

b) La única excepción al contenido de la letra a) se dará cuando no haya registro de facturación anterior por tratarse del primer registro de facturación generado en el sistema informático desde su instalación o puesta en marcha inicial, en cuyo caso no





será necesario incluir los datos de la letra a) pero se deberá identificar dicho registro como el primer registro de la cadena.

c) Para un determinado obligado tributario, cada sistema informático producirá una única cadena de registros de facturación, es decir, todos los registros de facturación de un mismo obligado tributario generados por un mismo sistema informático deberán formar parte de la misma cadena.

d) La cadena de registros de facturación generada contendrá tanto los registros de facturación de alta como los registros de facturación de anulación.

e) El sistema informático deberá incorporar a los registros de facturación la fecha y hora exactas del momento en que son generados, de acuerdo al territorio desde donde se expide la correspondiente factura. Si el sistema informático no cuenta con la capacidad de proporcionar esos datos por sus propios medios, podrá tomarlos de otros sistemas que incorporen reloj.

f) En cualquier caso, el obligado tributario usuario del sistema informático deberá asegurarse de que la fecha y hora empleadas por dicho sistema informático para fechar los registros de facturación son exactas, con un margen máximo de error admitido de un minuto.

g) La fecha y hora de generación de cada registro de facturación deberá incluir el huso horario aplicado en el momento de la generación del registro, todo ello de acuerdo con lo especificado en los artículos 10.c) y 11.c) ORDEN.

h) El sistema informático deberá permitir realizar el seguimiento de la secuencia de la cadena de registros de facturación, tanto hacia delante como hacia atrás, de forma rápida, fácil e intuitiva.

ATENCIÓN

[El sistema informático] deberá permitir que, a partir de cualquier registro de facturación existente en él, se pueda saltar al anterior (siempre que este se encuentre disponible en el sistema informático) o al posterior (excepto si el registro de partida fuera el último generado) dentro de la cadena de registros de facturación, indicando de forma clara y visible si para ese salto dado el encadenamiento de la huella o «hash» es correcto o no y si las respectivas fechas y horas de generación respetan el orden temporal entre sí y con respecto a la fecha actual del sistema.

Adicionalmente, el sistema informático podrá ofrecer el lanzamiento, periódico o bajo demanda, de un proceso de comprobación de toda o de parte de la cadena de registros de facturación. En caso de que se trate de una comprobación parcial, se deberá permitir especificar de alguna manera qué parte de la cadena se comprobará.

i) Salvo cuando se trate del primer registro de facturación, cada vez que el sistema informático vaya a generar un nuevo registro de facturación, de alta o de anulación, antes deberá comprobar que se cumplen los siguientes requisitos:

1.º El último registro de facturación generado está correctamente encadenado.





2.º La fecha y hora de generación del último registro de facturación generado no es superior en más de un minuto a la fecha y hora actuales que se utilizarán para fechar el registro de facturación a generar.

j) Cuando el sistema informático detecte cualquier tipo de circunstancia que impida garantizar o que vulnere o pueda vulnerar la trazabilidad y el encadenamiento de los registros de facturación generados, deberá avisar de ello, procediendo de la misma forma que se indica en el artículo 6.f).

→ Conservación, accesibilidad y legibilidad de los registros de facturación (artículo 8 ORDEN)

A) Disposición general

- Apartado

El sistema informático deberá:

- garantizar la conservación de todos los registros de facturación generados por él que se encuentren dentro del propio sistema informático, independientemente del método o lugar empleado para hacerlo, y,
- permitir el acceso a donde estos [registros] se conserven, así como su recuperación y consulta en formato electrónico legible por parte de la Administración tributaria.

B) Disposiciones particulares

- Apartado 2

Los registros de facturación podrán ser conservados fuera del sistema informático que los generó. Para ello, este deberá permitir descargar, volcar o copiar y archivar de forma segura, mediante su exportación a un soporte de almacenamiento externo en formato electrónico legible, los registros de facturación generados en él. El resultado de la exportación deberá contener la copia fidedigna de todos los registros de facturación exportados.

A este respecto, [el sistema informático] deberá ofrecer, al menos, la posibilidad de exportar todos los registros de facturación generados en un periodo.

Únicamente formando parte de un proceso de exportación correcto, los registros de facturación exportados podrán dejar de ser conservados por el sistema informático, en cuyo caso deberá avisar claramente de esta circunstancia, siempre y cuando ello no suponga el incumplimiento por este de ningún requisito del Reglamento y de esta orden. Además, para evitar la aparición de huecos entre los registros de facturación conservados en el sistema informático, esta posibilidad de dejar de conservarlos solo podrá aplicarse a registros de facturación consecutivos empezando siempre por los más antiguos que aún se conserven en el sistema informático.

ATENCIÓN

El proceso de exportación DEBERÁ SER INDEPENDIENTE de la política de copias de seguridad de los datos que pudieran establecerse para el sistema informático.

- Apartado 3





El obligado tributario usuario del sistema informático deberá [en todo caso] garantizar [durante el mismo plazo previsto para la conservación de las copias o matrices de las facturas expedidas según el artículo 19.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Real Decreto 1619/2012)] la conservación, accesibilidad y legibilidad de todos los registros de facturación generados correspondientes a las facturas por él expedidas a lo largo del tiempo, se encuentren o no en el sistema informático que los generó, e incluso cuando se haya cambiado de sistema informático.

- Apartado 4.

El acceso a las funcionalidades del sistema informático necesarias para llevar a cabo las acciones mencionadas en los apartados 1 y 2 sobre los datos que obren en él deberá poderse realizar por el usuario del mismo de forma rápida, fácil e intuitiva. Asimismo, el resultado de aplicar esas funcionalidades sobre dichos datos, especialmente en el caso del acceso para su consulta, deberá ser efectivo con prontitud desde el momento del lanzamiento de su ejecución. Todo ello con independencia de dónde se encuentren conservados los datos del sistema informático.

Apartado 5.

A los efectos de legibilidad, la información conservada, o en su caso exportada, deberá mantener la estructura y formato indicados en los artículos 10 y 11 [ambos ORDEN], de acuerdo con el tipo de registro de facturación de que se trate.

➤ **Otros requisitos de los sistemas informáticos** (Sección 4)

→ Registro de eventos (artículo 9 ORDEN)

Apartado 1.

El sistema informático deberá ser capaz de detectar y registrar cuando se produzcan, al menos, los siguientes eventos:

a) Inicio del funcionamiento del sistema informático como «NO VERI*FACTU».	b) Fin del funcionamiento del sistema informático como «NO VERI*FACTU».
c) Lanzamiento del proceso de detección de anomalías en los registros de facturación.	d) Detección de anomalías en la integridad, inalterabilidad y trazabilidad de registros de facturación.
e) Lanzamiento del proceso de detección de anomalías en los registros de evento.	f) Detección de anomalías en la integridad, inalterabilidad y trazabilidad de registros de evento.
g) Restauración de copia de seguridad, cuando esta se gestione desde el propio sistema informático de facturación.	h) Exportación de registros de facturación generados en un periodo. i) Exportación de registros de evento generados en un periodo.

Apartado 2.

Adicionalmente, el sistema informático deberá generar, por cada 6 horas que haya estado operativo y disponible para su uso, al menos, un registro resumen de los eventos sucedidos desde que se generó el registro resumen de eventos anterior, o bien desde el inicio de funcionamiento del sistema informático de acuerdo al REGLAMENTO si no se hubiera





generado aún ningún registro resumen de eventos anterior. En caso de que en ese espacio de tiempo no se hubiera dado ningún evento de los señalados en el apartado 1, el registro resumen de eventos se generará igualmente y reflejará de manera adecuada dicha circunstancia, de acuerdo con lo especificado al respecto en el apartado

El sistema informático también deberá generar un registro resumen de eventos antes de cerrarse o apagarse. Este registro resumen de eventos tendrá el mismo tratamiento que los registros de evento señalados en el apartado 1, por lo que puede considerarse un evento registrado más.

Apartado 3.

Los registros de evento deberán realizarse de tal forma que queden garantizadas sus características de integridad, inalterabilidad, trazabilidad, conservación, accesibilidad y legibilidad, tal y como se exige para los registros de facturación. Para ello deberán cumplir de forma análoga las especificaciones contenidas en los artículos 6, 7 y 8 [ORDEN], donde todas las referencias a los registros de facturación y sus datos deberán entenderse hechas a los registros de evento y sus datos, que son los indicados en el artículo 9.4.

En particular, los datos de los registros de evento equivalentes a los mencionados en el artículo 7.a) ORDEN son los que conforman la agrupación «Evento Anterior» del diseño del registro de evento del apartado 5 del anexo. Asimismo, la responsabilidad y el plazo de conservación establecidos en el artículo 8.3 ORDEN también se aplican a los registros de evento generados por cada sistema informático del obligado tributario. Por último, el artículo 7.d) no es de aplicación en el caso de los registros de evento.

Apartado 4.

Los sistemas informáticos deberán generar los registros de evento de acuerdo a los siguientes requisitos:

- a) Formato XML.
- b) Codificación UTF-8.
- c) Estructura, contenido y formato según se describen en el apartado 5 del anexo.

III. **Generación y contenido de los registros de facturación** (Capítulo III ORDEN)

→ Registro de facturación de alta (artículo 10 ORDEN)

Los sistemas informáticos deberán generar el registro de facturación de alta de acuerdo a los siguientes requisitos:

- a) Formato XML.
- b) Codificación UTF-8.
- c) Estructura, contenido y formato según se describe en el apartado 3 del anexo.

→ Registro de facturación de anulación (artículo 11 ORDEN)

Los sistemas informáticos deberán generar el registro de facturación de anulación de acuerdo a los siguientes requisitos:

- a) Formato XML.
- b) Codificación UTF-8.



c) Estructura, contenido y formato según se describe en el apartado 3 del anexo.

→ Información a suministrar en los casos de autorización o de resolución de no aplicación (artículo 12 ORDEN)

Apartado 1.

1. Existencia de alguna autorización a que se refiere la disposición adicional primera del RD:

Antes de generar algún registro de facturación se deberá remitir copia de la autorización en el apartado previsto para aportar documentación complementaria dentro de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El número de registro obtenido en el envío de la autorización deberá consignarse en los registros de facturación de alta y de anulación, de acuerdo con lo especificado respectivamente en los artículos 10.c) y 11.c) ORDEN

NORMATIVA INVOCADA

Disposición adicional primera del RD

Contenido de los registros de facturación en caso de autorización

Cuando exista autorización concedida por el Departamento de Gestión Tributaria, de acuerdo a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en virtud de la cual no se disponga de ciertos datos de facturación mencionados en el apartado 1 del artículo 10 del Reglamento, no resultará obligatorio incluir dichos datos en los registros de facturación, en cuyo caso deberá indicarse tal circunstancia.

2. Cuando exista alguna resolución de no aplicación a que se refiere el artículo 5 del REGLAMENTO, deberá consignarse el número de identificación de dicha resolución en los registros de facturación de alta y de anulación, de acuerdo con lo especificado respectivamente en los artículos 10.c) y 11.c) de esta orden.

NORMATIVA INVOCADA

REGLAMENTO. Artículo 5 «Solicitud de no aplicación»

La persona titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud de la persona o entidad interesada podrá resolver la no aplicación de este Reglamento en las siguientes circunstancias:

- a) En relación con sectores empresariales o profesionales o con contribuyentes determinados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de que se trate, o con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas.
- b) En relación con las operaciones respecto de las cuales se aprecien circunstancias excepcionales de índole técnico que imposibiliten dicho cumplimiento.

Esta resolución podrá tener carácter temporal, en cuyo caso estará condicionada al compromiso de realizar las adaptaciones necesarias para poder dar cumplimiento a las referidas obligaciones, y cesará sus efectos cuando se constate la desaparición de las circunstancias excepcionales que motivaron su adopción. También podrá afectar a todas o





a alguna de las obligaciones establecidas en este Reglamento.

Las resoluciones previstas en este apartado podrán establecer condiciones especiales para cada autorización.

→ Huella o «hash» de los registros de facturación y de evento (Artículo 13 ORDEN)

1. La información con la que se generará la huella o «hash» se basará en un subconjunto de datos del registro de facturación o de evento, según corresponda:

a) Para el registro de facturación de alta:

1.º NIF del emisor.	5.º Cuota total.
2.º Numero de factura y serie.	6.º Importe total.
3.º Fecha de expedición de la factura.	7.º Huella del registro de facturación anterior.
4.º Tipo de factura.	8.º Fecha, hora y huso horario de generación del registro.

b) Para el registro de facturación de anulación:

1.º NIF del emisor.	3.º Fecha de expedición de la factura.
2.º Numero de factura y serie.	4.º Huella del registro de facturación anterior.
	5.º Fecha, hora y huso horario de generación del registro.

c) Para el registro de evento:

1.º Identificador del productor del sistema informático.	5.º NIF del obligado a emisión.
2.º Identificador del sistema informático.	6.º Tipo de evento.
3.º Versión del sistema informático.	7.º Huella del registro de evento anterior.
4.º Numero de instalación del sistema informático.	8.º Fecha, hora y huso horario de generación del registro.

2. Para el cálculo de la huella o «hash» se usarán el algoritmo y codificación indicados en el documento técnico que se publicará en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. La huella o «hash» generada deberá almacenarse en el registro de facturación o de evento al que corresponde, de acuerdo con lo especificado respectivamente en los artículos 10.c), 11.c) y 9.4.c).

- Firma electrónica de los registros de facturación y de evento (Artículo 14 ORDEN)

La firma electrónica de los registros de facturación y de evento se basará en el estándar del Instituto Europeo de Normas de Telecomunicaciones ETSI EN 319 132 y utilizará el tipo de firma «XAdES Enveloped Signature» con los detalles técnicos que para su generación se recojan en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

ATENCIÓN

En todo caso, la firma electrónica:





- deberá ser generada con una clave privada asociada a un certificado electrónico cualificado de firma electrónica en vigor. Dicho certificado debe haber sido emitido por un proveedor de servicios de confianza cualificado que cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento (UE) N.º 910/2014 del Parlamento europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, y esté incluido en la lista de proveedores de confianza de la UE (EU/EEA Trusted List).
- deberá almacenarse en el registro de facturación o de evento al que corresponde, de acuerdo con lo especificado en los artículos 9.4.c), 10.c) y 11.c).

IV. Declaración responsable de los sistemas informáticos (Capítulo IV ORDEN)

→ Contenido de la declaración responsable y ubicación de la misma (Artículo 15 ORDEN)

1. La declaración responsable comenzará con el título «DECLARACIÓN RESPONSABLE DEL SISTEMA INFORMÁTICO DE FACTURACIÓN» y, a continuación, deberá contener, al menos, la siguiente información, en el mismo orden en que se indica. Cada dato aportado deberá precederse del texto que lo describe, de acuerdo con lo redactado en la letra con la cual se corresponde:

- a) Nombre del sistema informático a que se refiere la declaración responsable. Con carácter general será la denominación genérica dada al mismo para su distribución o comercialización.
- b) Código identificador del sistema informático a que se refiere el apartado 1.a), de acuerdo con las especificaciones dadas en el apartado 2.6 del anexo. Se trata de una codificación a establecer por la persona o entidad productora del sistema informático a que se refiere la declaración responsable de manera que sirva para identificar unívocamente al mismo de una forma breve, en lugar de hacerlo de una forma más extensa mediante el nombre indicado en el apartado 1.a). Este código no podrá coincidir con el de otro sistema informático distinto que pueda producir dicha persona o entidad.
- c) Identificador completo de la versión concreta del sistema informático a que se refiere la declaración responsable.
- d) Componentes, hardware y software, de que consta el sistema informático a que se refiere la declaración responsable, junto con una breve descripción de lo que hace dicho sistema informático y de sus principales funcionalidades.
- e) Indicación de si el sistema informático a que se refiere la declaración responsable se ha producido de tal manera que, a los efectos de cumplir con el Reglamento, solo pueda funcionar exclusivamente como «VERI*FACTU», de acuerdo con las especificaciones dadas en el apartado 2.6 del anexo.
- f) Indicación de si el sistema informático a que se refiere la declaración responsable permite ser usado por varios obligados tributarios o por un mismo usuario para dar soporte a la facturación de varios obligados tributarios, de acuerdo con las especificaciones dadas en el apartado 2.6 del anexo.
- g) Tipos de firma utilizados para firmar los registros de facturación y de evento en el caso de que el sistema informático a que se refiere la declaración responsable no sea utilizado como «VERI*FACTU».





h) Nombre y apellidos de la persona o razón social de la entidad productora del sistema informático a que se refiere la declaración responsable.

i) Número de identificación fiscal (NIF) español de la persona o entidad productora del sistema informático a que se refiere la declaración responsable. Si no dispone de NIF español, deberá hacer constar otro número de identificación de que disponga, indicando de qué tipo de identificación se trata y el país que lo ha emitido, todo ello de acuerdo con las especificaciones dadas al respecto en el apartado 2.6 del anexo.

j) Dirección postal completa de contacto de la persona o entidad productora del sistema informático a que se refiere la declaración responsable.

k) La persona o entidad productora del sistema informático a que se refiere la declaración responsable deberá hacer constar que dicho sistema informático, en la versión indicada en ella, cumple con lo dispuesto en el artículo 29.2.j) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el REGLAMENTO, en la ORDEN y en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para todo aquello que complete las especificaciones de la ORDEN,

l) Fecha y lugar en los que la persona o entidad productora del sistema informático suscribe la declaración responsable del mismo. La fecha ha de ser completa, es decir, deberá indicar día, mes y año, en ese orden. El lugar deberá contener, al menos, el nombre de la localidad y el nombre del país, en ese orden.

2. Tras la información obligatoria, se recomienda que, a modo de anexo, la declaración responsable contenga la siguiente información adicional:

a) Otras formas de contacto con la persona o entidad productora del sistema informático a que se refiere la declaración responsable, distintas a la indicada en el apartado 1.j).

b) En caso de que existan, direcciones de Internet de la persona o entidad productora del sistema informático a que se refiere la declaración responsable, especialmente aquellas con información sobre dicho sistema informático.

c) Explicación detallada de cómo cumple el sistema informático a que se refiere la declaración responsable las diferentes especificaciones técnicas y funcionales contenidas en esta orden.

d) Cualquier otra información adicional que la persona o entidad productora del sistema informático a que se refiere la declaración responsable considere de interés al respecto.

3. La declaración responsable deberá encontrarse disponible de manera legible e individualizada dentro del propio sistema informático a que se refiere y ser accesible por el usuario de forma rápida, fácil e intuitiva. Asimismo, deberá ponerse a disposición del comercializador y del cliente, tanto en el momento de su adquisición como posteriormente, en papel o electrónicamente en un formato de uso ampliamente extendido y gratuito.

4. En caso de que el sistema informático sea ampliado con otros componentes, hardware o software, producidos por otras personas o entidades distintas a quien ha producido dicho sistema informático, estas deberán aportar las correspondientes declaraciones responsables de todas y cada una de las ampliaciones realizadas, en sus diferentes versiones.



Asimismo, cuando el propio sistema informático esté formado por varios componentes, hardware o software, producidos por diferentes personas o entidades, todas ellas deberán aportar las correspondientes declaraciones responsables de sus componentes, en sus diferentes versiones.

V. Características de la remisión por parte de los «Sistemas de emisión de facturas verificables» o «VERI*FACTU» (Capítulo V ORDEN)

→ Especificaciones técnicas de la remisión por parte de los sistemas informáticos «VERI*FACTU» (Artículo 16 ORDEN)

1. Los sistemas informáticos que tengan la consideración de «Sistemas de emisión de facturas verificables» o «VERI*FACTU», de acuerdo con el artículo 16 del REGLAMENTO, deberán hacer efectivas las facultades que implica la capacidad de remisión, indicadas en el artículo 4 ORDEN, cumpliendo a su vez con el artículo 5 ORDEN.

La remisión de registros de facturación a la Administración tributaria se realizará mediante mensajes en formato XML con los contenidos y estructura establecidos en el apartado 4 del anexo de la ORDEN.

2. Los sistemas informáticos «VERI*FACTU» deberán implementar un mecanismo de control de flujo basado en el tiempo de espera entre envíos, el cual tomará inicialmente el valor de 60 segundos, y en el número máximo de registros admitidos en cada envío.

Los mensajes de respuesta de la Agencia Estatal de Administración Tributaria informarán sobre el valor de este parámetro, el cual deberá ser tenido en cuenta para el siguiente envío.

RECORDATORIO

El número máximo de registros a remitir en cada envío queda determinado por el diseño de registro incluido en el apartado 2.2 del anexo.

El funcionamiento será el siguiente:

- a) El sistema informático realiza el envío del primer conjunto de registros de facturación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria devuelve, entre otros datos, un valor actualizado del parámetro de tiempo de espera «t» entre envíos.
- c) Para poder realizar el siguiente envío, el sistema informático deberá esperar a que transcurran «t» segundos desde el anterior envío o deberá esperar a tener acumulados un número de registros de facturación igual al límite establecido en el diseño de registro para cada envío, la circunstancia que ocurra primero.
- d) El sistema informático realiza un nuevo envío cumpliendo con lo establecido en la letra c). En la respuesta puede recibir una nueva actualización del valor del parámetro «t».

3. Los ficheros remitidos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria serán sometidos a diversas validaciones de calidad. La respuesta afirmativa por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no implica que los registros de facturación remitidos sean





completamente válidos, ni impide posteriores validaciones por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

ATENCIÓN

Si la remisión es rechazada por no cumplir las validaciones establecidas, se informará del código de error que motiva el rechazo.

4. En caso de que alguna incidencia técnica impida la remisión voluntaria en las condiciones indicadas se deberá proceder a la remisión de los registros de facturación en cuanto sea posible, respetando el orden temporal de generación de los registros de facturación. Además, deberá avisar de esta circunstancia indicándolo en los mensajes donde se envíen los correspondientes registros de facturación afectados, dentro del campo habilitado a tal efecto, de acuerdo con las especificaciones dadas en el apartado 4 del anexo.

ADVERTENCIA

El sistema informático deberá reintentar periódicamente, al menos una vez cada hora, el envío de los registros de facturación pendientes de remitir. Asimismo, el sistema informático deberá avisar de que se ha producido una incidencia que ha impedido la remisión de todos los registros de facturación generados, indicando cuántos faltan por remitir. Este aviso deberá visualizarse a partir del momento en que se produzca la incidencia que impida la remisión de los registros de facturación y mientras quede alguno de estos por remitir.

Las incidencias en la remisión voluntaria de registros de facturación agrupados deberán ser debidamente justificadas por el remitente si así se lo requiere la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5. La remisión de registros de facturación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria recibirá como respuesta, entre otros datos, un código seguro de verificación cuando al menos un registro de facturación contenido en el fichero remitido sea correcto y, por tanto, se acepte su envío. El remitente podrá utilizar este código para verificar el envío realizado. Asimismo, si hubiera algún registro de facturación erróneo en el fichero remitido, en la respuesta también se informará de cuál es y del tipo de error que presenta.

→ Condiciones y plazos de inicio y de renuncia a la remisión voluntaria (Artículo 17 ORDEN)

1. Un sistema informático podrá iniciar en cualquier momento su funcionamiento como «VERI*FACTU», en los términos recogidos en el REGLAMENTO y en la ORDEN
2. El funcionamiento como «VERI*FACTU» deberá mantenerse siempre al menos hasta el final del último año en que haya funcionado como tal, es decir, hasta el 31 de diciembre de dicho año.

RECORDATORIO

Renuncia a que el sistema informático funcione como «VERI*FACTU»

3. La forma de renunciar a que el sistema informático funcione como «VERI*FACTU» será cumplimentando el campo previsto a tal efecto en los mensajes de remisión de registros de facturación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, donde se indicará la última fecha en la que funcionará como «VERI*FACTU», de acuerdo con las especificaciones dadas





en el apartado 4 del anexo. El primer mensaje en el que se rellene dicho campo informando de la fecha de fin de funcionamiento como «VERI*FACTU» deberá remitirse antes del final del año natural en el que se quiera hacer efectiva la renuncia.

VI. Remisión de registros de facturación para responder a un requerimiento (CAPÍTULO VI ORDEN)

→ Características y requisitos de la remisión de registros de facturación en caso de respuesta a un requerimiento (Artículo 18 ORDEN)

De acuerdo con el artículo 14.2 del REGLAMENTO, a requerimiento de la Administración tributaria, el obligado tributario podrá suministrar los registros de facturación conservados mediante envío automático y seguro por medios electrónicos a la sede electrónica de dicha Administración tributaria.

Las características y requisitos de dicho envío serán los mismos que los especificados en esta orden para los sistemas informáticos «VERI*FACTU», pero utilizando otro servicio específico, con la estructura y contenido adaptados de los registros de facturación, según se describe en el apartado 4 del anexo de la ORDEN.

VII. Requisitos de la aplicación informática de facturación que desarrolle la Administración tributaria (Capítulo VII ORDEN)

→ Condiciones y límites de la aplicación informática de facturación que pueda desarrollar la Administración tributaria (Artículo 19 ORDEN)

1. La aplicación de facturación, en su caso, ofrecerá al menos las siguientes funcionalidades:

a) Captura, almacenamiento, consulta y descarga de los datos de las facturas.	c) Descarga de la factura en PDF.
b) Expedición de la factura en formato imprimible en PDF.	d) Generación y almacenamiento del registro de facturación

2. La aplicación de facturación se podrá utilizar bajo las siguientes condiciones:

a) Solo podrá ser utilizada para expedir facturas en nombre propio o por un apoderado.	c) Las facturas expedidas con la aplicación deberán contener obligatoriamente un destinatario.
b) Para poder acceder a la aplicación será necesario autenticarse mediante alguno de los sistemas de identificación y autenticación admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.	d) Tanto las facturas que se expidan por esta aplicación como los correspondientes registros de facturación que se generen vinculados a ellas únicamente podrán ser gestionados por dicha aplicación.

VIII. Elementos adicionales a incluir en las facturas (Capítulo VIII ORDEN)

→ Representación gráfica a incluir en la factura (Artículo 20 ORDEN)

Una factura, tanto si está impresa en soporte papel como si se trata de la imagen de la misma en soporte digital, incluirá los siguientes elementos que, cumpliendo con los requisitos que se determinen, deberán ser legibles y estar impresos con una resolución apropiada:





a) Un código «QR», que deberá cumplir con las especificaciones del artículo 21 de la ORDEN.

b) En caso de facturas expedidas por «Sistemas de emisión de facturas verificables» o «VERI*FACTU», según los artículos 15 y 16 del REGLAMENTO, la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «VERI*FACTU», que deberá tener un tipo de letra y tamaño bien visibles, similares a los del resto de datos de la factura.

ATENCIÓN

En caso de tratarse de una factura electrónica, destinada al intercambio de su información de forma estructurada entre sistemas informáticos por medios electrónicos, se deberá incluir como un campo independiente la «URL» contenida en el código «QR», no siendo necesario incluir el propio código «QR».

→ Código «QR» (Artículo 21 ORDEN)

1. El código «QR» deberá tener un tamaño entre 30x30 y 40x40 milímetros y seguir las especificaciones de la norma ISO/IEC 18004. Para la generación del código «QR» se empleará el nivel M (medio) de corrección de errores. En la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se publicarán la ubicación y presentación del mismo dentro de la factura, pudiéndose completar con otras características a cumplir.

2. El contenido del código «QR» será el siguiente:

a) «URL» del servicio de cotejo o remisión de información por parte del receptor de la factura, del cual se informará en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

b) Información de la factura que formará parte de la «URL»:

1.º NIF del obligado a expedir la factura.	3.º Fecha de expedición de la factura.
2.º Número de serie y número de la factura expedida.	4.º Importe total de la factura.

Tanto el formato detallado de esta «URL», que podrá ser distinto dependiendo de si el sistema informático que expide la factura y genera su correspondiente código «QR» es o no un sistema informático «VERI*FACTU», como la codificación y formato de la información requerida se especificarán en el correspondiente documento técnico que será publicado en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A.2. Normas publicadas (Reseña)

→ Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España el 2 de octubre de 2024 al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7 (BOE 248/2024, de 14 de octubre)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 20908 del BOE núm. 248 de 2024](#)





→ Orden HAC/1167/2024, de 17 de octubre, por la que se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE 258/2024, DE 25 de 2924)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 21961 del BOE núm. 258 de 2024](#)

→ Resolución de 23 de octubre de 2024, de la Subsecretaría, por la que se establecen las actuaciones administrativas automatizadas y el sistema de código seguro de verificación en el ámbito de competencias de los Tribunales Económico-Administrativos (BOE 260/2024, de 28 de octubre)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 22139 del BOE núm. 260 de 2024](#)

B) NOVIEMBRE,24

Normas publicadas (Reseña)

→ Real Decreto-ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (BOE 268/2024, de 6 de noviembre)

[Disposición 22928 del BOE núm. 268 de 2024](#)

→ Real Decreto-ley 7/2024, de 11 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para el impulso del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (BOE 273/2024, de 12 de noviembre)

[Disposición 23422 del BOE núm. 273 de 2024](#)

→ Real Decreto-ley 8/2024, de 28 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el marco del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (BOE 288/2024, de 29 de noviembre)

[Disposición 24840 del BOE núm. 288 de 2024](#)

→ Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 289/2024, de 30 de noviembre)

[Disposición 24949 del BOE núm. 289 de 2024](#)



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (NORMAS TRIBUTARIAS)

OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2024

II.1. OCTUBRE, 2024

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)



CANARIAS

- Decreto ley 8/2024, de 30 de septiembre, por el que se prorroga la aplicación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario, para la recuperación de diversas actividades en la isla de La Palma (BOC 195/2024, de 1 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [BOC - 2024/195. Martes 1 de octubre de 2024 - 3140](#)

- Orden de 27 de octubre de 2024, por la que se modifica el periodo temporal de fabricación o importación de labores de tabaco, distintas de los cigarrillos y el tabaco para liar, que podrán permanecer hasta el día 20 de mayo de 2026 sin llevar adherida la precinta de circulación (BOC 218/2024, de 31 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [BOC - 2024/218. Jueves 31 de octubre de 2024 - 3569](#)



CASTILLA-LA MANCHA

- Orden 162/2024, de 24 de septiembre, de la Consejería de Hacienda, Administraciones Públicas y Transformación Digital, por la que se modifica la Orden de 08/10/2012, de la Consejería de Hacienda, por la que se aprueban los documentos de pago de tasas, precios públicos y otros ingresos, se establecen los órganos competentes y se regula el procedimiento de recaudación (DOCLM 191/2024, 2 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [descargarArchivo.do](#)



EXTREMADURA

- Decreto-Ley 2/2024, de 22 de octubre, de medidas fiscales urgentes para impulsar el acceso a la vivienda en Extremadura. (DOE 209/2024, de 25 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [DOE n.º 209 25-octubre-2024](#)





→ ISLAS BALEARES

- Orden 37/2024, del 21 de octubre, del consejero de Economía, Hacienda e Innovación por la que se aprueban los modelos de declaración y se regulan los procedimientos vinculados a la aplicación de la deducción por nacimiento en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOIB 139/2024, 24 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [BOIB, boletín oficial](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

- Orden Foral 89/2024, de 24 de septiembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 038 "Relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en registros públicos". (BON 207/2024, de 11 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 93/2024, de 11 de octubre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 81/2015, de 25 de noviembre, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 184 "Declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas". (BON 218/2024, de 28 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ Álava

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 15 de octubre. Aprobar la adaptación a la normativa tributaria de Álava de diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 121/2024, de 23 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [2024_121_03245_C.pdf](#)

▪ Vizcaya

- Orden Foral 359/2024, de 15 de octubre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, correspondiente al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y su presentación electrónica (BOE 202/2024, de 18 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [I-1056_cas.pdf](#)

- Orden Foral 352/2024, de 11 de octubre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 038 de relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en registros públicos. (BOB 203/2024, de 21 de octubre)





Acceso al documento Vínculo: [I-1044 cas.pdf](#)

- Orden Foral 353/2024, de 11 de octubre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 159 de «Declaración anual de consumo de energía eléctrica» y se determina la forma y procedimiento para su presentación. (BOB 203/2024, de 21 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [I-1045 cas.pdf](#)

- Orden Foral 354/2024, de 11 de octubre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 124/2009, de 13 de enero, por la que se regula el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB 203/2024, de 21 de octubre)

Acceso al documento Vínculo: [I-1046 cas.pdf](#)

II.2. NOVIEMBRE, 2024

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

ARAGÓN

- DECRETO-LEY 2/2024, de 6 de noviembre, del Gobierno de Aragón, por el que se establecen medidas urgentes para la reparación de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón como consecuencia de las lluvias torrenciales de finales de agosto y principios de septiembre de 2024 y durante los últimos días del mes de octubre y primeros días de noviembre de 2024 (BOA 218/2024, de 8 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [DECRETO-LEY 2/2024, de 6 de noviembre, del Gobierno de Aragón, por el que se establecen medidas urgentes para la reparación de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón como consecuencia de las lluvias torrenciales de finales de agosto y principios de septiembre de 2024 y durante los últimos días del mes de octubre y primeros días de noviembre de 2024.](#)

- ORDEN HAP/1362/2024, de 14 de noviembre, por la que se modifican los anexos del Decreto-ley 2/2024, de 6 de noviembre, del Gobierno de Aragón, por el que se establecen medidas urgentes para la reparación de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón como consecuencia de las lluvias torrenciales de finales de agosto y principios de septiembre de 2024 y durante los últimos días del mes de octubre y primeros días de noviembre de 2024 (BOA 223/2024, de 15 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [ORDEN HAP/1362/2024, de 14 de noviembre, por la que se modifican los anexos del Decreto-ley 2/2024, de 6 de noviembre, del Gobierno de Aragón, por el que se establecen medidas urgentes para la reparación de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón como consecuencia de las lluvias torrenciales de finales de agosto y principios de](#)



[septiembre de 2024 y durante los últimos días del mes de octubre y primeros días de noviembre de 2024.](#)

→ CANARIAS

- DECRETO 186/2024, de 4 de noviembre, que modifica el Decreto 227/2011, de 21 de julio, por el que se establece y regulan los precios públicos por el suministro de las precintas de circulación de las labores del tabaco consistentes en cigarrillos y picaduras para liar, el Decreto 314/2011, de 24 de noviembre, por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto. (BOC 222/2024, de 7 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [BOC - 2024/222. Jueves 7 de noviembre de 2024](#)

→ CASTILLA-LA MANCHA

- Resolución de 28/10/2024, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, mediante la que se modifica el anexo I.A de la Orden de 08/10/2012, de la Consejería de Hacienda, por la que se aprueban los documentos de pago de tasas, precios públicos y otros ingresos, se establecen los órganos competentes y se regula el procedimiento de recaudación. (DOCLM 214/2024, de 5 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [descargarArchivo.do](#)

→ CATALUÑA

- Decreto Ley 10/2024, de 26 de noviembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio (DOGC 9300, de 28.11.2024)

Acceso al documento Vínculo: [DECRETO LEY 10/2024, de 26 de noviembre, de medidas urgentes en el ámb](#)

→ GALICIA

- Resolución de 29 de octubre de 2024 por la que se modifica el anexo III de la Orden de 21 de enero de 2021 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regulan el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria (BOG 216/2024, de 8 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [Resolución DOG Viernes, 8 de noviembre de 2024](#)

→ MADRID

- Ley 4/2024, de 20 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para establecer una deducción por inversiones de nuevos





contribuyentes procedentes del extranjero en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOCM 28472024, de 28 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [BOCM-20241128-1.EPS](#)

- Ley 5/2024, de 20 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incorporar medidas fiscales con el fin de favorecer el acceso a la vivienda y el cambio de residencia a municipios en riesgo de despoblación (BOCM 28472024 de 28 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [BOCM-20241128-2.EPS](#)

→ MURCIA

- Orden de 17 de octubre de 2024, de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeas y Transformación Digital por la que se regulan el pago aplazado de los recibos de tributos locales gestionados por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y los plazos de pago en período voluntario (DORM 261/2024, de 9 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [Publicación número 5521 del BORM número 261 de 09/11/2024](#)

- Orden de 17 de octubre de 2024, de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeas y Transformación Digital por la que se establece el límite exento de la obligación de aportar garantías para el aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas de derecho público (DORM 261/2024, de 9 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [Publicación número 5522 del BORM número 261 de 09/11/2024](#)

→ VALENCIA

- Decreto Ley 12/2024, de 12 de noviembre, del Consell, de medidas fiscales de apoyo a las personas afectadas por las inundaciones producidas por la DANA de octubre de 2024 (DOGV 9981 BIS, 12.11.2024)

Acceso al documento Vínculo:

https://dogv.gva.es/datos/2024/11/12/pdf/2024_11848_es.pdf

- RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2024, de la Dirección General, por la que se incluye la utilidad APLAZATE de presentación telemática de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos en las acciones de los modelos 600, 620, 650 y 651 de autoliquidaciones de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones en el anexo I de la Orden de 21 de noviembre de 2003, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo. (DOGV 9986 de 18.11.2024)

Acceso al documento Vínculo: [2024_11507_es.pdf](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)





→ NAVARRA

- Ley Foral 16/2024, de 30 de octubre, de modificación del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BON 226/2024, 7 de noviembre).

Acceso al documento Vínculo: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 95/2024, de 15 de octubre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 111/2022, de 25 de octubre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 345 de "Declaración informativa. Planes, Fondos de Pensiones y Sistemas Alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones" (BON 232/2024, de 15 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ Álava

- Orden Foral 555/2024, de la Segunda teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de septiembre que modifica la Orden Foral 38/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 4 de febrero, de aprobación de los nuevos modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 303 Autoliquidación y 322 Grupo de Entidades (BOTH A 125/2024, de 4 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [2024_125_03403_C.pdf](#)

▪ Vizcaya

- Decreto Foral Normativo 4/2024, de 24 de octubre, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 213/2024, de 5 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [I-1100_cas.pdf](#)

- Orden Foral 422/2024, de 12 de noviembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por el que se aprueban las especificaciones funcionales y técnicas del capítulo de movimientos contables del libro registro de operaciones económicas de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (BOB 224/2024, de 20 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [I-1169_cas.pdf](#)

▪ Gipuzkoa (GK)





- Orden Foral 448/2024, de 11 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 159 «Declaración informativa anual de consumo de energía eléctrica», y se determina la forma y procedimiento para su presentación. (BOG 220/2024, de 14 de noviembre)

Acceso al documento Vínculo: [GAO22 arrunta 2or.](#)

III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO
JURÍDICO TRIBUTARIO

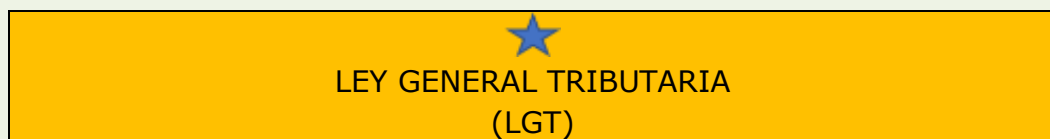
TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

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

OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2024

I. OCTUBRE, 2024

I.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA



👉 **LGT. SENTENCIA 1563/2024** [07.10.2024] Tribunal Supremos. Sala Tercera, Sec. 2ª (Rec.1028/2023), Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ: Roj: STS 4856/2024 - ECLI:ES:TS: 2024:4856. Id Cendoj: 28079130022024100296]

RESUMEN

Terminación por caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria. Interpretación de los artículos 150 y 104.1 de la LGT de la Ley General Tributaria, en la redacción aplicable por razones temporales, y 162 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. Se reitera la doctrina jurisprudencial de esta Sala en relación con los efectos de la terminación por caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria cuando la superación de su plazo máximo de duración obedece a causa imputable a la Administración tributaria, con la consecuencia de que ello implica el levantamiento automático de la suspensión del procedimiento de inspección principal, con posible superación, en ese procedimiento de inspección, del plazo máximo de duración que a éste le resulte aplicable.

* 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.

Reafirmar, reforzar o completar la jurisprudencia de esta Sala en relación con los efectos de la terminación por caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria cuando la superación de su plazo máximo de duración obedece a causa imputable a la Administración tributaria y consecuentemente, si ello implica el levantamiento automático de la suspensión del procedimiento de inspección principal, con posible superación, en ese procedimiento de inspección, del plazo máximo de duración que a éste le resulte aplicable.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 150.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 104.1 del mismo texto legal. 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:

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

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

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador, en representación de don F y doña F, contra la sentencia núm. 1437/2022, de 24 de octubre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso núm. 415/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 415/2020, interpuesto por la representación procesal de don E y doña F, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de 30 de junio de 2020, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación provisional practicado por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Andalucía, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, con anulación de la resolución económico administrativa así como del acuerdo de liquidación impugnado, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8d78535d671546aca0a8778d75e36f0d/20241018>

* 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»





👉 **LGT. 2ª SENTENCIA 1574/2024** [09.10.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1628/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4869/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4869. Id Cendoj:28079130022024100298]

RESUMEN

Efectos del silencio administrativo negativo por la superación del plazo máximo previsto por ley para la resolución de una reclamación y posterior resolución extemporánea del órgano administrativo declarando la inadmisibilidad de la reclamación. Doctrina que se establece: Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla. La resolución expresa del órgano revisor, dictada fuera de plazo, que declara la inadmisibilidad de la reclamación por ser extemporánea, no incurre en reformatio in peius ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico, pues la revisión del fondo del asunto requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta. En tales casos, el juez a quo competente para resolver el recurso contencioso-administrativo debe enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto.

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

1. Determinar si, una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo y definido su objeto en el escrito de interposición de ese recurso, dirigido contra un acto desestimatorio presunto, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este último puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla.
2. Dilucidar si, cuando la Administración resuelve de forma extemporánea una reclamación o recurso, declarando su inadmisibilidad, habiéndose obtenido por tanto con carácter previo una desestimación presunta por parte del interesado está incurriendo en una reformatio in peius proscrita por nuestro ordenamiento, al impedir la revisión del fondo del asunto y limitar las ulteriores vías de recurso a la constatación de la existencia de la causa de inadmisibilidad invocada. En caso de no concurrir la reformatio in peius, precisar si estaríamos ante otra infracción del ordenamiento jurídico -como la del derecho de defensa- o frente a una mera irregularidad no invalidante.
3. Determinar si el juez a quo, en tales casos, debe limitarse a enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto; o si, por el contrario, está obligado a soslayar tal declaración de

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





inadmisibilidad y analizar la legalidad de fondo de la denegación presuntamente derivada de la desestimación presunta. En otras palabras, si cabe un acto expreso tardío que no consista en la estimación de la pretensión o en su desestimación, en tal caso motivada.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 237.1 y 240.1 Ley 58/2003, General Tributaria, (LGT) y 24 y 119.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso - artículo 90.4 LJCA-

→ FALLO:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de WORLD, contra la sentencia de 19 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 661/2017.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/efe0e4bc132570cba0a8778d75e36f0d/20241018>



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF. 1ª SENTENCIA 1680/2024** [24.10.2024] Tribunal Supremos. Sala Tercera, Sec. 2ª (Rec.8613/2022), Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: Roj: STS 5451/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 5451.Id Cendoj: 28079130022024100324]

RESUMEN

Normas de valoración para fijar la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF. Artículo 37.1, letras b) y e), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Transmisión de la totalidad de las acciones o participaciones a un tercero, al margen de la sociedad. Para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF, la pérdida de condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones, no puede ser considerado "separación del socio" a los efectos de aplicar la norma de valoración del artículo 37.1. apartado e) de la LIRPF, resultando de aplicación la norma de valoración del apartado b) de la citada disposición.

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





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

Determinar si, para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF, la pérdida de condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones, ha de ser considerado "separación del socio", a los efectos de aplicar una norma de valoración u otra del artículo 37.1 LIRPF, en concreto, el apartado b) o el e) de la citada disposición.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 37.1 b) y e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de don R, contra la sentencia pronunciada el 23 de septiembre de 2022, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 305/2021.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6ac8d3eca0a50b8da0a8778d75e36f0d/20241115>

👉 **IRPF. 2ª SENTENCIA 1600/2024** [14.102024] Tribunal Supremos. Sala Tercera, Sec. 2ª (Rec.1185/2023), Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5133/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5133. Id Cendoj: 28079130022024100314]

RESUMEN

Del art. 33.5.d) LIRPF, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, también se desprende que procede computar como pérdidas patrimoniales, todas las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo, procediendo su compensación con el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

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

Determinar si el artículo 33.5.d) de la Ley del IRPF, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, permitía computar como pérdidas patrimoniales todas las debidas a

* 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»





pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo hasta el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período, dada la falta de expresión explícita de lo contrario y el posible carácter aclaratorio de la norma posterior.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 33.5.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. 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 1185/2023, interpuesto por la procuradora en representación de don D, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 24 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 1950/2021 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2011. Se casa y se anula la sentencia recurrida.

Segundo.- Estimar el recurso contencioso administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1950/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña ["TEAR"] de 23 de marzo de 2021, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001, deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, por el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2011 y acuerdo de imposición de sanción derivado de la anterior liquidación.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7d4b3842fd88f66ba0a8778d75e36f0d/20241105>



IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

👉 **IP. SENTENCIA 1598/2024** [14.10.2024] Tribunal Supremos. Sala Tercera, Sec. 2ª (Rec. 8728/2022). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5132/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 5132.Id Cendoj:28079130022024100313]

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





RESUMEN

De conformidad con el artículo 17. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción originaria, no deben someterse a gravamen los seguros de vida concertados bajo la modalidad unit linked, cuando la póliza no reconozca el derecho de rescate durante la vigencia del contrato.

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

Determinar si, de conformidad con el artículo 17. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción original, deben quedar sometidos a gravamen los seguros de vida, concertados bajo la modalidad unit linked, cuando la póliza no reconozca el derecho de rescate durante la vigencia del contrato-

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 17. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción original. 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 8728/2022, interpuesto por el procurador en representación de don LP, contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, el 13 de octubre de 2022, en el recurso núm. 15072/2022. Casar y anular la sentencia recurrida.

Segundo. - Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución de 26 de noviembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que estimó parcialmente las reclamaciones contra las liquidaciones del impuesto sobre el patrimonio, ejercicios 2011 a 2017, y sanciones derivadas, en los términos abordados y resueltos en esta sede en el marco del presente recurso de casación 8728/2022.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/87f95c176e725441a0a8778d75e36f0d/20241105>



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

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





👉 **ISD. SENTENCIA 1749/2024** [31.10.2024] Tribunal Supremos. Sala Tercera, Sec. 2ª (Rec. 2262/2023) Ponente: Isaac Merino Jara.

RESUMEN

Momento de determinación de la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ,] Roj: STS 5522/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 5522.Id Cendoj:28079130022024100326]

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

1. Determinar cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil. En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho.

2. En relación con la cuestión enunciada en el punto anterior, si la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (recurso de casación nº 28/2010) relativa a la reducción establecida en el mencionado artículo 20.6 LISD, que examina una transmisión mortis causae participaciones sociales, es extensible a un caso como el presente, en que se ha producido una donación».

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 20 y 24.2 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) [«LISD»], 4 de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) [«LIP»] y 47 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) [«RISD»]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. -Haber lugar al recurso de casación 2262/2023, interpuesto por la Generalitat de Cataluña, representada por la abogada de la Generalitat, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 23 de diciembre de 2022, en el recurso núm. 1437/2021 sobre impuesto sobre sucesiones y donaciones, ejercicio 2005, sentencia que se casa y anula.

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





Tercero. -Desestimar el recurso núm. 1437/2021, interpuesto por la representación procesal de don C contra la resolución del TEAC, de 26 de febrero de 2021, que resolvió la reclamación NUM000 sobre la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ejercicio 2005, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2019 que desestimó la reclamación interpuesta, con lo cual se confirman los actos y reclamaciones de las que traen causa.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0c1d091864dae513a0a8778d75e36f0d/20241121>



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 **IS. 1ª SENTENCIA 1567/2024** [08.10.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.948/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS Roj: STS 4893/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4893. Id Cendoj:28079130022024100300]

RESUMEN

Deducción en la cuota íntegra por actividades de innovación tecnológica. Art. 35 TRLIS. Carácter vinculante del informe que puede emitir, a instancia de parte, el Ministerio de Ciencia e Innovación. Valor probatorio de los informes que contradicen ese informe vinculante y razones para su rechazo.

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

1. Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático - dependencia interna de la propia AEAT-, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.

2. Dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreta, la unidad informática mencionada.

* 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, En relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso-

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por, S.A. contra la sentencia de 23 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 431/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 431/2020, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 2019, que desestimó la reclamación interpuesta por, S.A. contra la liquidación dictado por la AEAT en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, anulando las citadas resoluciones, por ser contrarias al ordenamiento jurídico, así como reconocer la procedencia de la deducción por actividades de innovación tecnológica declarada por la sociedad en su autoliquidación.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1912943b88fe0f29a0a8778d75e36f0d/20241018>

IS. 2ª SENTENCIA 1695/2024 [24.102024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2248/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5204/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5204. Id Cendoj:28079130022024100317]

RESUMEN

Deducibilidad de un gasto. Falta de prueba de los requisitos que hacen deducible el gasto que se pretende deducir. 1. La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende, en el impuesto sobre sociedades, no siempre conduce a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, como tampoco conduce a una calificación de signo inverso. Cuando el problema versa sobre la prueba de un hecho, de sus circunstancias, o de subsunción de ese hecho en una norma jurídica, la Administración deberá acreditar, en cada caso, la presencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario -para enervar la presunción de inocencia del art. 24.2 CE- y, además, la motive,

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





en los términos de nuestra abundante doctrina al respecto. 2. Al margen de esa exigencia de prueba de la culpabilidad y de su adecuada motivación -que en este caso es preciso dar por satisfecha- no es factible invocar la causa de exención de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2.d) de la LGT en aquellos casos, como el presente, en que la razón determinante del ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que se deba interpretar en su sentido, finalidad, vigencia o aplicabilidad, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para la deducibilidad del gasto correspondiente.

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

Determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto.

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por S.L., contra la sentencia de 11 de enero de 2023, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 548/2019.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7276a950cccc7709a0a8778d75e36f0d/20241107>



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. SENTENCIA 1610/2024** [15.10.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2208/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4960/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4960. Id Cendoj:28079130022024100305]

RESUMEN

Tipo de gravamen superreducido del 4 por 100. Art. 91. Dos de la Ley del IVA. Concepto de pan común y pan especial. Conforme a la doctrina del TJUE, se opone al principio de

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





neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia, la diferencia entre tipos de gravamen que no atiende a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos. La exclusión de ese tipo del IVA a un pan considerado especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española -por incluir en su elaboración ingredientes añadidos a los exigidos para su calificación como pan común, que sí es gravado con el tipo del 4 por 100-contradice el Derecho de la Unión, al no ser perceptible por un consumidor medio.

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

Precisar, atendidas las características del pan fabricado por la sociedad recurrente y a la vista de la jurisprudencia del TJUE reseñada, si la no aplicación del tipo súper reducido del IVA a un pan considerado especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española, por incluir en su elaboración ingredientes añadidos a los exigidos para su calificación como pan común -que sí es gravado con el tipo del 4 por 100-, se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y, en su caso, a la doctrina de dicho TJUE por la que la diferencia entre tipos de gravamen debe atender a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos.

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por S.A. contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1070/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el indicado recurso nº 1070/2020, deducido por dicha compañía mercantil contra la resolución de 17 de septiembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, estimatoria en parte de las reclamaciones interpuestas frente al acuerdo de 11 de octubre de 2016, de la AEAT, por la que se practicó liquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, de mayo de 2011 a diciembre de 2014, declarando nulos tales actos administrativos de liquidación y revisión, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e2d4e2931172f703a0a8778d75e36f0d/20241025>

* 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 TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

👉 **ITP-AJD. SENTENCIA 1750/2024** [31.10.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3675/2023). Ponente: Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5570/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 5570.Id Cendoj:28079130022024100329]

RESUMEN

Existe derecho a la devolución del impuesto tratándose de un caso de resolución del contrato por resolución judicial firme, de conformidad con lo previsto en el artículo 57.1 TRLITPAJD.

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

«1.- Determinar si la rescisión contractual efectuada de mutuo acuerdo, en relación con un contrato de compraventa que dio lugar al devengo del ITP impide, ex art. 57.5 TRITPAJD, la devolución del impuesto satisfecho por el adquirente o si, por el contrario, es exigible, además, para que opere esta exclusión de la devolución, un ánimo de elusión del hecho imponible.

2.- Además, sin perjuicio de la anterior pregunta, precisar si los principios de buena administración y de vinculación a los actos propios obligan a la Administración tributaria a acordar la devolución del ITP solicitada por la parte compradora cuando aquélla la ha reconocido, estimando la solicitud del transmitente respecto del importe satisfecho en concepto de AJD, con devolución del impuesto abonado, por considerar que la existencia de una sentencia firme que declaraba la nulidad de los contratos hacía procedente esa devolución.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 57, apartados 1 y 5, del TRLITPAJD; los artículos 9.3, 14, 24, 103 y 106 de la Constitución Española; y los artículos 20 y 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

→ FALLO:

Primero. -Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de Sociedad Limitada, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, el 21 de febrero de 2023, en el recurso núm. 193/2020, sentencia que se casa y anula.

Segundo.-Estimar el recurso núm. 193/2020 interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 21 de enero de 2020,

* 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»





desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares de 17 de septiembre de 2012, relativa a la devolución de ingresos indebidos en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD) modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) y anulación de aplazamientos pendientes y, consiguientemente, ordenar que se proceda a la devolución de los ingresos realizados, con sus intereses de demora y, asimismo, la anulación de aplazamientos pendientes y gastos por las garantías prestadas.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a788785a54742f1ba0a8778d75e36f0d/20241122>



IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

IGIC. SENTENCIA 1663/2024 [21.10.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.55/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5118/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5118. Id Cendoj:28079130022024100308]

RESUMEN

Modificación de la base imponible. Art. 22, apartados 6 y 8 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Interpretación lógica, sistemática y finalista de ambos apartados del art. 22 LIGIC. Insolvencia del destinatario de las operaciones, radicado fuera del territorio de Canarias. Aplicación del Reglamento 2105/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia. Procede la modificación de la base imponible en este caso.

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

Determinar si el sujeto pasivo puede modificar la base imponible del IGIC, en los términos previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991, en relación con la excepción contenida en el número 8, en la redacción aplicable *ratione temporis* al caso -ley que regula el citado impuesto indirecto-, respecto de prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC, en aquellos casos en que las cuotas repercutidas no hayan sido hechas efectivas por los destinatarios de las operaciones -entidades no establecidas en Canarias- o el crédito

* 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»





generado haya sido declarado incobrable en un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de la entidad mercantil, S.A., contra la sentencia de 28 de julio de 2022 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de las Palmas de Gran Canaria en el recurso nº 421/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el expresado recurso nº 421/2021, deducido contra la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra la resolución de la Administradora de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas, que a su vez desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, en relación con el Impuesto General Indirecto Canario, mes de diciembre de 2019.

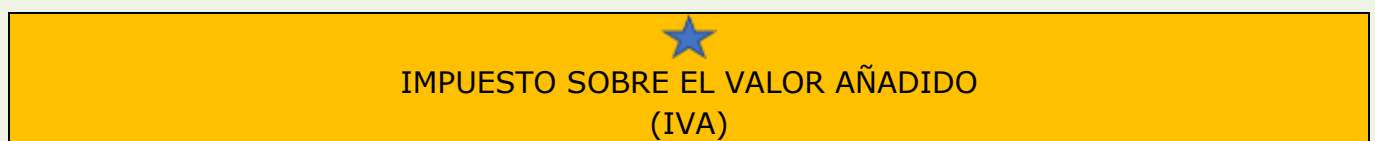
4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/eacbf2b3cd59272ca0a8778d75e36f0d/20241105>

I.2. OTRAS SENTENCIAS RELEVANTES

A) HACIENDA ESTATAL: TRIBUTOS



IVA, SENTENCIA 1608/2024 [15.10.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.728/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5126/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5126. Id Cendoj: 28079130022024100312]

RESUMEN
Modificación de la base imponible. Impago de parte del precio convenido. Declaración de concurso del obligado al pago del precio de la compraventa en que se manifiesta la entrega de bienes. Al margen de cualquier otra consideración, es necesario, para modificar la base imponible, ajustándola a lo verdaderamente satisfecho, que el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas,

* 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»





circunstancia que en el presente caso no es concurrente, porque sí se pagó la totalidad del IVA, antes de satisfacerse la totalidad del precio pactado. Ausencia de alegación en el recurso de casación sobre la causa determinante de la desestimación de la demanda.

→ FALLO:

1º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la S.L., contra la sentencia de 16 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

2º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/ea6951d5248c4c5ea0a8778d75e36f0d/20241105>



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

IS. SENTENCIA 1691/2024 [28.10.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1409/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5361/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 5361.Id Cendoj: 28079130022024100320]

RESUMEN

Ejercicios 2011, 2012 y 2013. Residencia fiscal de las personas jurídicas. Artículo 8.1 TRLIS. La Administración se ha limitado a realizar una función de calificación jurídica "primaria", en cuanto que es presupuesto indispensable para la aplicación de la norma sobre residencia fiscal, consistente en comprobar que no se dan los presupuestos de hecho que permiten sostener que la dirección efectiva esté en España. No hay un debate entre la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 LGT.

→ FALLO:

Primero. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora en representación de la entidad INC., contra la sentencia de 16 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó los recursos núm. 763/2018 y 2354/2020, acumulados.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

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






<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8bdef1b28d1d452fa0a8778d75e36f0d/20241115>

B) HACIENDA LOCAL.TRHL: TRIBUTOS.


IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES
(IBI)

 **IBI. SENTENCIA 1542/2024** [01.10.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3840/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4766/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 4766.Id Cendoj: 28079130022024100290]

RESUMEN

La cuantía para acceder al recurso de apelación (art. 81.1.a) LJCA) coincide con el valor económico de la pretensión, de modo que, cuando se impugnan liquidaciones tributarias, como en este caso del IBI, debe atenderse al valor de la cuota establecida en ellas, en cada uno de los periodos tributarios, sin que quepa considerar de cuantía indeterminada la impugnación en que la pretensión se sustenta en la existencia de una exención que debió ser aplicada.

→ FALLO:

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador, en nombre y representación de la entidad RS, contra la sentencia nº 67/2023, de 1 de febrero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso de apelación nº 15009/2022, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Desestimar el recurso de apelación nº 15009/2022, deducido por el AYUNTAMIENTO DE LA CORUÑA, contra la sentencia de 19 de abril de 2022 dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 4 de La Coruña en el procedimiento abreviado nº 228/2021, dada la firmeza e irrecurribilidad de ésta última, a cuyos términos anulatorios ha de estarse.
- 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e21f34c4a7f9f980a0a8778d75e36f0d/20241011>

* 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»





II. NOVIEMBRE, 2024

II.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA

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

👉 **IRPF. 1ª SENTENCIA 1777/2024** [07.11.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2440/2023). Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 5574/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5574- Id Cendoj: 28079130022024100330]

RESUMEN

Ganancia patrimonial como consecuencia de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF). No deriva de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la originaria por la expropiación del bien o derecho, sino que se trata de valorar de nuevo tal ganancia, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho. La ganancia obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) debe imputarse temporalmente, cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, del modo establecido en las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016), por las que el incremento reconocido en la resolución -administrativa o judicial- debe imputarse al ejercicio en el que la resolución devenga firme. 3) A tales ganancias patrimoniales les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, porque la adquisición se produjo en tiempo notoriamente anterior a la expresada fecha y el terreno expropiado no consta afecto a actividades económicas

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

1. Determinar si, a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como efecto de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente por la expropiación del bien o derecho o si, por el contrario, debe considerarse que se trata de valorar de nuevo tal ganancia.

2. Aclarar cómo debe imputarse temporalmente la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) y, en particular, si en los casos en los que haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, es aplicable la jurisprudencia sobre imputación temporal contenida en las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016) en virtud de las cuales, cuando el justiprecio es objeto de recurso, el incremento reconocido en la resolución -administrativa o judicial- que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme.

* 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. Discernir, a partir de la respuesta dada a la anterior cuestión, si a tales ganancias les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, siempre que el bien expropiado cuya retasación se insta no estuviera afecto a actividades económicas y hubiera sido adquirido antes de la expresada fecha.

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de DON S, contra la sentencia de 17 de enero de 2023 dictada por la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 314/2022, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar en parte el recurso nº 314/2022, deducido por el citado recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2022, que desestimó la reclamación interpuesta frente al acuerdo de liquidación del IRPF, años 2012 a 2015, con anulación de tales actos de revisión y liquidación, en lo relativo a la procedencia de aplicar a la ganancia patrimonial los coeficientes reductores establecidos en la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas LIRPF, desestimándolo en todo lo demás.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/623402a93f2dd638a0a8778d75e36f0d/20241122>

IRPF. 2ª SENTENCIA 1872/2024 (25.11.2024]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1022/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGP: Roj: STS 5655/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5655. Id Cendoj: 28079130022024100341]

RESUMEN

Agentes de seguros. Afectación de activos a su actividad económica. No es de aplicación a los agentes de seguros el artículo 22.4, letra d), del RIRF, sobre presunción de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados por los agentes comerciales en sus desplazamientos. A estos efectos fiscales específicos, no cabe considerar que los agentes de seguros son una subespecie de la categoría más amplia de los agentes comerciales

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





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

Determinar si resulta de aplicación a los agentes de seguro la previsión contenida de afectación a la actividad económica, en favor de los agentes comerciales, en el artículo 22.4, letra d), del RIRF; y si, a efectos fiscales, cabe considerar que los primeros son una subespecie de la categoría más amplia de los agentes comerciales.

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de DON P contra la sentencia de 10 de noviembre de 2022, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, dictada en el recurso nº 253/2022.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/cd86463f2b979dd1a0a8778d75e36f0d/20241129>



IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

👉 **IP. SENTENCIA 1794/2024** [11.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2037/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGP, Roj: STS 5539/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 5539.Id Cendoj: 28079130022024100327]

RESUMEN

Cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio. Artículo 31. Uno. b) de la LIP. Vivienda habitual. En relación con la doctrina contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346) en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31.Uno.b) LIP) deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF, se aclara que dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos consistían en obras de arte, no es extensible a los bienes inmuebles que

* 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»





tengan la consideración de vivienda habitual, pues no son bienes improductivos y ello con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el IRPF

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

1. Reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, matizar o corregir la doctrina contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346) en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31. Uno. B) LIP) deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devengue rendimientos en el IRPF.
2. Aclarar si dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos consistían en obras de arte, es extensible y directamente aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 31. Uno.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de don JI contra la sentencia núm. 3911/2022, de 11 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 379/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 379/2020, interpuesto por la representación procesal de don Jose Ignacio, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 10 de septiembre de 2020, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por el Servicio de Gestión Tributaria de Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2012, con anulación de la resolución económico administrativa así como del acuerdo de liquidación impugnado, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración .

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e55da1cc48c64c8fa0a8778d75e36f0d/20241121>

* 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 EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. SENTENCIA 1760/2024** [04.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1749/2024) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 5360/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5360. Id Cendoj: 28079130022024100319]

RESUMEN

Valor de los costes que integran la base imponible del IVA en las operaciones vinculadas, conforme a la regla especial del artículo 79. Cinco, párrafo 5º. b) LIVA. Para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79. Cinco, párrafo 5º. b) LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, deben aplicarse las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducibles por bienes de inversión.

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

Discernir si, para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79.Cinco, párrafo 5º.b) LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, es posible acudir a las reglas previstas en la normativa contable y del impuesto sobre sociedades o si es preciso aplicar las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 79.Cinco y 107 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con los artículos 72 y 80 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de la FUNDACIÓN PRIVADA contra la sentencia de 27 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 2535/2019.

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

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





Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a0e2eb78297a881da0a8778d75e36f0d/20241115>



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

ITP-AJD. SENTENCIA 1803/2024 [11.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1265/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5547/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5547. Id Cendoj: 28079130022024100328]

RESUMEN

Obligaciones recíprocas. Permuta, cambio de solar por edificación futura. Incumplimiento contractual. Art. 1124 del Código civil. Condición resolutoria tácita o implícita en caso de incumplimiento. La devolución de las prestaciones en cumplimiento de un acuerdo no da lugar a un nuevo hecho imponible (art. 57.5 TR). Procede la devolución de lo satisfecho como cuota del ITP, por razón de la resolución por incumplimiento, sin que sea necesaria una declaración judicial al respecto

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

1. Determinar si en los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1124 del Código civil para las obligaciones recíprocas para supuestos de incumplimiento contractual, cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación, resulta aplicable el régimen fiscal establecido para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 32.1 RITP -no se practicará liquidación- que en los casos de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícitamente pactada.
2. Precisar si, de no aceptarse esta equiparación, debe estarse, en tal situación, a lo dispuesto en el artículo 57.5 TRITP, de forma que, si las partes se devuelven recíprocamente las prestaciones por razón de la resolución implícita, deba considerarse que ésta se ha producido por mutuo acuerdo, dando lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación.
3. Aclarar si, en el primero de los casos, esto es, la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, se requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme [...]"

→ 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»





1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

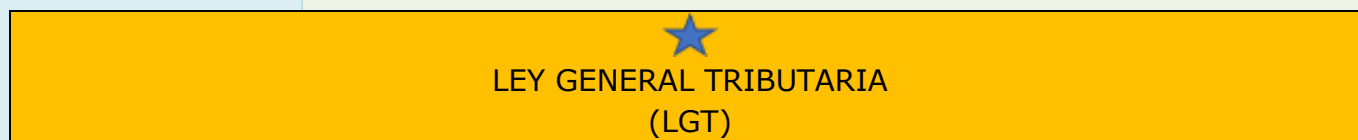
2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 629/2019.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/50879cc3c32a9e1ea0a8778d75e36f0d/20241121>

II.2. OTRAS SENTENCIAS RELEVANTES



LGT. SENTENCIA 1869/2024 [22.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2977/2023) Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5847/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 5847.Id Cendoj: 28079130022024100347]

RESUMEN
Declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT. La iniciación y culminación de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria que es anulado por motivos de fondo, carece de todo efecto interruptivo de la prescripción. Desestimación

→ FALLO:

1.-No haber lugar al recurso de casación núm. 2977/2023, interpuesto por la Abogacía del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia núm. 121/2023, dictada el 3 de marzo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, estimatoria del recurso núm. 470/2022.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/24afba852f533307a0a8778d75e36f0d/20241205>

* 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 1838/2024 [20.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2619/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5855/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5855. Id Cendoj: 28079130022024100353]

RESUMEN

Simulación. Pagos del club deportivo a representante de un jugador que la Inspección considera efectuados a éste y los incluye en la base imponible del IRPF. Examen de la simulación. No concurre.

→ FALLO:

1º) Ha lugar al recurso de casación deducido por DON B contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 974/2021, sentencia que se casa y anula.

2º) Estimar el recurso nº 974/2021, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 15 de abril de 2021, que desestimó la reclamación formulada contra las liquidaciones de IRPF correspondientes a los años 2012, 2013 y 2014 y sanciones tributarias.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2a31eb6052e65566a0a8778d75e36f0d/20241205>

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

IS. 1ª SENTENCIA 1763/2024 [04.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1634/2023) Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5872/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5872. Id Cendoj: 28079130022024100354]

RESUMEN

Deducción en la cuota íntegra por actividades de innovación tecnológica. Art. 35 TRLIS

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





→ FALLO:

Primero. -Haber lugar al recurso de casación deducido por S.A. contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 638/2019, sobre impuesto sobre sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, sentencia que se casa y anula.

Segundo.-Estimar el recurso núm. 638/2019, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2019 que desestimó la reclamación interpuesta por S.A. contra las liquidaciones dictadas por la AEAT en concepto de impuesto sobre sociedades ejercicios, 2008, 2009 y 2010, anulando las citadas resoluciones, por ser contrarias al ordenamiento jurídico, así como reconocer la procedencia de la deducción por actividades de innovación tecnológica declarada por la sociedad en su autoliquidación.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f7f103c990befbd5a0a8778d75e36f0d/20241209>

ATENCIÓN: VOTO PARTICULAR

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 4 de noviembre de 2024, pronunciada en el recurso de casación nº 1634/2023.

«Por medio de este voto particular concurrente, que formulo con el mayor respeto hacia la posición de la mayoría de la Sección, expreso mi discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo, pero no con éste mismo, que comparto, porque la sentencia enjuiciada debe ser casada, como resuelve la Sala, acertadamente»



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

IVA. 1ª SENTENCIA 1813/2024 [13.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2154/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 5636/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5636. Id Cendoj:28079130022024100340]

RESUMEN

* 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»





Tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos. Artículo 91.uno.1. 6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Principio de primacía del Derecho de la Unión Europea. Interdicción del denominado efecto vertical inverso. A la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea no es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen in vitro, por cuanto que la norma que establecía un tipo reducido en estos casos fue declarada contraria al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Sentencia de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (Comisión/España).

→ FALLO:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el por el procurador, en representación de S.L. contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1025/2020.

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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/247b74fef76d87c9a0a8778d75e36f0d/20241129>

IVA. 2ª SENTENCIA 1868/2024 [22.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1888/2023) Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5848/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5848. Id Cendoj: 28079130022024100348]

RESUMEN

Interpretación del artículo 78 LIVA de conformidad con lo dispuesto en la Directiva del IVA. Las subvenciones otorgadas para la financiación de la gestión del servicio público han estado destinadas a cubrir el déficit tarifario, debe entenderse que se trata de subvenciones no vinculada al precio y por lo tanto no sujetas al impuesto. Desestimación

→ FALLO:

1.-No haber lugar al recurso de casación núm. 1888/2023, interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 1320/2020.

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





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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/bab6576856d46472a0a8778d75e36f0d/20241205>

ATENCIÓN: EFECTO ÚTIL DE LA CASACIÓN

Se mantiene la sentencia recurrida conforme reiterada jurisprudencia anterior, si bien la argumentación es sustituida por aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final [SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)]. El recurso de casación debe ser desestimado.



IMPUESTOS ESPECIALES (IES)

Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco

👉 IES. SENTENCIA 1861/2024 [21.11.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.292/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5854/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5854. Id Cendoj: 28079130022024100352]

RESUMEN

Hierbas aromáticas aptas para pipas de agua. Los productos de tabaco calentado forman parte del ámbito objetivo de la Directiva 2011/64, perteneciendo a la categoría de "tabaco para fumar". El producto soex herbal hukka, compuesto por sustancias distintas del tabaco (hierbas aromáticas aptas para pipas de agua) ha de ser considerado tabaco para fumar, a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco

→ FALLO:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de **SL**, contra la sentencia de 11 de julio de 2022, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 362/2020.

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





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

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7adec128d22de372a0a8778d75e36f0d/20241205>

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



IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2024)

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



I. OCTUBRE

I.1 Sentencias (Con inclusión de particulares)

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO [IVA]

👉 **IVA. 1º. Asunto C-60/2023. Sala Quinta. ST. 17.10.2024**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0060&qid=1735840290903

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículos 14 y 15 - Recarga de vehículos eléctricos - Recarga a través de un equipo puesto a disposición por una sociedad y que permite el acceso a una red de puntos de recarga gestionados por diferentes operadores - Calificación de la operación a efectos del IVA - "Entrega de bienes" - Transmisión efectuada en virtud de contratos de comisión»

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva 2006/112

- **Derecho Sueco:** Ley 1994:200

→ **Objeto del Asunto:** interpretación de los artículos 14 y 15 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre DCS GmbH, una sociedad constituida con arreglo al Derecho alemán, y la Administración Tributaria (Suecia) en relación con la validez de un dictamen previo adoptado el 8 de abril de 2022 (en lo sucesivo, «dictamen previo»).

* 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.





→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. DCS GmbH tiene la sede de su actividad económica en Alemania y no dispone de ningún establecimiento permanente en Suecia. Esta sociedad proporciona a los usuarios de vehículos eléctricos en Suecia el acceso a una red de puntos de recarga. Los usuarios obtienen información constante sobre el precio y la disponibilidad de los puntos de recarga que forman parte de la red. Además, el servicio prestado incluye funciones de búsqueda y de localización de puntos de recarga y de planificación de rutas.

Los puntos de recarga que forman parte de la citada red no son gestionados por DCS GmbH, sino por operadores con los que esta ha celebrado contratos para permitir que los usuarios de vehículos eléctricos recarguen estos. Para ello, DCS GmbH proporciona a estos usuarios una tarjeta y una aplicación informática para su autenticación. Cuando se utiliza la tarjeta o la aplicación, las sesiones de recarga se registran en el operador de la red de puntos de recarga, que factura dichas sesiones a DCS GmbH. La facturación se realiza mensualmente al final de cada mes natural y el pago debe efectuarse en un plazo de 30 días. [AP. 11]

DOS. Sobre la base de las facturas emitidas por los operadores de puntos de recarga, DCS GmbH factura, también con una periodicidad mensual, a los usuarios de la tarjeta o de la aplicación, como componentes separados, en primer término, la cantidad de electricidad suministrada y, en segundo término, el acceso a la red y a las prestaciones conexas. El precio de la electricidad varía, pero se cobra una tarifa fija por el acceso a la red y a estas prestaciones. Esta tarifa se cobra con independencia de que el usuario haya comprado efectivamente electricidad durante el período considerado. No es posible comprar únicamente electricidad a DCS GmbH sin pagar por el acceso a la red y por tales prestaciones. [AP.12]

TRES. El 14 de abril de 2021, DCS GmbH presentó ante la Comisión de Derecho Tributario (Suecia) una consulta tributaria. El 8 de abril de 2022, esta Comisión emitió un dictamen previo señalando que la entrega efectuada por DCS GmbH constituía una operación compleja caracterizada principalmente por el suministro de electricidad a los usuarios y que debía considerarse que el lugar de la entrega era Suecia. La Administración Tributaria interpuso un recurso ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Suecia), que es el órgano jurisdiccional remitente, solicitando la confirmación del dictamen previo. DCS GmbH también interpuso un recurso ante dicho órgano jurisdiccional, pero con el fin de solicitar la modificación de ese dictamen previo DCS GmbH alegó ante el órgano jurisdiccional remitente que, en el caso de autos, existen dos prestaciones distintas, a saber, un suministro de electricidad y una prestación de servicios de acceso a la red de puntos de recarga, de modo que en Suecia solo debe gravarse el suministro de electricidad.

CUATRO. Como se desprende de la petición de decisión prejudicial, la mayoría de los miembros de la Comisión de Derecho Tributario considera que los operadores de puntos de recarga suministran electricidad a DCS GmbH, que, a su vez, la entrega a los usuarios. Por lo tanto, sostiene que se trata de una cadena de operaciones en la que esos operadores no están contractualmente vinculados a los usuarios.

* 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.





Una minoría de los miembros de dicha Comisión estima, en cambio, que DCS GmbH presta a los usuarios un servicio consistente, en particular, en poner a la disposición de estos una red de puntos de recarga, que se concreta en la facturación resultante, lo que implica que les concede una determinada forma de crédito para la compra de electricidad, tal como se determinó, en otras circunstancias de hecho, en las sentencias de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), y de 15 de mayo de 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412). Se afirma que este enfoque tiene especialmente en cuenta el hecho de que el usuario puede elegir libremente condiciones tales como, entre otras cosas, la calidad, la cantidad, el momento de la compra y el modo en que se utilizará la electricidad. [AP.16]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) Una prestación que consiste en la recarga de un vehículo eléctrico realizada para el usuario del vehículo en un punto de recarga, ¿constituye una entrega de bienes en el sentido de los artículos 14, apartado 1, y 15, apartado 1, de la [Directiva 2006/112]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que existe tal entrega en cada fase de una cadena de operaciones en la que interviene una empresa intermediaria cuando la cadena de operaciones va acompañada de contratos en cada fase, pero solo el usuario del vehículo tiene la facultad de disposición sobre circunstancias como la cantidad, el momento y el lugar de la recarga y el modo en que se utilizará la electricidad?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«1) El artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, en relación con el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que,

el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes en el sentido de la primera de estas disposiciones.

2) El artículo 14 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162, en relación con el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que,

la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga públicos a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador de esa red implica que la electricidad consumida se considera suministrada, en un primer momento, por el operador de dicha red a la sociedad que ofrece el acceso a esta y, en un segundo momento, por esa sociedad al citado usuario, aun cuando este elija la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad, cuando esta sociedad actúa en nombre propio pero por cuenta del usuario en el marco de un contrato de comisión, en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada»

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





→ FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES (PARTICULARES)

1. Sobre la primera cuestión prejudicial

Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 15, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes en el sentido de la primera de estas disposiciones. Es preciso señalar que, como se desprende del tenor de la primera cuestión prejudicial, esta se refiere al acto consistente en recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga, con independencia de la intervención de una sociedad distinta del operador de la red de estos puntos para proporcionar al usuario el acceso a dicha red, intervención que es objeto de la segunda cuestión prejudicial.

El artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone que se entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 33 y jurisprudencia citada). Así pues, la operación que consiste en la provisión del flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico constituye una entrega de bienes, en la medida en que dicha operación faculta al usuario del punto de recarga para consumir, en la propulsión de su vehículo, la electricidad transmitida, que, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, se asimila a un bien corporal (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 38).

Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial,

«que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes en el sentido de la primera de estas disposiciones»

2. Sobre la segunda cuestión prejudicial

Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 15, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga públicos a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador de esa red implica que la electricidad consumida es suministrada, en un primer momento, por el operador de dicha red a la sociedad que ofrece el acceso a esta y, en un segundo momento, por esa sociedad al citado usuario, aun cuando este elija la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad.

Al precisar que los usuarios de los vehículos eléctricos eligen la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad, la segunda cuestión

* 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.





prejudicial se corresponde con las dudas de dicho órgano jurisdiccional en cuanto al alcance de la jurisprudencia expuesta en el apartado 16 de la presente sentencia, según la cual, habida cuenta de estas circunstancias, podría considerarse que DCS GmbH no suministra un bien a esos usuarios, sino que ejerce, en realidad, funciones de proveedor de crédito respecto a aquellos.

2.1. Procede señalar que el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte a disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (sentencias de 18 de julio de 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, apartado 33, y de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, apartado 20).

Pues bien, la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, no exige que la parte a la que se transmite ese bien corporal lo posea físicamente, ni que dicho bien corporal sea transportado físicamente a ella o recibido físicamente por ella (auto de 15 de julio de 2015, *Koela-N*, C-159/14, EU:C:2015:513, apartado 38). De este modo, un mismo bien puede ser objeto de dos entregas sucesivas en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, pese a que sea transportado siguiendo lo acordado, directamente del primer vendedor al segundo adquirente (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 36).

Estas apreciaciones son igualmente válidas para la electricidad, que, según se ha recordado en el apartado 22 de la presente sentencia, se asimila a un bien corporal en virtud del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

2.2. Para responder a la segunda cuestión prejudicial, procede recordar que la toma en consideración de la realidad económica, que, en principio, se refleja en los acuerdos contractuales, representa un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de febrero de 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77, apartado 23, y de 28 de febrero de 2023, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 72 y jurisprudencia citada). [AP. 30]

A este respecto, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que los operadores de la red de puntos de recarga solo mantienen vínculos contractuales con DCS GmbH y que, según los correspondientes acuerdos, esta sociedad pone a disposición de los usuarios que han optado por suscribirse a ella tarjetas y una aplicación de autenticación para acceder a dicha red, permitiendo de tal modo a esos usuarios cargar sus vehículos eléctricos en los puntos que forman parte de la red. Como se ha expuesto en los apartados 11 y 12 de la presente sentencia, los operadores de esos puntos de recarga facturan mensualmente a DCS GmbH el coste de la electricidad así suministrada y esta sociedad factura, también con periodicidad mensual, ese coste a los usuarios, al que se añade una remuneración por las prestaciones conexas, mediante una tarifa cuyo importe no depende ni de la cantidad de electricidad suministrada y, por tanto, del coste de esa electricidad, ni del número de sesiones de recarga. [AP.31]

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



2.3. Como ha observado, en esencia, la Abogada General en el punto 39 de sus conclusiones, procede señalar que las circunstancias controvertidas en el litigio principal se distinguen de las de los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), y de 15 de mayo de 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412).

2.3.1. Por lo que atañe a la primera de ellas [Sentencias], procede observar que la operación relativa al repostaje del vehículo de que se trata en aquel asunto se inscribía en el marco de un contrato de arrendamiento financiero y que, en este contexto, al tener en cuenta, además, el hecho de que, a diferencia de las modalidades de facturación controvertidas en el litigio principal en el presente asunto, las cuotas mensuales abonadas a la sociedad de leasing solo representaban un anticipo, al establecerse el consumo real a finales de año, el Tribunal de Justicia consideró que el acuerdo relativo a la gestión del carburante constituía un contrato de financiación, aunque fuera parcial, de la compra del carburante y que la sociedad de leasing ejercía, en realidad, funciones de proveedor de crédito frente al arrendatario del vehículo cedido en virtud de un contrato de leasing (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, apartados 35 y 36). [AP.33]

2.3.2. Por lo que concierne al segundo asunto, basta con señalar que las circunstancias controvertidas en el litigio principal en el presente asunto tampoco son análogas a aquellas en las que una sociedad matriz decide que el abastecimiento de carburante de sus filiales se efectuará mediante las tarjetas de carburante que les suministra y que pueden utilizarse en estaciones de servicio de los suministradores indicados por dicha sociedad matriz (sentencia de 15 de mayo de 2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412, apartados 14 y 36).

2.4. La falta de un mecanismo de crédito que permita prefinanciar la compra de electricidad se ve corroborada por el modo en que se fija la remuneración estipulada entre los usuarios de puntos de recarga y DCS GmbH. En efecto, como se ha expuesto en el apartado 31 de la presente sentencia, esta sociedad no percibe una retribución consistente en un porcentaje del importe del consumo de electricidad facturado, sino una tarifa fija, independiente de la cantidad de electricidad suministrada al usuario o del número de sesiones de recarga. [AP. 34]

De ello se desprende que, si bien, como en los asuntos que dieron lugar a las sentencias mencionadas en el apartado 33 de la presente sentencia, es el usuario quien decide cuándo, dónde y en qué cantidad compra la electricidad, las enseñanzas derivadas de esas sentencias no son, sin embargo, extrapolables al contexto del litigio principal [AP. 35].

2.5. En el caso de autos, como ha señalado la Abogada General en el punto 52 de sus conclusiones, las estipulaciones contractuales entre los operadores de puntos de recarga y DCS GmbH, por un lado, y entre esta última y los usuarios de dichos puntos, por otro, implican, según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, que son los usuarios quienes establecen, discrecionalmente, el suministro de electricidad en el lugar, en el momento y por la cantidad de su elección. Por su parte, DCS GmbH no se compromete frente a los operadores de la red de puntos de recarga a comprar cantidad alguna de electricidad de forma autónoma e independiente de las decisiones 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.





usuarios, sino que parece ocupar, como resulta del propio tenor de la segunda cuestión prejudicial, el lugar de un intermediario.

2.6. Procede examinar esta configuración de las relaciones contractuales a la luz del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, que regula la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta y que constituye, respecto a la definición general de entrega de bienes que contiene el artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, una *lex specialis* cuyos requisitos de aplicación revisten carácter autónomo con respecto a los de ese apartado 1 [véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 55 y jurisprudencia citada].

2.7. La aplicación del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112 exige que se cumplan dos requisitos:

- Por una parte, debe existir un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga, por cuenta del comitente, en la entrega de bienes y,
- Por otra parte, resulta necesario que exista una identidad entre los bienes entregados al comisionista y los bienes vendidos o cedidos (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 51). Si se cumplen estos dos requisitos, el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112 crea una ficción jurídica de dos entregas de bienes idénticos realizadas consecutivamente, que entran en el ámbito de aplicación del IVA. En virtud de esta ficción, se considera que, cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una entrega de bienes, ha recibido y entregado personalmente los bienes de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartados 49 y 50 y jurisprudencia citada). [AP.39]

En tal caso, el sujeto pasivo en cuestión desempeña, con arreglo al artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, un papel económico cierto en la entrega de bienes de que se trate, lo que permite calificarlo de intermediario que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, apartados 35 y 36). [AP.40].

Por otra parte, procede señalar que es conforme con la naturaleza de un contrato de comisión que tiene por objeto la compra de electricidad para recargar un vehículo eléctrico que la elección de la calidad, de la cantidad, del momento de la compra y el modo en que se utilizará la electricidad corresponda al usuario del punto de recarga y no al comisionista. [AP.41]

2.7.1 En el caso de autos, no cabe excluir que las relaciones controvertidas en el litigio principal puedan considerarse contratos de comisión de venta celebrados entre los operadores de la red de puntos de recarga, como comitentes, y DCS GmbH en calidad de comisionista, en el marco de los cuales dichos operadores dan a esta mandato de venta de electricidad, en nombre propio pero por su cuenta, a los usuarios de vehículos eléctricos. En cualquier caso, sin perjuicio de las comprobaciones de hecho que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, las relaciones controvertidas en el litigio principal también pueden calificarse de contratos de comisión de compra celebrados entre 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.



usuarios de puntos de recarga, en su condición de comitentes, y DCS GmbH, en calidad de comisionista, en el marco de los cuales dichos usuarios dan a esta mandato para comprar a los operadores de puntos de recarga, en nombre propio pero por cuenta de ellos, electricidad destinada a serles suministrada para las necesidades de recarga de sus vehículos eléctricos. De ello se deduce que parece que se cumple el primer requisito para la aplicación del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112.

2.7.2. El segundo requisito para la aplicación de esta disposición también parece cumplido, en la medida en que las entregas de bienes que el comisionista ha adquirido y las entregas de los bienes vendidos o cedidos por este son idénticas. A este respecto, dado que el litigio principal versa también sobre la cuestión de si la prestación realizada por DCS GmbH constituye una operación compleja de la que la entrega de electricidad es el elemento característico y predominante o si dicha prestación se compone de dos prestaciones distintas, a saber, una entrega de electricidad y una prestación de acceso a la red de puntos de recarga, es preciso identificar los elementos determinantes para llevar a cabo tal calificación y puntualizar en qué medida esta calificación puede entrañar eventuales consecuencias en lo que atañe al segundo requisito de aplicación de la citada disposición. [AP.45]

- Es preciso recordar que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar, por una parte, si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única y, por otra, si en este último caso dicha prestación única debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 27 y jurisprudencia citada).

En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva 2006/112 que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. A este respecto, procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 28 y jurisprudencia citada). [AP.47]

- Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (sentencia de 20 de abril de 2023,

* 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.





Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartados 29 y 30 y jurisprudencia citada). [AP.48]

- En el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, en las circunstancias de un caso concreto, la prestación de que se trate constituye una prestación única y formular apreciaciones de hecho definitivas al respecto (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 31 y jurisprudencia citada). No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a estos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que conocen (sentencia de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 38 y jurisprudencia citada).

En el caso de autos, como se ha expuesto en el apartado 12 de la presente sentencia, DCS GmbH factura mensualmente a los usuarios, por una parte, el coste de la electricidad que han adquirido para recargar sus vehículos y, por otra parte, una tarifa fija en concepto de remuneración por el acceso a la red de puntos de recarga, la información sobre los precios de la electricidad y sobre la disponibilidad de estos puntos y las funciones de búsqueda y localización de dichos puntos y de planificación de rutas. [AP.50]

A este respecto, como se ha expuesto en el apartado 30 de la presente sentencia, la toma en consideración de la realidad económica, tal como se refleja, en principio, en los acuerdos contractuales, representa un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA.

- La cuestión de si el suministro de electricidad por una sociedad como DCS GmbH para recargar un vehículo eléctrico forma, junto con las demás prestaciones descritas en el apartado 50 de la presente sentencia, una operación compleja única puede depender de las condiciones en las que resulta exigible la remuneración de dicho suministro y de esos servicios con arreglo a los acuerdos contractuales correspondientes.

Así, puede considerarse que los servicios de acceso a equipos de recarga, de asistencia técnica, de reserva de un punto de recarga, de consulta del historial de recarga o de acumulación de créditos en una cartera digital que no se prestan a cambio del pago de una tarifa fija e independiente de cualquier suministro de electricidad forman, junto con dicho suministro, una operación compleja única a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 32).

En cambio, como ha señalado la Abogada General en los puntos 24 a 29 de sus conclusiones, cuando el usuario debe pagar una retribución por esas otras prestaciones en forma de una tarifa fija separada y pagadera sobre una base mensual, con independencia de cualquier suministro de electricidad, procede considerar, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente, que estos servicios son distintos e independientes del suministro de electricidad propiamente dicho.

En efecto, considerar, en tales circunstancias, que los servicios en cuestión son indisolubles del suministro de electricidad o meramente accesorios de este, formando, junto con dicho suministro, una operación compleja única, podría ignorar artificialmente la

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





realidad económica en dos aspectos. En primer término, concierne a los períodos mensuales durante los cuales el usuario no recibe electricidad, pese a lo cual está obligado a pagar, con arreglo a las estipulaciones contractuales que le vinculan con DCS GmbH, la tarifa fija correspondiente a esos servicios. En segundo término, se refiere al hecho de que, según estas estipulaciones, esta tarifa, que se factura como elemento separado, no varía ni en función de la cantidad de electricidad suministrada al usuario ni en función del número de sesiones de recarga correspondientes al mismo período mensual.

- Por otra parte, en la medida en que el usuario pueda recargar su vehículo a través de redes de puntos de recarga situados en varios Estados miembros y que, por tanto, el lugar de entrega de la electricidad pueda variar en función de las distintas compras efectuadas, considerar que dichos servicios forman el elemento accesorio de una operación única compleja cuya prestación principal consiste en la entrega de electricidad resultaría aún más artificial desde el punto de vista de la realidad económica.

- En estas circunstancias, como ha señalado la Abogada General en el punto 68 de sus conclusiones, la entrega al usuario de electricidad propiamente dicha efectuada por DCS GmbH no presentaría diferencia alguna con la entrega de electricidad efectuada por el operador del punto de recarga a dicha sociedad, de modo que se cumpliría el segundo requisito del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112.

Sin embargo, de ello no cabría deducir que este segundo requisito no se cumple si el órgano jurisdiccional remitente considerara que la prestación realizada por DCS GmbH constituye una operación única y compleja en la que la entrega de electricidad es el elemento característico y predominante.

En efecto, como se expone en los apartados 47 y 48 de la presente sentencia, tal calificación resultaría del hecho de que los demás servicios prestados por dicha sociedad se consideraran indisociables o puramente accesorios del suministro de electricidad. Por consiguiente, estos servicios, que justifican la remuneración del intermediario, solo tendrían por objeto permitir la entrega al usuario de un punto de recarga de la electricidad que fue objeto de la entrega de bienes considerada efectuada por el operador de ese punto a ese intermediario.

Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que,

«el artículo 14 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 15, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga públicos a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador de esa red implica que la electricidad consumida se considera suministrada, en un primer momento, por el operador de dicha red a la sociedad que ofrece el acceso a esta y, en un segundo momento, por esa sociedad al citado usuario, aun cuando este elija la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad, cuando esta sociedad actúa en nombre propio pero por cuenta del usuario en el marco de un contrato de comisión, en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de dicha Directiva»

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





👉 IVA. 2º Asunto C-475/23. Sala Novena. ST.04.10.2024.

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0475&qid=1735840648734

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 168, letra a) - Derecho a la deducción del IVA - Adquisición de un bien por un sujeto pasivo - Puesta a disposición, a título gratuito, de dicho bien en favor de un subcontratista para la realización de determinados trabajos en beneficio del sujeto pasivo - Denegación de la deducción del IVA correspondiente a dicho bien»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de las disposiciones del título X 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).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por una parte, «VGL» y, por otra, la Administración Provincial de Hacienda de Cluj (Rumanía) y la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca (Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración tributaria») en relación con la denegación por dicha Administración tributaria de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado con motivo de la adquisición de un bien por VGL, puesto gratuitamente a disposición de un subcontratista para la realización de determinados trabajos a VGL]

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** títulos X y XI de la Directiva 2006/112

- **Derecho rumano:** Ley n.º 227/2015, por la que se aprueba el Código Fiscal

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. VGL, sociedad establecida en Austria, produce, en el marco de su actividad económica, diversas piezas moldeadas. Esta sociedad encarga el procesamiento de dichas piezas a Rumanía, donde está identificada a efectos del IVA. A tal fin, celebró un contrato marco con «Austrex», establecida en Austria, sociedad esta última que podía recurrir a los servicios de un subcontratista, a saber, «GEP», establecida en Rumanía.

Tras su procesamiento, las piezas moldeadas se envían y facturan por VGL a clientes de la Unión Europea. De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que VGL indica su número de IVA rumano al facturar esas piezas. En el marco de la actividad de procesamiento, VGL pone a disposición de Austrex, en virtud de un derecho de uso transmisible a GEP, un inmueble situado en Cluj-Napoca (Rumanía), del que es propietaria. Para las necesidades de GEP, que lleva a cabo el procesamiento de las piezas producidas por VGL, esta última sociedad también pone a disposición, a título gratuito, una grúa que adquirió y mandó instalar sobre el terreno de dicho inmueble.

DOS. VGL fue objeto de una inspección tributaria anticipada por parte de la Administración tributaria debido al registro de una declaración negativa de IVA con opción de devolución correspondiente al mes de junio de 2021. Durante dicha inspección, la Administración tributaria comprobó, por una parte, que VGL no había elaborado balances de comprobación de la contabilidad que reflejasen los ingresos y gastos generados en el marco de su

* 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.





actividad en Rumanía y, por otra parte, que el inmueble en el que GEP desarrolla sus actividades había sido puesto a disposición de Austrex a título gratuito. Habida cuenta de estos elementos, dicha Administración consideró que VGL no había aportado pruebas que acreditaran que la adquisición de la grúa se había realizado para su actividad económica y denegó la deducción del IVA correspondiente a dicha adquisición.

VGL impugnó la liquidación de la Administración tributaria ante el Tribunal de Distrito de Cluj (Rumanía), que desestimó su recurso, esencialmente por los mismos motivos invocados por la Administración tributaria. Este órgano jurisdiccional añadió que la actividad de procesamiento realizada en Rumanía generaba ingresos para VGL únicamente de manera indirecta, siendo los beneficiarios directos de dicha actividad Austrex y GEP, en la medida en que estas dos sociedades facturaban a VGL los trabajos para los que se utilizaba la grúa adquirida.

VGL recurrió en apelación la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante el (Tribunal Superior de Cluj (Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [2006/112] relativas al derecho a deducir el IVA a la práctica nacional en virtud de la cual, cuando una sociedad adquiere un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista, a título gratuito, con el fin de realizar determinados trabajos en beneficio de la primera sociedad, se deniega a esta sociedad el derecho a deducir el IVA correspondiente al bien adquirido por considerar que la adquisición no se utiliza para sus operaciones gravadas, sino para las operaciones gravadas del subcontratista?

2) ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [2006/112] relativas al derecho a deducir el IVA a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA por no haber llevado una contabilidad separada para el establecimiento permanente en Rumanía y, por este motivo, las Administraciones tributarias no pueden comprobar ni los costes de la mano de obra aplicados a las piezas moldeadas cuyo propietario es [dicho sujeto pasivo] ni la totalidad de la actividad de procesamiento que se realiza en el territorio de Rumanía?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«1) El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que,

se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, cuando un sujeto pasivo ha adquirido un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista, a título gratuito, para que este realice determinados trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo, se deniega a este último la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la adquisición de dicho bien, en la medida en que esta puesta a disposición no exceda de lo necesario para permitir a dicho sujeto pasivo realizar una o varias operaciones gravadas por las que se repercute el impuesto sobre el valor añadido o, en su defecto, ejercer su actividad económica, y cuando el coste de adquisición de dicho bien forme parte de los elementos constitutivos del

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





precio bien de las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, bien de los bienes o servicios que suministre o preste en el marco de su actividad económica.

2) El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que,

se opone a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado a un sujeto pasivo por no haber llevado una contabilidad separada para su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que se lleva a cabo la inspección tributaria, cuando las Administraciones tributarias pueden comprobar si concurren los requisitos materiales del derecho de deducción»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

1. Sobre la primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista, a título gratuito, con el fin de realizar determinados trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo, se deniega a este último la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de ese bien por considerar que la adquisición no se utiliza para sus operaciones gravadas, sino para las operaciones gravadas del subcontratista.

1.1. El artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA prevé que, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo. A este respecto procede recordar que el derecho a deducir establecido en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 25 y jurisprudencia citada). [APS. 15 Y 16]

En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 26 y jurisprudencia citada). [AP.17]

1.2. Se desprende del artículo 168 de la Directiva 2006/112 que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado

* 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 dicho bien (sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 18 y jurisprudencia citada). Más concretamente, del artículo 168 se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, deben cumplirse dos requisitos.

1.2.1 En primer lugar, el interesado debe ser un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva.

1.2.2. En segundo lugar:

a) Los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

b) Los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 28 y jurisprudencia citada).

Por lo que respecta a la primera parte de este segundo requisito, que es la única controvertida en el litigio principal, procede recordar que, para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, es necesario, en principio, que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 29 y jurisprudencia citada). [AP.20]

No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 30 y jurisprudencia citada). [AP.21]

En este sentido, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el marco de la aplicación del criterio de la relación directa, corresponde a las Administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate, y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo. La existencia de tal relación, por lo tanto, debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de la operación controvertida (sentencia de 25 de noviembre de 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, apartado 34 y jurisprudencia citada).

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





Así pues, para responder a la cuestión de si, en circunstancias como las del litigio principal, VGL tiene derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de la grúa que puso gratuitamente a disposición de la otra parte contratante, Austrex, y del subcontratista de esta, GEP, es preciso determinar si existe una relación directa e inmediata entre, por un lado, la adquisición de dicho bien y, por otro lado, una o varias operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas por VGL o, en su defecto, el conjunto de la actividad económica de esta última sociedad.

1.3. De las circunstancias del litigio principal descritas en la resolución de remisión se desprende que, sin la grúa adquirida por VGL, no habría sido posible el procesamiento de las piezas moldeadas, cuyo peso es superior a diez toneladas, de modo que la adquisición de la grúa era indispensable para llevar a cabo dicho procesamiento y que, por consiguiente, a falta de tal adquisición, VGL no habría podido ejercer su actividad económica, consistente en la venta de piezas moldeadas (véase, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 33).

La circunstancia de que Austrex y su subcontratista GEP obtengan un beneficio directo de la grúa en cuestión por su puesta a disposición a título gratuito no puede conducir a denegar a VGL el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de dicha grúa si se demuestra la existencia de una relación directa e inmediata entre esa adquisición y bien una o varias operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas por VGL, o bien el conjunto de su actividad económica, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente (véanse, por analogía, las sentencias de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 34, y de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartados 35 y 40).

De lo anterior se desprende que, de conformidad con la jurisprudencia citada en los apartados 20 y 21 de la presente sentencia, para declarar la existencia de un derecho a deducción en el presente asunto, es preciso que los gastos en que se haya incurrido en una fase anterior para adquirir la grúa sean un elemento constitutivo del precio de una o de varias operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas por VGL o, en su defecto, en la medida en que formen parte de sus gastos generales, un elemento constitutivo del precio de los bienes y servicios que suministra o presta en el marco de su actividad económica. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar estos elementos fácticos.

En este contexto, debe señalarse que la eventual influencia del hecho de que VGL soportara los costes de adquisición de la grúa sobre el precio que GEP facturó por el procesamiento de los productos de VGL es irrelevante, ya que el hecho de que GEP se haya beneficiado gratuitamente de la grúa no puede, por sí solo, justificar que se deniegue a VGL la deducción del IVA correspondiente a dichos costes, como se ha señalado en el apartado 25 de la presente sentencia.

1.4. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la puesta a disposición de la grúa se limitó a lo que era necesario para garantizar el procesamiento de las piezas moldeadas por cuenta de VGL o si fue más allá de lo que era necesario a tal fin (véase, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 37).

* 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.





En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si la puesta a disposición de la grúa se limitó a lo que era necesario para tal fin, el derecho a deducir debería reconocerse para el conjunto de los gastos en que se haya incurrido por su adquisición. No obstante, si dicha puesta a disposición fue más allá de lo que era necesario para garantizar el procesamiento de las piezas moldeadas, se rompe parcialmente la existencia de una relación directa e inmediata entre la adquisición de la grúa, por un lado, y las operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas, por otro, de manera que solo debe reconocerse el derecho a la deducción por el IVA soportado que hubiese gravado la parte de los gastos en que se incurrió por la adquisición de la grúa en cuestión que era objetivamente necesaria para permitir a VGL realizar sus operaciones gravadas o ejercer su actividad económica (véanse, por analogía, las sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartados 38 y 39, y de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 38).

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial,

«que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, cuando un sujeto pasivo ha adquirido un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista, a título gratuito, para que este realice determinados trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo, se deniega a este último la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de dicho bien, en la medida en que esta puesta a disposición no exceda de lo necesario para permitir a dicho sujeto pasivo realizar una o varias operaciones gravadas por las que se repercute el IVA o, en su defecto, ejercer su actividad económica, y cuando el coste de adquisición de dicho bien forme parte de los elementos constitutivos del precio bien de las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, bien de los bienes o servicios que suministre o preste en el marco de su actividad económica»

2. Sobre la segunda cuestión prejudicial

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega la deducción del IVA soportado a un sujeto pasivo por no haber llevado una contabilidad separada para su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que se efectúa la inspección tributaria, razón por la cual las Administraciones tributarias no pueden comprobar determinados elementos fácticos.

2.1. Como ya se ha expuesto, en esencia, en los apartados 16 y 17 de la presente sentencia, en principio, el derecho a deducir previsto en el título X de dicha Directiva, que pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente para la totalidad de las cuotas soportadas en operaciones anteriores. De este modo, según jurisprudencia reiterada, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando 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.





sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, apartado 31 y jurisprudencia citada).

De lo anterior se desprende que, desde el momento en que la Administración tributaria de un Estado miembro dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir este impuesto, requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 59 y jurisprudencia citada).

Sin embargo, cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 46 y jurisprudencia citada).

2.2. Sobre este particular, es preciso puntualizar que los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el capítulo 1 del título X de la Directiva 2006/112, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los requisitos formales de dicho derecho regulan las modalidades y el control del ejercicio de este, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 47 y jurisprudencia citada).

- Así pues, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la Administración tributaria, el título XI de dicha Directiva enumera determinadas obligaciones que incumben, específicamente, a los sujetos pasivos deudores de este impuesto, en particular, la llevanza de una contabilidad adecuada, que se establece en el artículo 242 de la citada Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 48).

De ello se infiere que no puede impedirse que un sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no haya llevado una contabilidad suficientemente detallada si la Administración tributaria puede llevar a cabo su control y comprobar que se cumplen los requisitos materiales. En el presente asunto, aunque el sujeto pasivo no lleve una contabilidad separada para su establecimiento permanente en Rumanía, la Administración tributaria no puede denegar su derecho a deducir el IVA soportado si dicha Administración puede realizar las comprobaciones necesarias para determinar la existencia y el alcance de dicho derecho, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de sancionar la inobservancia por el sujeto pasivo de las obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a la deducción va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de garantizar la correcta ejecución de dichas obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de un incumplimiento de los requisitos formales relacionados con el derecho a deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, apartado 34 y jurisprudencia citada).

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





Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que,

«se opone a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega la deducción del IVA soportado a un sujeto pasivo por no haber llevado una contabilidad separada para su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que se lleva a cabo la inspección tributaria, cuando las Administraciones tributarias pueden comprobar si concurren los requisitos materiales del derecho a deducción»

I.2. Sentencias (Reseña)

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO [IVA]

👉 IVA. Asunto C-171/23. Sala Cuarta. ST.04.10.2024

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0171&qid=1735840748956

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 287, punto 19 - Régimen de franquicia del IVA para los pequeños sujetos pasivos - Práctica abusiva mediante la constitución de una nueva sociedad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/856 del Consejo, de 25 de mayo de 2016 (DO 2016, L 142, p. 12) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), y del principio de prohibición de las prácticas abusivas.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre UP CAFFE d.o.o., una sociedad croata, y el Ministerio de Finanzas de la República (Croacia) en relación con una resolución por la que este reclama a UP el pago de un importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA)]

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Decisión de Ejecución (UE) 2017/1768 del Consejo, de 25 de septiembre de 2017, por la que se autoriza a la República de Croacia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 287 de la Directiva sobre el IVA] (DO 2017, L 250, p. 71)

- **Derecho croata:** Ley General Tributaria. Ley del IVA.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. UP CAFFE, con domicilio social en Croacia, ejerce una actividad de restauración. El 17 de octubre de 2018, la Administración tributaria croata emitió una liquidación a UP, correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de julio de 2018, por un importe de IVA de 138 234,02 HRK (aproximadamente 18 000 euros), más

* 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.





un importe de 2 425,12 HRK (aproximadamente 320 euros) en concepto de intereses de demora (en lo sucesivo, «liquidación controvertida»).

Según la resolución de remisión, la liquidación controvertida se basa en los resultados de una inspección tributaria que constata que la constitución de UP forma parte de una planificación fiscal agresiva, destinada a mantener el beneficio del régimen de franquicia del IVA, previsto en el artículo 90 de la Ley del IVA, del que disfrutaba la empresa SD también establecida en Croacia, para una actividad de restauración que, en realidad, continuaba siendo ejercida por esta última sociedad.

DOS. La Administración tributaria croata considera que no se produjo en la práctica ninguna interrupción de actividad de la sociedad SD y que la constitución de la nueva sociedad, a saber, UP, es en realidad ficticia. Por consiguiente, la liquidación controvertida establece tanto la sujeción de UP al IVA por dicha actividad como el reconocimiento del derecho a deducción del IVA devengado o soportado correspondiente a la citada actividad.

UP impugnó la legalidad de la liquidación controvertida ante el Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia), que es el órgano jurisdiccional remitente. Dicho órgano jurisdiccional:

i) indica que las disposiciones nacionales que permiten fundamentar la tributación de UP por el IVA debido a un abuso de Derecho no se adoptaron hasta después del período impositivo en cuestión en el litigio principal y que la Constitución de la República de Croacia prohíbe su aplicación retroactiva;

ii) se pregunta si la Administración tributaria croata puede invocar directamente el principio general del Derecho de la Unión relativo a la prohibición de prácticas abusivas para justificar tal tributación, habida cuenta de los principios derivados de la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455).

iii) Señala que las circunstancias del asunto del que conoce son, no obstante, diferentes de las controvertidas en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, en la medida en que el litigio del que conoce no se refiere al derecho a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, sino al disfrute de un régimen de franquicia del IVA.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Impone el Derecho de la Unión a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales la obligación de determinar la deuda del [IVA] (y no de denegar la solicitud de devolución del impuesto) cuando las circunstancias objetivas del caso indiquen que se ha cometido un fraude al IVA mediante la constitución de una nueva sociedad, es decir, interrumpiendo la continuidad fiscal de la actividad de la sociedad anterior, en una situación en la que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en esa actuación, y cuando el Derecho nacional en el momento del devengo no preveía tal determinación?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/856 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, en relación con el principio de prohibición de las prácticas abusivas, debe interpretarse en el sentido 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.





que, cuando se constata que la creación de una sociedad constituye una práctica abusiva destinada a que esta sociedad continúe disfrutando del régimen de franquicia del impuesto sobre el valor añadido previsto en el artículo 287, punto 19, de dicha Directiva 2006/112, para una actividad que ejercía anteriormente otra sociedad que disfrutaba de ese régimen, la citada Directiva 2006/112 exige que la sociedad creada de ese modo no pueda disfrutar del mismo régimen, aun a falta de disposiciones específicas que consagren la prohibición de tales prácticas abusivas en el ordenamiento jurídico nacional»

→ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES_[IS]

👉 IS. Asunto C-585/22. Sala Primera. ST.04.10.2024

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0585&qid=1735841124836

«Procedimiento prejudicial - Libertad de establecimiento - Artículo 49 TFUE - Impuesto sobre sociedades - Préstamo transfronterizo intragrupo destinado a financiar la adquisición o ampliación de una participación en una sociedad que no está vinculada al grupo de que se trata y que, a raíz de dicha operación, pasa a estar vinculada a ese grupo - Dedución de los intereses pagados en virtud de ese préstamo - Préstamo contratado en condiciones de plena competencia - Concepto de "montaje puramente artificial" - Principio de proporcionalidad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio en el contexto de un litigio entre X BV, una sociedad neerlandesa, y el Secretario de Estado de Hacienda (Países Bajos); en lo sucesivo, «Administración Tributaria»), en relación con la posibilidad de deducir fiscalmente los intereses pagados por un préstamo intragrupo, contratado para financiar la adquisición de una sociedad no vinculada al grupo de que se trata.

→ **Marco jurídico neerlandés:** Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1969, en su versión vigente en 2007 (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre Sociedades»),

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. X forma parte de un grupo de sociedades multinacional. El socio único de X es A, una sociedad belga en la que B, otra sociedad belga, tenía una participación del 39 % del capital social durante el período comprendido del ejercicio 2000 al 22 de diciembre de 2002, y del 44,47 % de dicho capital a partir de esta última fecha. Las demás acciones de A cotizaban en la Bolsa de Bruselas (Bélgica) y, por tanto, estaban en manos del público.

El grupo constituido por B y A comprende a C, una sociedad establecida en Bélgica. Entre 1999 y 2010, C tenía, a efectos fiscales, el estatuto de «centro de coordinación», con arreglo a la legislación tributaria belga. En tal sentido, C disfrutaba de un régimen fiscal especial, en virtud del cual, en particular, su base imponible se determinaba a tanto alzado y no debía practicar ninguna retención sobre los pagos de intereses. Durante el año 2000, A poseía el 53,05 % de las acciones o participaciones de C y B poseía el 46,95 % de las acciones o participaciones de C. El 22 de diciembre de 2002, la participación de A y de B

* 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.





pasó a ser, respectivamente, del 64,3 % y del 27,8 % de las acciones o participaciones de C, quedando el 7,9 % restante en manos de terceros.

En el año 2000, X adquirió de terceros el 72 % de las acciones de F, una sociedad neerlandesa, y A adquirió de estos terceros el 28 % restante de dichas acciones. X financió la adquisición de las referidas acciones mediante préstamos contratados con C, que utilizó para ello fondos propios obtenidos mediante una aportación de capital efectuada por A.

DOS. En la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2007 practicada a X, la Administración Tributaria denegó la deducción de los intereses pagados por esta sociedad a C.

X impugnó dicha denegación, en primer lugar, ante el Tribunal de Primera Instancia de Gúeldres (Países Bajos) y, posteriormente, ante el Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden (Países Bajos). Este último órgano jurisdiccional declaró, en particular, en su sentencia de 20 de octubre de 2020, que los artículos 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE no se oponen a la limitación de la deducción de los intereses prevista en el artículo 10a de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual no se deducirán los intereses derivados de las deudas contraídas con una entidad vinculada, en la medida en que dichas deudas estén relacionadas con la adquisición o ampliación de una participación en una entidad que, a raíz de dicha adquisición o ampliación, se convierta en una entidad vinculada al contribuyente, salvo si este último demuestra que concurre alguno de los dos requisitos mencionados en el artículo 10a, apartado 3.

X interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Tribunal Supremo de los Países Bajos que es el órgano jurisdiccional remitente. Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre si tiene fundamento su análisis a la vista, en particular, de la sentencia de 20 de enero de 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), apartados 51 y 56. Por una parte, se pregunta si puede deducirse de esa sentencia que las operaciones realizadas en condiciones de libre competencia no constituyen, solo por este motivo, montajes puramente artificiales. En efecto, en el apartado 56 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia declara, en esencia, que la normativa nacional controvertida en ese asunto puede incluir en su ámbito de aplicación operaciones realizadas en condiciones de plena competencia y que, por consiguiente, no constituyen montajes puramente artificiales o ficticios llevados a cabo con el fin de evadir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades desarrolladas en el territorio nacional. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si debe concederse importancia a la circunstancia de que, a diferencia de la normativa controvertida en el asunto que dio lugar a la citada sentencia, la normativa controvertida en el presente asunto no solo se refiere a una transferencia de participaciones intragrupo, sino también a la adquisición de una entidad externa que, a raíz de dicha adquisición, se convierte en una entidad vinculada al grupo.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual no son deducibles en la determinación del beneficio del contribuyente los intereses devengados en virtud de un préstamo concedido por una entidad vinculada, relacionado con la adquisición o ampliación

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





de la participación en el capital de una entidad que, tras dicha adquisición o ampliación, se convierte en entidad vinculada, al considerarse que dicha deuda constituye un montaje puramente artificial (o forma parte de tal montaje), con independencia de que la deuda en sí se haya contratado en condiciones de plena competencia?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual, en la determinación del beneficio del contribuyente, se deniega la deducción íntegra de los intereses devengados por un préstamo concedido por una entidad vinculada que es considerado un montaje puramente artificial (o que forma parte de tal montaje), y relacionado con la adquisición o ampliación de una participación en el capital de una entidad que, tras dicha adquisición o ampliación, se convierte en entidad vinculada, incluso en caso de que los referidos intereses en sí no superen el importe que se habría pactado entre empresas independientes?

3) ¿Reviste alguna relevancia en la respuesta que se dé a las cuestiones primera o segunda el hecho de que la adquisición o ampliación de la participación en cuestión se refiera a) a una entidad que ya era antes de tal adquisición o ampliación una entidad vinculada al contribuyente, o b) a una entidad que pasa a estar vinculada al contribuyente solamente después de dicha adquisición o ampliación?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

«El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, en la determinación del beneficio de un contribuyente, la deducción de los intereses pagados por un préstamo contratado con una entidad vinculada, relativo a la adquisición o ampliación de una participación en otra entidad que, a raíz de dicha adquisición o ampliación, se convierte en una entidad vinculada a ese contribuyente, se denegará en su totalidad cuando se considere que esa deuda constituye un montaje puramente artificial o que forma parte de tal montaje, aun cuando la referida deuda se haya contraído en condiciones de plena competencia y el importe de esos intereses no supere el que se habría convenido entre empresas independientes»

II. NOVIEMBRE, 2024

II.1 Sentencias (Con inclusión de particulares)

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO [IVA]

👉 **IVA. 1º Asunto C-613/23. Sala Décima. ST. 14.11.2024**

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2006/112/CE - Artículo 273 - IVA adeudado por una entidad que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto - Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del administrador de la entidad- Presunción de responsabilidad del administrador en caso de que no se notifique la incapacidad de la entidad de pagar el IVA adeudado - Principio de proporcionalidad»

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0613&qid=1735841252585

* 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.





→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** título XI Directiva 2006/112

- **Derecho neerlandés:** artículo 36 de la Ley de Recaudación Tributaria de 1990; artículo 7 de la Orden Ministerial por la que se desarrolla la Ley de Recaudación Tributaria de 1990.

→ **Objeto del asunto:** interpretación, a la luz del principio de proporcionalidad, del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre KL y el Secretario de Estado de Hacienda (Países Bajos) en relación con determinadas liquidaciones complementarias del impuesto sobre el volumen de negocios]

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. KL era administrador y accionista único de una sociedad de cartera. Hasta el 29 de marzo de 2019, la sociedad de cartera era administradora y accionista única de una sociedad operativa. Ese día, la sociedad de cartera cedió a un tercero las participaciones que poseía en la sociedad operativa. Se giraron a la sociedad operativa liquidaciones complementarias relativas a las retenciones salariales correspondientes a los meses de diciembre de 2018 a febrero de 2019 y liquidaciones complementarias relativas al impuesto sobre el volumen de negocio correspondientes a los meses de noviembre de 2018 a febrero de 2019. Estas liquidaciones se fundamentaban en las declaraciones de la sociedad operativa. Esta última sociedad no abonó las referidas liquidaciones.

Mediante resolución de 5 de julio de 2019, el Departamento de Recaudación de la Administración Tributaria (Países Bajos) consideró a KL responsable, sobre la base del artículo 36 de la Ley de Recaudación, de las liquidaciones complementarias relativas a las retenciones salariales y al impuesto sobre el volumen de negocio impagadas. También consideró a KL responsable del pago de los intereses de demora contemplados en las citadas liquidaciones y de las costas cargadas. KL impugnó la resolución de 5 de julio de 2019 ante el Tribunal de Primera Instancia de La Haya (Países Bajos), el cual desestimó su demanda.

DOS. Mediante sentencia de 1 de julio de 2021, dictada a raíz del recurso de apelación que KL interpuso contra la resolución de dicho tribunal, el Tribunal de Apelación de La Haya (Países Bajos) declaró que la sociedad operativa no había cumplido su obligación de notificación, con arreglo al artículo 36, apartado 2, de la Ley de Recaudación, en relación con las retenciones salariales y con el impuesto sobre el volumen de negocios que adeudaba correspondientes a los períodos mencionados en el apartado 7 de la presente sentencia. No obstante, el dicho Tribunal de Apelación declaró que KL había sido considerado erróneamente responsable de las retenciones salariales y del impuesto sobre el volumen de negocios adeudados correspondientes al mes de febrero de 2019, puesto que había dimitido de su cargo de administrador de la sociedad de cartera con efectos a 29 de marzo de 2019. En efecto, ese día aún no había expirado el plazo señalado para notificar la incapacidad de pago de las retenciones salariales adeudadas correspondientes al mes de febrero de 2019. Consecuentemente, estimó que, por lo que respecta a ese mes, KL debería haber sido calificado de antiguo administrador, en el sentido del artículo 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.





apartado 6, de la Ley de Recaudación. De este modo, el citado tribunal autorizó a KL a desvirtuar, aportando las pruebas oportunas, la presunción establecida en el artículo 36, apartado 4, primera frase, de dicha Ley, con arreglo a la cual el impago de las deudas tributarias es imputable al administrador. Según el referido tribunal, KL consiguió desvirtuar esa presunción.

En cambio, el mencionado tribunal declaró que KL debía ser considerado responsable de las deudas por las retenciones salariales y por el impuesto sobre el volumen de negocios correspondientes a los meses de noviembre de 2018 a enero de 2019, durante los cuales, por una parte, KL era administrador en ejercicio de la sociedad de cartera y, por otra parte, la sociedad operativa no había notificado debidamente su incapacidad de pagar las retenciones salariales y el impuesto. De ello se derivaba, a juicio de dicho tribunal, que el impago de las deudas tributarias era atribuible a una mala gestión manifiesta por parte de KL, que no había demostrado que el impago no le fuera imputable.

TRES. El Tribunal Supremo de los Países Bajos, que es el tribunal remitente, conoce de un recurso de casación contra la sentencia de 1 de julio de 2021.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Se opone el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión a una norma como la del artículo 36, apartado 4, de la [Ley de Recaudación], que hace extremadamente difícil en la práctica que el administrador de una entidad que ha incumplido o no ha cumplido correctamente su obligación de notificar la incapacidad de pago de la entidad al Departamento de Recaudación de la Administración Tributaria eluda la responsabilidad por las deudas tributarias de dicha entidad, incluidas las deudas por el impuesto sobre el volumen de negocio?»

2) ¿Tiene alguna relevancia en la respuesta que se dé a la primera cuestión el hecho de que el administrador actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptase toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un abuso o un fraude quedara excluida?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«1) El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional según la cual el administrador de una entidad que no ha cumplido la obligación de notificar su incapacidad de pagar una deuda del impuesto sobre el valor añadido debe demostrar, para liberarse de su responsabilidad solidaria por el pago de dicha deuda, que el incumplimiento de esa obligación de notificación no le es imputable, siempre que la normativa de que se trata no limite la posibilidad de acreditar tal circunstancia únicamente a los supuestos de fuerza mayor, sino que permita al administrador invocar cualquier circunstancia capaz de demostrar que no es responsable del incumplimiento de dicha obligación de notificación.

2) El artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una

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





normativa nacional que conlleva que el administrador de una entidad que no ha notificado la incapacidad de pago de esta siga siendo solidariamente responsable del pago de una deuda por el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a un período específico, a pesar de haber sido liberado de una deuda por el mismo concepto correspondiente a un período inmediatamente posterior, tras haber podido demostrar que había actuado de buena fe y que había empleado, durante los tres años anteriores, toda la diligencia exigida a un operador informado con el fin de evitar que la entidad no pudiera cumplir sus obligaciones y quedar excluida su participación en un abuso o un fraude»

→ FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES (PARTICULARES)

1. Sobre la primera cuestión prejudicial

Mediante la primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional según la cual el administrador de una entidad que no ha cumplido la obligación de notificar su incapacidad de pagar una deuda de IVA debe demostrar, para liberarse de su responsabilidad solidaria por el pago de dicha deuda, que el incumplimiento de esa obligación de notificación no le es imputable.

1.1. Procede señalar que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el controvertido en el litigio principal pretende facilitar la recaudación de los importes de IVA que no han sido pagados por una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva 2006/112, de modo que contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA. Por tanto, ese mecanismo está comprendido, en principio, en el margen de apreciación del que gozan los Estados miembros en la aplicación del artículo 273 de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 61 y 69).

La anterior afirmación no queda desvirtuada por el hecho de que la persona declarada solidariamente responsable, a saber, el administrador de la persona jurídica no sea ella misma, como tal, sujeto pasivo del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 62).

Del tenor del artículo 273 de la Directiva 2006/112 no se desprende que las obligaciones establecidas por los Estados miembros en virtud de esta disposición solo puedan referirse a personas que tengan la condición de sujeto pasivo del IVA (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 63). A continuación, esta disposición forma parte del título XI de la Directiva 2006/112, cuyo encabezado hace expresamente referencia a las «obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo» (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 64).

Por último, la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar todas las medidas adecuadas para garantizar la percepción íntegra del IVA puede exigir, en

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





determinadas circunstancias, que un Estado miembro considere responsables a personas que no son sujetos pasivos, pero que participan en la adopción de decisiones en una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto, so pena de comprometer la efectividad de tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 65).

1.2. Aparte de los límites que fija en cuanto al respeto de la igualdad de trato y a la prohibición de establecer formalidades relacionadas con el paso de una frontera, el artículo 273 de la Directiva 2006/112 no precisa las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer. Les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para garantizar que el IVA se perciba íntegramente (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 69 y jurisprudencia citada). No obstante, los Estados miembros están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, respetando el principio de proporcionalidad. Este principio implica que los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión en cuestión.

1.3. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 72 y 73 y jurisprudencia citada). A este respecto, las medidas nacionales que originan un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público. Imputar la responsabilidad del pago del IVA a una persona que no sea el deudor del impuesto, sin permitirle liberarse de esta responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor, debe, por consiguiente, considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad. En efecto, resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por actos de un tercero responsable, en los que ella no tiene influencia alguna (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 74 y jurisprudencia citada).

En estas circunstancias, el ejercicio de la facultad de los Estados miembros de designar un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto con el fin de garantizar la recaudación eficaz de este debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre las dos personas afectadas a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 75).

El hecho de que una persona distinta del deudor actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptase toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un abuso o un fraude quedara excluida constituyen elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a

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





pagar con carácter solidario el IVA adeudado (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 76).

1.4. En el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el régimen de responsabilidad solidaria controvertido en el litigio principal presenta las siguientes características.

1.4.1. En primer lugar, la persona designada como solidariamente responsable debe ser el administrador de la entidad que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto, deudora del IVA impagado. Así pues, cabe considerar que esa persona participa en la adopción de decisiones en esta última, lo que excluye tenerla por una persona totalmente ajena a los actos de dicha entidad.

1.4.2. En segundo lugar, si la citada entidad ha notificado debidamente su incapacidad de pagar una deuda tributaria, el administrador en cuestión no será considerado responsable solidario del pago de la deuda correspondiente, a menos que la autoridad tributaria demuestre que el impago es el resultado de una mala gestión manifiesta del administrador durante los tres años anteriores al día de la notificación. [AP.30]

1.4.3. En tercer lugar, como ha alegado el Gobierno neerlandés en sus observaciones, esta obligación de notificación persigue un objetivo legítimo específico, de importancia cierta, consistente en que la autoridad tributaria sea informada a tiempo de cualquier incapacidad de pago, con la finalidad de examinar si es posible adoptar medidas adecuadas para evitar o limitar una pérdida de ingresos fiscales. [AP.31]

1.4.4. En cuarto lugar, la notificación de la incapacidad de pagar una deuda tributaria no parece presentar dificultades particulares ni por lo que se refiere a su forma ni por lo que respecta al contenido exigido y, además, puede completarse posteriormente a petición de la autoridad tributaria. [AP.32]

1.4.5. En quinto lugar, la presunción de responsabilidad del administrador resultante de una mala gestión manifiesta, que solo se aplica en caso de incumplimiento de la obligación de notificación, puede desvirtuarse, a condición de que dicho administrador demuestre previamente que tal incumplimiento no le es imputable. Este último requisito no se aplica al antiguo administrador que ya no estaba en ejercicio el día en que expiró el plazo de notificación, quien puede desvirtuar la presunción de mala gestión manifiesta en relación con el período al que se refiere la declaración del IVA sin tener que demostrar previamente que el incumplimiento de la obligación de notificación no le era imputable.

Dado que no parece excesivamente difícil para una entidad o, en su caso, para su administrador, cumplir la obligación de notificación prevista por el Derecho neerlandés y evitar de este modo que se genere, en principio, la responsabilidad de aquel por las deudas de la entidad en concepto del IVA cabe considerar que el incumplimiento de esta obligación constituye una conducta culposa. Además, como observa el Gobierno neerlandés, las consecuencias de tal conducta seguirían siendo en gran medida teóricas si el administrador pudiera liberarse de ellas justificando el incumplimiento de la obligación de notificación de un modo que no fuera invocando aquellas circunstancias que demuestran que no le es imputable. [AP.34]

* 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.





Dicho esto, el tribunal remitente desea que, en particular, el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre el hecho de que, a su juicio, es «extremadamente difícil» que un administrador demuestre que el incumplimiento de la obligación de notificar la incapacidad de pago no le es imputable. A este respecto, habida cuenta del principio de proporcionalidad -que los Estados miembros deben observar cuando designan a un deudor solidario distinto del obligado al pago del impuesto-, la pérdida sobrevenida de un derecho como consecuencia de la inobservancia de un plazo debe, cuando menos, seguir siendo inoponible a la persona afectada si esta demuestra que la inobservancia de que se trata no le es imputable, sin que la posibilidad de tal demostración pueda ser meramente teórica por una interpretación indebidamente amplia del concepto de imputabilidad por la Administración o por los tribunales nacionales. Pues bien,

- en primer término, de lo indicado por el tribunal remitente se desprende que el administrador de la entidad que ha incumplido la obligación de notificar su incapacidad de pagar una deuda en concepto de IVA puede acreditar las circunstancias que le permiten demostrar que no es responsable de que la entidad no haya cumplido dicha obligación.
- en segundo término, según las mismas indicaciones, no solo se incluyen en tales circunstancias los supuestos de fuerza mayor, sino también el hecho de que el administrador se haya fiado de la recomendación de un tercero que podía considerar suficientemente experto en la materia.
- en tercer término, el artículo 36, apartado 4, segunda frase, de la Ley de Recaudación no establece una lista limitativa de las circunstancias que el administrador puede invocar, lo que permite suponer que este puede basarse en cualquier circunstancia capaz de demostrar suficientemente que no le es imputable el incumplimiento por parte de la entidad de la obligación de notificar su incapacidad de pago.

Por lo demás, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, si el administrador consigue demostrar que el incumplimiento de esta obligación no le es imputable, también puede demostrar que la incapacidad de pago de la entidad no deriva de una mala gestión manifiesta por su parte durante los tres años anteriores al día de vencimiento del pago. Dado que, en este supuesto, el administrador solo debe invocar circunstancias que excluyan una mala gestión manifiesta por su parte, el hecho de soportar la carga de dicha prueba no resulta constitutivo de una obligación procesal exorbitante o contraria a la jurisprudencia expuesta en el apartado 25 de la presente sentencia.

Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad,

«debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional según la cual el administrador de una entidad que no ha cumplido la obligación de notificar su incapacidad de pagar una deuda de IVA debe demostrar, para liberarse de su responsabilidad solidaria por el pago de dicha deuda, que el incumplimiento de esa obligación de notificación no le es imputable, siempre que la normativa de que se trata no limite la posibilidad de acreditar tal circunstancia únicamente a los supuestos de fuerza mayor, sino que permita al administrador invocar cualquier circunstancia capaz de demostrar que no es responsable del incumplimiento de dicha obligación de notificación»

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





2. Sobre la segunda cuestión prejudicial

Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde al Tribunal de Justicia proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le planteen, deduciendo del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión los elementos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio [sentencia de 29 de julio de 2024, CU y ND (Asistencia social - Discriminación indirecta), C-112/22 y C-223/22, EU:C:2024:636, apartado 30 y jurisprudencia citada].

2.1. En el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que KL fue considerado antiguo administrador de la entidad deudora de las liquidaciones complementarias del IVA correspondientes al mes de febrero de 2019 porque el día en que fue efectiva la dimisión de KL del cargo de administrador no había expirado aún el plazo para notificar la incapacidad de la entidad de pagar el IVA adeudado correspondiente a ese mes. Así, con arreglo al artículo 36, apartado 6, de la Ley de Recaudación, se permitió a KL demostrar que el impago de la deuda por el IVA correspondiente a ese mes no era consecuencia de una mala gestión manifiesta que le fuera imputable durante los tres años anteriores a la expiración del período de pago correspondiente a ese mes. Como indica el tribunal remitente, el Tribunal de Apelación de La Haya declaró que KL había podido aportar esa prueba, que había actuado de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, que había adoptado toda medida razonable a su alcance y que su participación en un abuso o fraude quedaba excluida.

2.2. Sin embargo, KL desempeñaba las funciones de administrador de la entidad en los meses de noviembre y diciembre de 2018 y de enero de 2019 y no pudo demostrar que el incumplimiento de la obligación de notificación de la incapacidad de pago de dicha entidad no le fuera imputable, como exige el artículo 36, apartado 4, de la Ley de Recaudación. Así pues, con arreglo a esta disposición, no se le permitió demostrar que el impago de la deuda de IVA correspondiente a esos meses no era consecuencia de una mala gestión manifiesta por su parte durante los tres años anteriores a la expiración del período de pago correspondiente a esos meses. Por consiguiente, KL fue considerado solidariamente responsable de las deudas de la entidad de la que era administrador durante los meses de noviembre y diciembre de 2018 y de enero de 2019.

2.3. Habida cuenta de lo anterior, procede considerar que, mediante la segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que conlleva que el administrador de una entidad que no ha notificado la incapacidad de pago de esta siga siendo solidariamente responsable del pago de una deuda por el IVA correspondiente a un período específico, a pesar de haber sido liberado de una deuda por el mismo concepto correspondiente a un período inmediatamente posterior, tras haber podido demostrar que había actuado de buena fe y que había empleado, durante los tres años anteriores, toda la diligencia exigida

* 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.





a un operador informado con el fin de evitar que la entidad no pudiera cumplir sus obligaciones y quedar excluida su participación en un abuso o un fraude.

A este respecto,

2.3.1. en primer lugar, como se ha expuesto en los apartados 31, 32 y 34 de la presente sentencia, una obligación como la establecida por el Derecho neerlandés de notificar la incapacidad de pago persigue un objetivo legítimo consistente en informar con rapidez a la autoridad tributaria de cualquier incapacidad de pago, y su cumplimiento no presenta dificultades particulares, de modo que el incumplimiento de esta obligación debe considerarse constitutivo de un comportamiento culposo.

2.3.2. En segundo lugar, como se desprende del artículo 7 de la Orden Ministerial por la que se desarrolla la Ley de Recaudación Tributaria de 1990, la notificación de la incapacidad de pago debe efectuarse, a más tardar, dos semanas después del vencimiento del pago del impuesto adeudado. Esta norma implica que, si bien, como ha expuesto el Gobierno neerlandés en sus observaciones, la Administración tributaria puede considerar que esa notificación es válida para varios períodos impositivos posteriores, un período impositivo anterior, no cubierto por dicha notificación, conserva su autonomía en lo que respecta a la eventual responsabilidad solidaria del administrador de la entidad que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto. Lo mismo sucede con el período de referencia de tres años con respecto al cual se examinará, según el artículo 36, apartado 3, de la Ley de Recaudación, la cuestión de si la incapacidad de pago es el resultado de una mala gestión manifiesta del administrador.

Así pues, si bien una normativa nacional como la aplicable en el litigio principal, que supone cierta autonomía de los períodos impositivos, puede generar la responsabilidad solidaria del administrador de una entidad en caso de que no se notifique la incapacidad de pago de las deudas de esta, tal consecuencia se ve atenuada por el hecho de que, en determinadas circunstancias, la autonomía de los períodos impositivos también es capaz de limitar la responsabilidad del citado administrador. En efecto, la responsabilidad solidaria del referido administrador, que, con arreglo al artículo 36, apartado 4, de la Ley de Recaudación, se establece cuando aquel no ha velado por que la entidad notifique su incapacidad de pagar, solo despliega sus efectos respecto al período relativo a la notificación no realizada, sin afectar al período posterior para el cual dicha entidad notificó debidamente la incapacidad de pago.

De lo anterior se desprende que no puede considerarse que una normativa como la controvertida en el litigio principal, que implica la autonomía de cada período impositivo para el que existe obligación de notificación, vaya más allá de lo necesario para la correcta recaudación del IVA por el mero hecho de que su aplicación pueda tener consecuencias negativas para el administrador de una entidad que no ha notificado su incapacidad de pago en relación con un determinado período, pese a haber ejercido, por lo demás, sus funciones de buena fe y sin cometer abuso o fraude.

Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que,

«el artículo 273 de la Directiva 2006/112, leído a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que conlleva que el administrador de una entidad que no ha

* 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.





notificado la incapacidad de pago de esta siga siendo solidariamente responsable del pago de una deuda por el IVA correspondiente a un período específico, a pesar de haber sido liberado de una deuda por el mismo concepto correspondiente a un período inmediatamente posterior, tras haber podido demostrar que había actuado de buena fe y que había empleado, durante los tres años anteriores, toda la diligencia exigida a un operador informado con el fin de evitar que la entidad no pudiera cumplir sus obligaciones y quedar excluida su participación en un abuso o un fraude»

→ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES [IS]

IS. Asunto C-782/22. Sala Primera. ST.07.11.2024

➤ ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0782&qid=1735841392001

«Procedimiento prejudicial. Artículo 63 TFUE, apartado 1 - Libre circulación de capitales - Restricciones - Legislación tributaria - Impuesto sobre sociedades - Tributación de los dividendos - Igualdad de trato entre sociedades residentes y no residentes - Normativa nacional que reserva a las sociedades residentes la posibilidad de deducir de su beneficio imponible relativo a los dividendos las cargas correspondientes a sus compromisos frente a sus clientes en el marco de contratos de seguro “en unidades de cuenta” y de imputar íntegramente la tributación de los dividendos en el impuesto sobre sociedades »

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho neerlandés:** Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001. Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1969, en su versión aplicable durante el período de que se trata en el litigio principal. Ley del Impuesto sobre los Dividendos de 1965, en su versión aplicable durante el período de que se trata en el litigio principal.

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 63 TFUE, apartado 1.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre XX, sociedad domiciliada en el Reino Unido, y el Inspector del Servicio Tributario (Países Bajos), en relación con la devolución del impuesto sobre los dividendos recaudado en los Países Bajos sobre los dividendos percibidos por dicha sociedad durante los años 2003 a 2010 (en lo sucesivo, «período de que se trata en el litigio principal»)]

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. XX está registrada en el Reino Unido como empresa de seguros y celebra con sus clientes, que son principalmente entidades de seguros de pensiones institucionales y de empleadores establecidas en el Reino Unido, contratos denominados «contratos de seguro en unidades de cuenta». En virtud de esos contratos, XX invierte las primas recibidas de sus clientes con el fin de generar un rendimiento de la inversión, mientras que el riesgo de seguro vinculado a los contratos de pensiones celebrados entre esos clientes y terceros es soportado por los primeros.

* 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.





Las primas recibidas de los clientes se asignan a una o varias cestas de valores mobiliarios, asociadas a unidades de cuenta, y, a cambio, se atribuyen «unidades» a los clientes. Se atribuye a estos un valor correspondiente al número de estas unidades, multiplicado por el valor de la unidad en el momento en que tienen derecho a un pago. Este momento coincide generalmente con el momento en que dichos clientes están obligados a abonar prestaciones de pensión a sus asegurados. A excepción de la determinación del perfil de riesgo, los clientes de XX no influyen en la elección de los títulos en los que invierten ni disponen de ningún derecho sobre dichos títulos, sino que tienen únicamente un interés económico derivado en el valor de los títulos en los que se invierten las unidades.

DOS. La remuneración de XX por las actividades de inversión que ofrece a sus clientes corresponde a un porcentaje del valor de los activos gestionados para esos clientes y depende, en parte, del rendimiento obtenido sobre la inversión. Durante el período de que se trata en el litigio principal, las cestas incluían acciones de sociedades domiciliadas en los Países Bajos. Los dividendos abonados por dichas sociedades fueron gravados en dicho Estado miembro en concepto de impuesto sobre los dividendos a un tipo del 15 %. En el Reino Unido, XX está sujeta al impuesto sobre los beneficios y no puede imputar en él el impuesto sobre los dividendos recaudado por el Reino de los Países Bajos.

La solicitud de XX dirigida a la devolución del impuesto sobre los dividendos relativo al período de que se trata en el litigio principal por los dividendos percibidos en los Países Bajos y una reclamación posterior fueron desestimadas por la Administración tributaria, por lo que XX interpuso un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Zelanda y Brabante Occidental (Países Bajos) que, mediante sentencia de 24 de agosto de 2020, desestimó dicho recurso considerándolo infundado.

XX interpuso recurso de apelación contra dicha sentencia ante el Tribunal de Apelación de Bolduque (Países Bajos), que es el órgano jurisdiccional remitente.

Este último [Tribunal de Apelación de Bolduque]:

- indica que, por lo que respecta a los dividendos percibidos en los Países Bajos, XX se enfrenta a una diferencia de trato fiscal con respecto a los contribuyentes residentes. Señala que, en efecto, los dividendos percibidos por XX están sujetos a un impuesto del 15 % sobre su importe bruto, mientras que un contribuyente residente que perciba los mismos dividendos y desarrolle además actividades comparables a las de XX no tributa efectivamente por dichos dividendos.

- Considera que, pese a que los contribuyentes residentes también están sujetos al impuesto sobre los dividendos, este constituye para ellos, de conformidad con el artículo 25, apartado 1, de la Ley IS 1969, un pago a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban abonar. Así pues, el impuesto sobre los dividendos al que están sujetos los contribuyentes residentes es íntegramente imputable al impuesto sobre sociedades devengado y, si este último es inferior al impuesto sobre los dividendos recaudado, se les devuelve la diferencia.

- Señala que, si XX estuviera establecida en los Países Bajos, el impuesto sobre sociedades solo gravaría la remuneración que percibe por los servicios que presta a sus clientes. La base neta del impuesto sobre sociedades por los dividendos percibidos sería nula, ya que, al determinar el beneficio, se tendría en cuenta, como carga, el aumento 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.





compromisos contraídos con los clientes en virtud de los contratos de seguro en unidades de cuenta.

- Opina que, si bien la percepción de dividendos como tal no afecta a las diferentes partidas del balance de XX, ni al activo ni al pasivo, existe una relación de causalidad directa entre el rendimiento de las inversiones de XX y las variaciones de sus compromisos frente a los clientes. Dado que los dividendos son beneficios distribuidos, existe un vínculo económico entre dichos dividendos, que forman parte del rendimiento de las inversiones realizadas por XX, y las modificaciones del nivel de los compromisos de este frente a los clientes. Habida cuenta de este vínculo, si XX estuviera establecida en los Países Bajos, no estaría sujeta al impuesto sobre sociedades sobre dichos dividendos.

El órgano jurisdiccional remitente considera que esa diferencia de trato entre residentes y no residentes en relación con los dividendos percibidos en los Países Bajos puede constituir una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1. Señala que, por lo que respecta al importe bruto de los dividendos, la situación de XX es comparable a la de un contribuyente residente que perciba los mismos dividendos, puesto que, en ambos casos, el Reino de los Países Bajos grava tales dividendos.

No obstante, en la medida en que XX invierte, en particular, en acciones en los Países Bajos para cubrir sus compromisos frente a sus clientes en el marco de contratos en unidades de cuenta y en que, haciendo abstracción de la remuneración que XX percibe por la prestación de sus servicios y de costes insignificantes, los rendimientos obtenidos de la inversión conllevan la correspondiente modificación del valor de sus compromisos frente a los clientes en virtud de dichos contratos, se plantea la cuestión de si XX también es comparable a un residente beneficiario de dividendos desde el punto de vista de las cargas que implica este aumento de los compromisos frente a sus clientes.

El órgano jurisdiccional remitente considera, en esencia, que la conformidad con el Derecho de la Unión del tratamiento fiscal de los dividendos abonados a XX no puede deducirse claramente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Se opone el artículo 63 TFUE, apartado 1, a una normativa legal como la controvertida en el presente asunto, en virtud de la cual los pagos de dividendos efectuados por sociedades (cotizadas en bolsa) establecidas en los Países Bajos a una sociedad establecida en otro Estado miembro que ha invertido, en particular, en acciones de estas sociedades (cotizadas en bolsa) para cubrir futuras obligaciones de pago están sujetos a una retención en la fuente a un tipo del 15 % sobre el importe bruto de dichos pagos por dividendos, mientras que la carga fiscal sobre los pagos de dividendos a favor de una sociedad establecida en los Países Bajos en circunstancias por lo demás similares sería inexistente, porque en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre los beneficios al que quedaría sujeta esta última sociedad se tienen en cuenta los gastos derivados de un aumento de las obligaciones de pago futuras de la sociedad, aumento que se corresponde casi en su totalidad con una modificación (positiva) del valor de las inversiones, pese a que la percepción de los dividendos no entrañe en sí misma una modificación del valor de dichas obligaciones?»

* 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.





→ DECLARACIÓN -FALLO

« El artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una sociedad no residente, que ha invertido en las acciones de la primera sociedad con el fin de cubrir compromisos de pago en el futuro, están sujetos a un impuesto sobre los dividendos del 15 % sobre su importe bruto, mientras que los dividendos distribuidos a una sociedad residente están sujetos al impuesto sobre los dividendos mediante una retención en la fuente, que puede imputarse íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por esta última sociedad y dar lugar a una devolución, lo que lleva a que la carga fiscal que recae sobre dichos dividendos sea nula debido a la toma en consideración, en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades de esta última sociedad, de los costes generados por el aumento de sus compromisos de pago en el futuro...»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una sociedad no residente, que ha invertido en las acciones de la primera sociedad con el fin de cubrir compromisos de pago en el futuro, están sujetos a un impuesto sobre los dividendos del 15 % sobre su importe bruto, mientras que los dividendos distribuidos a una sociedad residente están sujetos al impuesto sobre los dividendos mediante una retención en la fuente, que puede imputarse íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por esta última sociedad y dar lugar a una devolución, lo que lleva a que la carga fiscal que recae sobre dichos dividendos sea nula debido a la toma en consideración, en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades de esta última sociedad, de los costes generados por el aumento de sus compromisos de pago en el futuro.

1. Sobre la existencia de una restricción prohibida por el artículo 63 TFUE, apartado 1

1.1. De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencias de 13 de noviembre de 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, apartado 48, y de 29 de julio de 2024, *Keva y otros*, C-39/23, EU:C:2024:648, apartado 40 y jurisprudencia citada).

En particular, el hecho de que un Estado miembro dispense a los dividendos abonados a las sociedades no residentes un tratamiento menos favorable en comparación con el trato que se dispensa a los dividendos abonados a las sociedades residentes puede disuadir a las sociedades establecidas en un Estado miembro distinto de ese primer Estado miembro de invertir en él y, por consiguiente, constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1 [véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de noviembre de 2019, *College Pension Plan of British*

* 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.





Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, apartado 49 y jurisprudencia citada, y de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 50].

1.2. Constituye un tratamiento menos favorable la aplicación a los dividendos abonados a sociedades no residentes de una carga impositiva mayor que la que soportan las sociedades residentes en relación con los mismos dividendos. Lo mismo sucede cuando los dividendos pagados a una sociedad residente se benefician de una exención total o parcial, mientras que los dividendos pagados a una sociedad no residente se someten a una retención en la fuente definitiva (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, apartado 50 y jurisprudencia citada).

Cuando un Estado miembro practica una retención en la fuente sobre los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en ese Estado miembro, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a efectos de determinar si una legislación de dicho Estado miembro es compatible con el artículo 63 TFUE, apartado 1, corresponde al órgano jurisdiccional nacional de que se trate, único que puede examinar los hechos del litigio del que está conociendo, verificar si la aplicación de una retención en la fuente a los dividendos distribuidos a una sociedad no residente tiene como resultado, en definitiva, que dicha sociedad soporte una carga impositiva mayor, en el mismo Estado miembro, que la que soportan los residentes en relación con los mismos dividendos (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 48).

Tal verificación debe efectuarse a la luz, por un lado, del impuesto sobre los dividendos adeudado por el contribuyente no residente y, por otro, del impuesto sobre los dividendos y del impuesto sobre la renta o sobre sociedades que graven al contribuyente residente e incluyan, en su base imponible, las rentas derivadas de las acciones de las que resulten los dividendos (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 74).

1.3. En el presente asunto, como señala el órgano jurisdiccional remitente, con arreglo a la normativa neerlandesa controvertida en el litigio principal, tanto los dividendos distribuidos a una sociedad no residente como los distribuidos a una sociedad residente están sujetos a un impuesto sobre los dividendos. Por lo que respecta a una sociedad no residente que reciba dividendos, la retención se practica con carácter definitivo, de modo que los dividendos están sujetos a un impuesto del 15 % sobre su importe bruto. En cambio, para una sociedad residente que reciba dividendos, se trata de una retención a cuenta del impuesto sobre sociedades que deba abonar y podrá imputarse íntegramente a este y dar lugar a una devolución, en el supuesto de que el impuesto sobre los dividendos exceda del impuesto sobre sociedades adeudado por dicha sociedad.

Por consiguiente, según las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente, la sociedad residente no tributa efectivamente por los dividendos percibidos, puesto que, al determinar el beneficio imponible en concepto del impuesto sobre sociedades, se tiene en cuenta, como carga, el aumento de los compromisos contraídos con los clientes en virtud de los contratos de seguro en unidades de cuenta, lo que da lugar a que la base neta del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos sea nula. A este respecto, el Gobierno

* 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.





neerlandés rebate la afirmación del órgano jurisdiccional remitente de que la carga fiscal de los dividendos distribuidos a las sociedades residentes es nula y alega que la carga que representa el impuesto del 15 % sobre los dividendos brutos a la que están sujetos los dividendos abonados a las sociedades no residentes debe compararse con la carga fiscal resultante del impuesto sobre sociedades a la que están sujetos los dividendos abonados a las sociedades residentes, la cual, durante el período de que se trata en el litigio principal, representaba del 20 % al 34 %.

1.4. No obstante, es preciso recordar que, por lo que se refiere a la interpretación de las disposiciones nacionales, el Tribunal de Justicia debe, en principio, basarse en las calificaciones que resultan de la resolución de remisión. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho interno de un Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2023, *Deutsche Wohnen*, C-807/21, EU:C:2023:950, apartado 36 y jurisprudencia citada).

Por consiguiente, procede basarse en la premisa expuesta por el órgano jurisdiccional remitente y considerar que, aunque se practique una retención tanto sobre los dividendos abonados a las sociedades residentes como sobre los dividendos abonados a las sociedades no residentes, la aplicación del mecanismo de imputación del impuesto sobre los dividendos al impuesto sobre sociedades adeudado por la sociedad residente y de devolución de dicho impuesto en el supuesto de que el impuesto sobre sociedades adeudado sea inferior al impuesto sobre los dividendos retenido, previsto por la normativa neerlandesa controvertida en el litigio principal, junto con las modalidades de cálculo de la base imponible de la sociedad residente, que permite deducir las cargas vinculadas al aumento de los compromisos frente a los clientes en virtud de los contratos de seguro en unidades de cuenta, conduce a que los dividendos abonados a las sociedades residentes estén exentos del impuesto.

De ello resulta que los dividendos abonados a las sociedades no residentes sufren un tratamiento fiscal menos ventajoso que el dispensado a los dividendos abonados a las sociedades residentes, en la medida en que los primeros están sujetos a una tributación definitiva del 15 %, mientras que los segundos están, a fin de cuentas, exentos de tributación. Ese tratamiento desfavorable de los dividendos por un Estado miembro puede disuadir a las sociedades no residentes de invertir en ese Estado miembro y constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

1.5. Sin embargo, con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Según reiterada jurisprudencia, el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), debe interpretarse en sentido estricto, ya que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Por lo tanto, este precepto no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado FUE [sentencia de 7

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





de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 67 y jurisprudencia citada].

En efecto, las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), no deben constituir, de acuerdo con el apartado 3 del mismo artículo, ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que tales diferencias de trato solo pueden autorizarse cuando afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones imperiosas de interés general [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 68 y jurisprudencia citada]. [AP.44]

2. Sobre la existencia de situaciones objetivamente comparables

2.1. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, por una parte, que el carácter comparable o no de una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta y, por otra parte, que únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por dicha normativa para apreciar si la diferencia de trato que resulta de ella refleja una diferencia de situaciones objetiva (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2024, Keva y otros C-39/23, EU:C:2024:648, apartado 51 y jurisprudencia citada).

2.2. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si XX se encuentra en una situación comparable a la de una sociedad residente que obtiene dividendos desde el punto de vista de las cargas que conlleva el aumento de los compromisos frente a los clientes en virtud de los contratos de seguro en unidades de cuenta, aumento que es consecuencia de la obtención de beneficios por las sociedades en cuyas acciones ha invertido XX. Es preciso señalar que dicho órgano jurisdiccional no precisa el objetivo específico que persigue la normativa neerlandesa controvertida en el litigio principal al permitir a la sociedad residente deducir de la base imponible las cargas que implica el aumento de los compromisos frente a los clientes de tal sociedad que ha celebrado contratos como los controvertidos en el litigio principal, y se limita a señalar que esa deducción se efectúa en concepto de los gastos soportados.

2.3. De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en lo que concierne a los gastos, como, por ejemplo, los gastos profesionales vinculados directamente a una actividad que ha generado rendimientos imponibles en un Estado miembro, los residentes en este y los no residentes se encuentran en una situación comparable (véanse, en particular, las sentencias de 24 de febrero de 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 29; de 8 de noviembre de 2012, Comisión/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688, apartado 37; de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 57, y de 13 de noviembre de 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, apartado 74).

2.4. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, presentan un vínculo directo con la actividad considerada los gastos ocasionados por esta y necesarios por tanto para su ejercicio (sentencias de 24 de febrero de 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109,

* 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.





apartado 30 y jurisprudencia citada; de 13 de julio de 2016, *Brisal y KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, apartado 46, y de 6 de diciembre de 2018, *Montag*, C-480/17, EU:C:2018:987, apartado 33). El Tribunal de Justicia ha declarado que, en el caso de rentas percibidas en forma de dividendos, tal relación directa solo existe en el caso de los gastos que estén directamente relacionados con la propia percepción de los dividendos (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2015, *Miljoen y otros*, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartados 58 y 59). [AP.50]

En este sentido, no existe una relación de ese tipo por lo que respecta a la deducción de los dividendos incluidos en el precio de adquisición de acciones, ya que tal deducción tiene por objeto determinar el precio real de adquisición de estas, ni en lo que atañe a los costes de financiación, que se refieren a la posesión, como tal, de las acciones de las que proceden los dividendos (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2015, *Miljoen y otros*, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 60).

Es cierto que el aumento de los compromisos frente a los clientes no parece poder relacionarse con la percepción, en sí misma, de los dividendos, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 50 de la presente sentencia. Sin embargo, este único hecho no permite concluir que las situaciones de beneficiarios de dividendos residentes y no residentes no sean comparables a la luz de la normativa neerlandesa controvertida en el litigio principal.

2.5. En los apartados 55 y 81 de la sentencia de 13 de noviembre de 2019, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960), posterior a la sentencia de 17 de septiembre de 2015, *Miljoen y otros* (C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608), el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que un fondo de pensiones no residente que destine los dividendos percibidos a dotar provisiones por las pensiones que deberá abonar en el futuro, ya sea deliberadamente o de conformidad con la normativa vigente en su Estado de residencia, se encuentra en una situación comparable a la de un fondo de pensiones residente en relación con una normativa nacional en virtud de la cual, para calcular el impuesto sobre sociedades, la percepción de dividendos por ese fondo de pensiones residente da lugar a un incremento del resultado sujeto a tributación muy reducido, e incluso, en algunos casos, inexistente. Efectivamente, el Tribunal de Justicia señaló, en el mencionado apartado 55, que tal percepción conlleva un incremento proporcional de las provisiones técnicas y que únicamente se produce un incremento del resultado sujeto a tributación del fondo de pensiones residente cuando los rendimientos de las inversiones extracontables no se trasladen al crédito de los distintos contratos de este último fondo de pensiones.

En los apartados 79 y 80 de la sentencia de 13 de noviembre de 2019, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960), el Tribunal de Justicia consideró, en efecto, por una parte, que en el asunto que dio lugar a dicha sentencia existía una relación de causalidad entre la percepción de dividendos, el incremento de las provisiones matemáticas y de otras partidas del pasivo y la ausencia de incremento de la base imponible del fondo residente, y, por otra parte, que tal normativa nacional, que permitía la exención total o prácticamente total de los dividendos abonados a los fondos de pensiones residentes, facilitaba así la acumulación de capitales de tales fondos, mientras que todos los fondos de pensiones están obligados, en principio, a invertir las primas 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.





seguro en el mercado de capitales para generar ingresos en forma de dividendos que les permitan cumplir sus obligaciones futuras derivadas de los contratos de seguro.

2.6. Así, el Tribunal de Justicia ha considerado que las obligaciones de los fondos de pensiones relativas a la inversión de las primas de seguro y a la afectación de los dividendos percibidos para provisionar las pensiones de jubilación pueden fundamentar la comparabilidad entre los fondos de pensiones residentes y no residentes a la luz de una normativa nacional que, mediante las modalidades de cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades, permita eximir total o casi totalmente los dividendos percibidos por un fondo de pensiones residente, cuando exista una relación de causalidad entre la percepción de los dividendos y las cargas constituidas por dichas obligaciones y derivadas de la actividad de tales fondos.

2.7. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente:

- señala que, si bien una sociedad como XX no constituye un fondo de pensiones, la actividad de esta se caracteriza por el hecho de que dicha sociedad invierte, en particular en acciones en los Países Bajos, para cubrir sus compromisos frente a sus clientes en el marco de contratos en unidades de cuenta y que los rendimientos obtenidos de la inversión por dicha sociedad conllevan la correspondiente modificación del valor de sus compromisos frente a los clientes en virtud de los contratos mencionados.

- considera, además, que existe una relación de causalidad directa entre el rendimiento de las inversiones y las variaciones de los compromisos y que es precisamente debido a esta relación por lo que una sociedad residente no tributa por dichos dividendos en concepto de impuesto sobre sociedades, dado que estos constituyen beneficios distribuidos y existe una relación económica entre dichos dividendos y la modificación del nivel de compromisos frente a los clientes.

Pues bien, si resultase, habida cuenta de la finalidad específica de las actividades de inversión, que la normativa nacional reconoce tal relación directa entre los dividendos percibidos por las sociedades residentes y la modificación del nivel de compromisos frente a los clientes de esas sociedades, extremo este que corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente, procedería declarar que una sociedad no residente se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de una sociedad residente por lo que respecta a los dividendos de fuente neerlandesa, puesto que tal sociedad no residente desarrolla la misma actividad y los dividendos percibidos por ella conllevan la modificación del nivel de compromisos frente a sus clientes. [AP.59]

Además, si la normativa nacional reconoce una relación directa entre los dividendos percibidos por las sociedades residentes y la modificación del nivel de compromisos frente a los clientes de dichas sociedades, que puede deducirse de la base imponible del impuesto sobre sociedades, corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si el objetivo de ese mecanismo es una exención pura y simple de la tributación de los dividendos distribuidos a sociedades residentes que celebran contratos en unidades de cuenta (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, Comisión/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688, apartado 42).

2.8. Es preciso recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a partir del momento en que un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, somete al

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





impuesto sobre la renta no solo a los contribuyentes residentes, sino también a los no residentes, por los dividendos que perciban de una sociedad residente, la situación de los contribuyentes no residentes se asemeja a la de los contribuyentes residentes (sentencias de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 67, y de 13 de noviembre de 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, apartado 66 y jurisprudencia citada).

En efecto, el mero ejercicio, por ese mismo Estado miembro, de su potestad tributaria, con independencia de cualquier tributación en otro Estado miembro, genera un riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica. En tal caso, para que los contribuyentes beneficiarios no residentes no se vean afectados por una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1, el Estado miembro de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica, los contribuyentes no residentes estén sujetos a un trato equivalente al que disfrutaban los contribuyentes residentes (sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 68 y jurisprudencia citada).

CONCLUSIÓN: En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente constate que una sociedad no residente se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de una sociedad residente, procedería, de conformidad con la jurisprudencia recogida en el apartado 44 de la presente sentencia, examinar si la diferencia de trato controvertida en el litigio principal puede, en su caso, estar justificada por razones imperiosas de interés general.

3. Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general

Con carácter preliminar, cabe señalar que tales razones no han sido mencionadas ni en la petición de decisión prejudicial ni por el Gobierno neerlandés. En esas circunstancias, corresponde, en su caso, al órgano jurisdiccional remitente examinar una eventual justificación a la luz de los objetivos perseguidos por la normativa nacional controvertida en el litigio principal.

3.1. Dicho esto, en sus observaciones escritas, el Gobierno alemán considera que, en el presente asunto, una posible restricción a la libre circulación de capitales estaría justificada por la necesidad de preservar tanto el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros como la coherencia del régimen tributario nacional. Para dar una respuesta útil que permita al órgano jurisdiccional remitente resolver el litigio del que conoce, es preciso examinar si esas razones imperiosas de interés general pueden justificar tal restricción.

El Gobierno alemán sostiene:

- por una parte, que la no deducibilidad de las cargas relativas al aumento de los compromisos de pago derivados de contratos de inversión de primas de seguro sirve para preservar el reparto de la potestad tributaria acordado entre los Estados, puesto que cabría suponer que XX puede deducir, en su Estado de residencia, las cargas fiscales vinculadas al aumento de los compromisos contraídos frente a sus clientes debido a la relación con la actividad de inversión de las aportaciones al seguro por cuenta de entidades de previsión para la vejez, y las retribuciones que de ello se derivan. Pues bien, según dicho Gobierno,

* 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.





operar una deducción adicional al gravar las rentas obtenidas en concepto de dividendos en los Países Bajos supondría, por consiguiente, una doble ventaja fiscal, contraria al reparto realizado de la potestad tributaria.

- por otra parte, considera que existe una correlación entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado, que permite acoger la justificación basada en la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario del Estado miembro de que se trata. En efecto, a su juicio, los gastos fiscales de XX que resultan, en su caso, del aumento de los compromisos frente a los clientes están directamente relacionados con las remuneraciones que percibió por la inversión de las aportaciones de seguro y que no están sujetas a tributación en los Países Bajos. La exclusión de la deducibilidad de los eventuales gastos vinculados al aumento de los compromisos frente a los clientes, en el marco de la tributación de los dividendos percibidos por XX, sigue una lógica simétrica y constituye la contrapartida de la no imposición de las remuneraciones derivadas de la inversión de las primas de seguro.

3.2. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende:

3.2.1. En primer lugar, que preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros forma parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a la libre circulación de capitales, como una medida nacional destinada a evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su potestad tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio (sentencia de 16 de junio de 2022, ACC Silicones, C-572/20, EU:C:2022:469, apartado 53 y jurisprudencia citada).

No obstante, tal motivo no puede justificar que las sociedades no residentes beneficiarias de dividendos sean sometidas a imposición por un Estado miembro que ha optado por no gravar a las sociedades residentes con respecto a este tipo de rendimientos (sentencia de 16 de junio de 2022, ACC Silicones, C-572/20, EU:C:2022:469, apartado 54 y jurisprudencia citada).

En el presente asunto, si bien el Reino de los Países Bajos optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos percibidos por las sociedades tanto residentes como no residentes, dicho Estado miembro también decidió, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, neutralizar íntegramente la carga de la retención en la fuente que grava dichos dividendos cuando estos se abonan a sociedades residentes. En esas circunstancias, preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede justificar que se someta a imposición a las sociedades establecidas en otros Estados miembros con respecto a este tipo de rendimientos (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2022, ACC Silicones, C-572/20, EU:C:2022:469, apartado 55).

3.2.2. En segundo lugar, en la medida en que, en el contexto de la alegación relativa al reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, el Gobierno alemán invoca en realidad la voluntad de evitar la doble deducción de las cargas, es preciso señalar que un Estado miembro está facultado para comprobar que las cargas que gravan los dividendos, cuya deducción se solicita, no gravan otros ingresos en otro Estado miembro, como 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.





derivados de la remuneración que los clientes abonan a una sociedad por las inversiones que esta realiza, y no se deduzcan de dichas rentas en ese otro Estado miembro.

No obstante, al limitarse a mencionar, sin más precisiones, el eventual riesgo de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, los gastos que gravan los dividendos puedan deducirse por segunda vez en el Estado de residencia de la sociedad beneficiaria de estos, sin determinar en qué sentido no habría permitido evitar ese riesgo la aplicación de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos [directos] y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO 2004, L 359, p. 30), en vigor durante el período de que se trata en el litigio principal, el Gobierno alemán no permite al Tribunal de Justicia apreciar el alcance de esa alegación (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 52, y de 13 de julio de 2016, Brisal y KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, apartado 38).

3.2.3. En tercer lugar, por lo que respecta a la alegación basada en la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario del Reino de los Países Bajos, procede señalar que este se basa en la premisa de que las cargas relativas al aumento de los compromisos frente a los clientes no tienen un vínculo directo con la actividad que generó rentas sujetas a tributación, en forma de dividendos, en ese Estado miembro, sino que están vinculadas a la remuneración que la sociedad beneficiaria de los dividendos percibe de sus clientes por las inversiones que realizó para ellos. Pues bien, en el caso de una sociedad no residente, como XX, tal remuneración no está sujeta a tributación en los Países Bajos.

No obstante, como resulta del apartado 59 de la presente sentencia, una sociedad no residente solo se encuentra en una situación comparable a la de una sociedad residente en cuanto a la toma en consideración de las cargas relativas al aumento de los compromisos frente a los clientes si el régimen fiscal del Estado miembro de residencia de la sociedad que distribuye dividendos reconoce una relación directa entre dichos dividendos y dichas cargas. Pues bien, el Reino de los Países Bajos dispone de la facultad de gravar los dividendos de origen neerlandés distribuidos a sociedades tanto residentes como no residentes.

3.3. La necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, de evitar el doble cómputo de las cargas y de preservar la coherencia del régimen tributario nacional no pueden, por tanto, invocarse para justificar la restricción a la libre circulación de capitales controvertida en el litigio principal.

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que,

«el artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una sociedad no residente, que ha invertido en las acciones de la primera sociedad con el fin de cubrir compromisos de pago en el futuro, están

* 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.





sujetos a un impuesto sobre los dividendos del 15 % sobre su importe bruto, mientras que los dividendos distribuidos a una sociedad residente están sujetos al impuesto sobre los dividendos mediante una retención en la fuente, que puede imputarse íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por esta última sociedad y dar lugar a una devolución, lo que lleva a que la carga fiscal que recae sobre dichos dividendos sea nula debido a la toma en consideración, en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades de esta última sociedad, de los costes generados por el aumento de sus compromisos de pago en el futuro»

II.2. Sentencias (Reseñas)

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO [IVA]

👉 **IVA. 1º Asunto C-594/23. Sala Séptima. ST.07.11.2024**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0594&qid=1735841537123

«Procedimiento prejudicial - Directiva2006/112/CE - Entrega de terrenos que solo contienen cimientos de viviendas - Calificación -Artículo 12 - Conceptos de "terreno edificable" y de "edificio o parte del mismo" - Criterio de la "primera ocupación" de un edificio»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 12, apartado 1, letras a) y b), y 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Ministerio de Hacienda (Dinamarca), de una parte, y Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (en lo sucesivo, «NSS») y Strandkanten Sæby ApS, de otra parte, en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que debe abonarse por la entrega de unos terrenos dotados de cimientos para viviendas.

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva del IVA

- **Derecho danés:** Ley de consolidación n.º 966, en su versión modificada), de 14 de octubre de 2005, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2010. A partir del 1 de enero de 2011, artículo 13, apartado 1, punto 9, de la Ley del IVA, en su versión modificada por la Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. En 2006, NSS adquirió un bien inmueble utilizado hasta entonces como camping. Durante el año 2008, NSS dividió dicho inmueble en varias parcelas y, en enero de 2009, se instalaron conexiones de electricidad, agua, calefacción y alcantarillado en algunas de las parcelas. En otoño de 2010, sobre la base de una serie de licencias de obra que había obtenido de la administración competente, empezó la cimentación en algunas de estas parcelas. Estas obras de cimentación finalizaron antes del 1 de enero de 2011. El 1 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.





enero de 2015, NSS transmitió la propiedad de dieciséis parcelas cimentadas a una sociedad danesa. Estas parcelas se vendieron posteriormente a particulares.

Más tarde, en cinco de dichas parcelas, se construyeron viviendas sobre los cimientos colocados durante el año 2010. En otras ocho parcelas, se construyó una vivienda, pero no sobre los cimientos colocados durante el año 2010. En las tres parcelas restantes, los cimientos colocados durante el año 2010 siguen en su sitio, pero no se ha edificado en ellas.

DOS. Mediante resolución de 28 de septiembre de 2017, la Administración Tributaria, (Dinamarca) ordenó a NSS el pago del IVA correspondiente a la entrega de las dieciséis parcelas cimentadas, al considerar que constituía una entrega de «terrenos edificables» sujeta al IVA con arreglo al artículo 13, apartado 1, punto 9, letra b), de la Ley del IVA modificada. NSS impugnó esta resolución ante la Comisión Tributaria Nacional, (Dinamarca), que declaró, mediante resolución de 1 de septiembre de 2021, que la entrega de esas dieciséis parcelas no constituía una operación sujeta al IVA con arreglo al artículo 13, apartado 1, punto 9, letra b), de la Ley del IVA modificada, sino una operación exenta de IVA de conformidad con el artículo 13, apartado 1, punto 9, de la Ley del IVA, que eximía del IVA todas las entregas de bienes inmuebles. A este respecto, la Comisión Tributaria Nacional señaló, en particular, que NSS había comenzado a cimentar esas dieciséis parcelas antes del 1 de enero de 2011 y que había adquirido dichas parcelas antes de la presentación del proyecto de ley que dio lugar a la Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009.

TRES. El 1 de diciembre de 2021, el Ministerio de Hacienda interpuso recurso contra la resolución de la Comisión Tributaria Nacional ante el Tribunal de Primera Instancia de Aalborg (Dinamarca), que remitió el asunto al Tribunal de Apelación de la Región Oeste (Dinamarca), que es el órgano jurisdiccional remitente, debido a las cuestiones de principio que plantea.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Es compatible con los artículos 135, apartado 1, letra j), y 12, apartados 1, letra a), y 2, de la [Directiva del IVA], por un lado, y con los artículos 135, apartado 1, letra k), y 12, apartados 1, letra b), y 3, de esa misma Directiva, por otro lado, que, en circunstancias como las del litigio principal, un Estado miembro considere la entrega de un terreno, que en el momento de la entrega estaba dotado de cimientos y en el que un edificio de viviendas se construye con posterioridad, por otros propietarios, como una venta de un terreno edificable sujeta al IVA?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«El artículo 12 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno dotado, en la fecha de dicha entrega, exclusivamente de cimientos para viviendas constituye una entrega de un «terreno edificable», en el sentido del mencionado artículo»

IVA. 2º Asunto C-624/23. Sala Séptima. ST.21.11.2024

* 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.





➤ ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0624&qid=1735841646900

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Deducción del IVA - Principio de neutralidad del IVA - Presentación fuera de plazo de una solicitud de registro - Emisión y contenido de las facturas - Factura que no menciona el IVA soportado - Impuesto calculado sobre la base de un acta - Falta de factura rectificativa - Derecho a deducción - Exclusión»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) y del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SEM y el Director de la Dirección Recursos y Práctica en Materia Tributaria y de Seguridad Social de Varna en la Agencia Nacional de Recaudación (Bulgaria) en relación con la denegación a dicha sociedad del derecho a deducir el IVA.

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva IVA

- **Derecho búlgaro:** artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, ZDDS)

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. SEM es una sociedad búlgara que desarrolla una actividad de construcción de vías férreas subterráneas y aéreas. Es sujeto pasivo del IVA. El 4 de agosto de 2020, esta sociedad celebró con Hidrostroy - Russia OOD, sociedad rusa especializada en la puesta a disposición de buques para la realización de trabajos de dragado, un contrato para que esta realizase trabajos de dragado en la zona acuática del puerto de Varna (Bulgaria). En virtud de ese contrato, Hidrostroy - Russia era el proveedor y SEM el destinatario.

Los días 31 de octubre y 15 de noviembre de 2020, Hidrostroy - Russia emitió dos facturas a la atención de SEM relativas a los trabajos realizados en ejecución de dicho contrato, por importes de 1.320.542,97 BGN (aproximadamente 675.200 euros) y de 2.440.972,26 BGN (aproximadamente 1.248.100 euros), respectivamente. En las fechas de emisión de esas facturas, Hidrostroy - Russia no estaba registrada a efectos del IVA en Bulgaria, en virtud de la ZDDS, por lo que no mencionó el IVA en dichas facturas. Los trabajos en cuestión se llevaron a cabo posteriormente y su destinatario era ES BILD, una sociedad constituida entre SEM y EIS - representante de Hidrostroy - Russia en Bulgaria.

2. Hidrostroy - Russia presentó su declaración de registro a efectos del IVA el 26 de noviembre de 2020. El 10 de diciembre de 2020 se le expidió una decisión de registro, que le fue notificada el 11 de diciembre de 2020. Hidrostroy - Russia fue objeto de una inspección tributaria que permitió acreditar que dicha sociedad había superado, desde el 9 de diciembre de 2019, el umbral de volumen de operaciones imponible previsto en el

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





artículo 96, apartado 1, de la ZDDS, lo que justificaba su registro a efectos del IVA, y que, por lo tanto, debería haber presentado, con arreglo a dicha disposición, una declaración de registro en virtud de dicha Ley a más tardar el 16 de diciembre de 2019. Por lo tanto, al no haber cumplido esta obligación, se consideraba a dicha sociedad deudora del IVA por las entregas que implicaban la superación de dicho umbral durante el período comprendido entre el 9 de diciembre de 2019 y la fecha de su registro efectivo con arreglo al artículo 96, apartado 1, de la ZDDS, a saber, el 11 de diciembre de 2020.

3. El 11 de diciembre de 2020, la Autoridad tributaria instó a Hidrostroy - Russia a liquidar el IVA correspondiente a las operaciones imponibles correspondientes a ese período [comprendido entre el 9 de diciembre de 2019 y la fecha de su registro efectivo] y a levantar acta, con arreglo al artículo 117, apartado 1, punto 1, de la ZDDS. Mediante escrito de 12 de julio de 2021, dicha sociedad le notificó el acta, formalizada con fecha de 29 de junio de 2021, mediante la que liquidaba el IVA, en la que aparecía como proveedora y beneficiaria de dichas operaciones. Dicha acta mencionaba, en particular, las dos facturas de 31 de octubre y 15 de noviembre de 2020, por un importe total de IVA de 752.303,05 BGN (aproximadamente 384.650 euros).

EIS representante de Hidrostroy - Russia en Bulgaria, cuya cuenta bancaria se utilizaba para el pago de las obligaciones tributarias de dicha sociedad en ese Estado miembro, celebró con SEM, el 13 de julio de 2021, un contrato mediante el cual esta última sociedad le concedió un préstamo por importe de 752.303,05 BGN, idéntico al importe de IVA mencionado en el acta por esas dos facturas. El importe de ese préstamo fue efectivamente utilizado por EIS para abonar dicho IVA a la Hacienda Pública búlgara.

4. SEM inscribió en su registro de adquisiciones y en la declaración de IVA correspondiente al período fiscal del mes de diciembre de 2021 un derecho a deducir el IVA por importe de 753.390,12 BGN (aproximadamente 385.200 euros), sobre la base del acta. La Autoridad tributaria constató que, en la fecha de emisión del acta, no se había producido el hecho imponible de la obligación tributaria y que, por consiguiente, el IVA no era exigible. En esas circunstancias, la mencionada Autoridad concluyó que SEM no cumplía los requisitos establecidos en el artículo 71 de la ZDDS para deducir el IVA, al no estar en posesión de facturas que mencionaran el IVA. A este respecto, consideró que dicha acta no era un documento válido que acreditara la existencia de un derecho a deducción.

Por lo tanto, con arreglo al artículo 25, apartados 1 y 4, de la ZDDS, en relación con el artículo 71, apartado 1, de dicha Ley, la Autoridad tributaria denegó a SEM el derecho a deducir el IVA en cuestión. Esta denegación de la Autoridad tributaria estaba motivada, además, por el hecho de que el IVA correspondiente a las entregas recibidas de Hidrostroy - Russia había sido liquidado a raíz del procedimiento de inspección seguido frente a dicha sociedad, con arreglo al artículo 102, apartado 4, de la ZDDS. A este respecto, dicha Autoridad adoptó la interpretación de la referida disposición realizada por el Tribunal Constitucional (Bulgaria), según la cual el proveedor de una operación sujeta al impuesto que no haya presentado una declaración de registro en el plazo establecido está obligado a pagar el IVA por dicha operación, pero no tiene derecho a rectificar las facturas emitidas durante el período comprendido entre la fecha en la que alcanzó el umbral de volumen de operaciones imponible a partir del cual es obligatorio el registro a efectos del IVA y la fecha en la que se registró efectivamente a efectos del IVA.

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





SEM interpuso un recurso contra la resolución de la Autoridad tributaria por la que se le denegaba el derecho a deducir el IVA ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna (Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Es admisible, con arreglo a los artículos 63, 167, 168, letra a), 178, letra a), 218, 219, 220, 226 y 228 de la Directiva [del IVA], una práctica observada por el organismo competente en materia de recaudación en cuanto a la aplicación de disposiciones nacionales, en particular el artículo 71, apartado 1, de la [ZDDS], en relación con el artículo 25, apartado 1, de [la ZDDS], en relación con los artículos 102, apartado 4, 114, 116 y 117 de esta, y en relación con los artículos 125 y 126 de la misma Ley, con arreglo a la cual se deniega al destinatario de una prestación de servicios sujeta al IVA el derecho a deducción tanto respecto del período en que se produjo la prestación del servicio como respecto del período en que la incluyó en su declaración del impuesto, debido a que la factura expedida a su favor por el prestador del servicio no contenía la mención del IVA y en un momento posterior (con motivo de la inspección fiscal efectuada sobre el prestador del servicio) se redactó un documento que no cumplía los requisitos de contenido de una factura (se levantó un acta en la que su autor era designado tanto prestador del servicio como destinatario de este conforme al acta) y en el que se indicaba la factura expedida al destinatario del servicio y se calculaba el importe del IVA a partir de la base imponible que allí constaba, IVA que fue satisfecho, y que el destinatario del servicio solo posteriormente declaró el derecho a deducción ("derecho a reclamar un crédito fiscal", con arreglo a la [ZDDS]) sobre la base de dicha acta, y hace esta manera de proceder imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducción por parte del sujeto pasivo?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿en qué momento ha de ejercerse el derecho a deducción: en el de expedición de la factura sin mención del IVA o en el de levantamiento del acta por el prestador del servicio?

3) ¿Son admisibles, con arreglo al artículo 203 en relación con los artículos 178, letra a), y 176 de la Directiva del IVA y con arreglo al principio de neutralidad fiscal, una disposición como el artículo 102, apartado 4, de la [ZDDS] y una práctica de la Administración tributaria nacional según las cuales el prestador de un servicio sujeta al IVA que no haya presentado una solicitud de registro con arreglo a la [ZDDS] dentro del plazo legalmente establecido a partir de la fecha en que quedó obligado a registrarse en virtud de dicha Ley únicamente está obligado a satisfacer el IVA correspondiente a las prestaciones de servicios que haya realizado durante el período comprendido entre el momento en que quedó obligado a registrarse y la fecha en que se registró ante el organismo competente en materia de recaudación, sin que se prevea ninguna posibilidad de que el prestador del servicio para el cual se haya apreciado una deuda del IVA en virtud del artículo 102, apartado 4, de la [ZDDS] expida facturas rectificativas (u otros documentos) al destinatario del servicio, para que este pueda ejercer su derecho a deducción?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la

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





Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual el destinatario de una entrega sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) se ve privado del derecho a deducir ese impuesto, previsto en la referida Directiva, en el supuesto de que el proveedor, por una parte, haya incumplido su obligación, establecida en dicha normativa, de presentar una declaración de registro a efectos del IVA y haya emitido a la atención del destinatario facturas que no mencionan el IVA y de que, por otra parte, haya levantado, durante una inspección fiscal, un acta en la que se menciona el correspondiente IVA y en la que se presentó al proveedor también como destinatario de esa entrega.

2) La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, y el principio de neutralidad del IVA, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de rectificar una factura en el supuesto de que, por una parte, la factura que el proveedor entregó al destinatario de una entrega sujeta al IVA no mencionase este impuesto y de que, por otra parte, con ocasión de una inspección tributaria de dicho proveedor, este haya levantado un acta en la que se haga constar el IVA y se presenta a dicho proveedor también como el destinatario de la entrega»

👉 IVA. 3º Asunto C-622/23. Sala Séptima. ST.28.11.2024

➤ ATENCIÓN! Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0622&qid=1735841779761

«Procedimiento prejudicial - Operaciones imponibles - Contrato de obras para la realización de un proyecto inmobiliario - Resolución del contrato por el promotor - Concepto de "retribución" - Calificación - Obligación de pagar el importe total acordado deducidos los gastos en los que el prestador no ha incurrido - Artículo 73 - Base imponible»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre dos sociedades establecidas en Austria, a saber, por una parte «RHTB» y, por otra parte, «PARKRING», en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) del importe adeudado en virtud de un contrato como consecuencia de la resolución, por el promotor (PARKRING), de un proyecto inmobiliario cuya realización ya había comenzado y que la empresa constructora (RHTB) estaba dispuesta a finalizar.

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva del IVA

- **Derecho austriaco:** el artículo 1168, apartado 1, primera frase, del Código Civil General, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ABGB»).

→ LITIGIO PRINCIPAL

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





UNO. En marzo de 2018, RHTB Y PARKRING celebraron un contrato de obras en virtud del cual RHTB debía construir un proyecto inmobiliario por un importe de 5.377.399,69 euros, incluidos 896.233,28 euros en concepto de IVA. Tras el inicio de los trabajos, PARKRING comunicó a RHTB, en junio de 2018, que ya no deseaba contar con sus servicios para llevar a cabo el proyecto por razones no imputables a RHTB. El 19 de diciembre de 2018, RHTB solicitó a PARKRING, con arreglo al artículo 1168, apartado 1, primera frase, del ABGB, el pago de la cantidad pactada, en el sentido de dicha disposición, deducidos los gastos en los que no había incurrido debido a la resolución injustificada del contrato de obras en cuestión.

Dado que PARKRING no procedió a dicho pago, RHTB presentó una demanda ante el órgano jurisdiccional de primera instancia con el fin de obtener el pago de un importe de 1.540.820,10 euros, incluido el IVA correspondiente, alegando que PARKRING había desistido de ese contrato de manera injustificada y que, por lo tanto, era deudora del importe pactado contractualmente. PARKRING cuestionó la procedencia de esta demanda alegando que RHTB solo tenía derecho al pago del importe correspondiente a los trabajos realizados.

DOS. El órgano jurisdiccional de primera instancia estimó la demanda de RHTB, señalando que PARKRING había desistido injustificadamente del referido contrato y considerando que el importe adeudado por los trabajos que no habían podido realizarse debido a la resolución de ese contrato estaba sujeto al IVA. El órgano jurisdiccional de apelación modificó la resolución del órgano jurisdiccional de primera instancia declarando que no se adeudaba IVA alguno por el importe debido por los trabajos no realizados, puesto que no se había producido un intercambio de prestaciones entre las partes contratantes.

TRES. Tanto RHTB como PARKRING interpusieron recurso de casación contra esta resolución ante el Tribunal Supremo de lo Civil y Penal (Austria), el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 73 de esta Directiva, en el sentido de que el importe adeudado por el promotor al contratista está sujeto al IVA, aunque no se haya ejecutado (completamente) la obra, pese a que el contratista estaba dispuesto a ejecutarla y se lo impidieron circunstancias atribuibles al promotor (por ejemplo, la cancelación de la obra)?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

«El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el importe contractualmente adeudado como consecuencia de la resolución, por el beneficiario de una prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor añadido, de un contrato válidamente celebrado relativo a dicha prestación de servicios, que el prestador había iniciado y estaba dispuesto a finalizar, constituye la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de la Directiva 2006/112.

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



V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
(MINISTERIO DE HACIENDA)
SEPTIEMBRE - OCTUBRE, 2024

A) SEPTIEMBRE/2024

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

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

✓ IRPF. Consulta Vinculante V1973-24 (17.09.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1973-24

■ **Consultante expone que:** convive con su esposa y con su suegra en el mismo domicilio. Su suegra es mayor de 75 años, y con un grado de discapacidad, según manifiesta el consultante superior al 65%, pero que no está reconocido legalmente por el órgano competente. Por otro lado, dicha persona tiene un grado II de dependencia severa reconocido por la Consejería de Igualdad, Política Social y Conciliación de la Junta de Andalucía. Los ingresos de su suegra superan los 8.000 euros anuales

■ **Consultante pregunta:** ¿Puede aplicar junto con su esposa, el mínimo por ascendientes por su suegra, así como el mínimo por discapacidad por esta, y la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo?

■ **Contestación:**

En primer lugar, el artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, establece respecto al mínimo por ascendientes lo siguiente: [...]

En relación con lo anterior, la norma tributaria considera que el concepto de ascendiente que da derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, y, en su caso, a la aplicación del mínimo por discapacidad de dicho ascendiente, son los padres, abuelos, bisabuelos, etc. de quienes desciende el contribuyente y que estén unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta, por consanguinidad o por adopción, sin que se entiendan las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral o por afinidad (suegros, padrastro, etc.).

Consecuencia de lo anterior, el consultante no tendrá en ningún caso derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes por su suegra, y,





por ende tampoco tendrá derecho al mínimo por discapacidad por ella que se regula en el artículo 60 de la LIRPF, ni a la correspondiente deducción por ascendientes con discapacidad a cargo que se regula en el artículo 81 bis.1.b) de la LIRPF.

No obstante, lo anterior, la esposa del consultante sí tendrá derecho, en caso de que se cumplan los requisitos legales para ello que se van a analizar a continuación, a la aplicación en su declaración del IRPF que presente, de forma individual o de forma conjunta, del mínimo por ascendientes por su madre, y, por ende, al mínimo por discapacidad, así como a la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo.

Por otro lado, el artículo 61 de la LIRPF, respecto a las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, establece: [...]

Por tanto, teniendo en cuenta los artículos 59, y 61 de la LIRPF, los ascendientes deben cumplir los siguientes requisitos para dar derecho a la aplicación del mínimo correspondiente:

a) Que el ascendiente sea mayor de 65 años a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre) o, cualquiera que sea su edad, que se trate de una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

b) Que convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

Por lo que respecta a este requisito, se considera que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

No obstante, si el ascendiente fallece durante el año solo se genera derecho al mínimo por ascendiente cuando haya existido convivencia con el contribuyente durante, al menos, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.

c) Que el ascendiente no haya obtenido en el ejercicio rentas superiores a 8.000 euros anuales, excluidas las exentas del impuesto.

d) Que el ascendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

La determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para la aplicación de las citadas reducciones se realizará atendiendo a la situación existente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

En cualquier caso, la acreditación de la convivencia con el ascendiente es una cuestión de hecho que este Centro Directivo no puede entrar a valorar, sino que deberá acreditar el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya valoración corresponde efectuar a los órganos que tienen atribuidas las competencias de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.





Por otro lado, respecto al concepto de renta que aparece en los preceptos arriba señalados, es el reflejado por parte de este Centro Directivo en la consulta V3250-13 entre otras, en la que se indica que está constituido:

"Por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la LIRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos."

De acuerdo con lo anterior, el concepto de rendimiento neto del trabajo que debe tenerse en cuenta para aplicar el citado límite debe ser el definido en el artículo 19 de la LIRPF- incluyendo la minoración por aplicación de la reducción del artículo 18 de la Ley del Impuesto-, quedando, en consecuencia, dicho rendimiento minorado en todos los gastos del apartado 2 del referido artículo 19, incluido el gasto específico de 2.000 euros de su letra f).

De acuerdo a lo anterior, sólo en el caso de que se cumplan en este caso todos los requisitos exigidos en los artículos 59 y 61 de la Ley del Impuesto, la esposa del consultante tendrá derecho en la declaración del Impuesto sobre la Renta que presente de forma individual o de forma conjunta con el consultante, a la aplicación del mínimo por ascendientes por su madre, y por ende a la aplicación del mínimo por discapacidad de ésta (artículo 60 de la LIRPF), siempre que su madre tenga acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, de acuerdo con el procedimiento señalado en el artículo 72 del el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF.

Dicho precepto establece que: [...]

Del precepto señalado se deduce que la manera de acreditar el grado de discapacidad es a través de los certificados expedidos al efecto por los servicios anteriormente indicados, es decir, del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o, en su caso, del órgano competente de las Comunidades Autónomas, competentes en materia de valoración de incapacidades.

Por otra parte, en cuanto a los pensionistas de la Seguridad Social, el precepto en cuestión únicamente considera afectos de un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 a que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Por tanto, en este caso, la resolución en cuya virtud se reconoce a determinada persona el Grado II de dependencia severa que se contempla en el artículo 26.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en





situación de dependencia, no supone, en principio, el considerar que se pueda equiparar con un Grado de minusvalía igual o superior al 33% o al 65%.

El grado de discapacidad debe acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas, competentes en materia de valoración de incapacidades, circunstancia esta que no concurre en la resolución de la Consejería de Igualdad, Política Social y Conciliación de la Junta de Andalucía, cuyo ámbito competencial se corresponde con servicios sociales.

Por otro lado, según se deduce de lo expresado en el escrito de consulta, la suegra del consultante, parece que no cumple el requisito de no obtener durante el ejercicio rentas superiores a 8.000 euros anuales, excluidas las exentas del impuesto, de acuerdo con el concepto de renta establecido en consulta vinculante V3250-13) que se acaba de reproducir. Para resolver esta consulta se parte de la premisa de que esto último es así.

Por tanto, en este caso, dado que no se cumple con uno de los requisitos exigidos legalmente, la esposa del consultante no puede aplicar el mínimo por ascendientes por su madre, tanto en caso de que presente declaración de IRPF de forma individual o de forma conjunta con su marido, y, por ende, tampoco puede aplicar el mínimo por discapacidad por esta -además del hecho de que su madre no cumple el requisito de tener reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido para ello en el artículo 72 del RIRPF-, y en consecuencia, tampoco puede aplicar la deducción por ascendiente con discapacidad a cargo que se regula en la letra b) del apartado 1 del artículo 81 bis de la LIRPF.

1.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

✓ **ISD. Consulta Vinculante V1955-24** (17.09.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1955-24

■ **Consultante expone que:** la consultante y su pareja compraron su vivienda en 2015 al 50 por ciento cada uno, con un préstamo hipotecario al 50 por ciento cada uno. Se casaron en 2021 en Cataluña y desde el 6 de febrero de 2024 están casados en régimen de sociedad de gananciales. El día 15 de febrero de 2024 el marido de la consultante recibió por herencia de su madre 175.000 euros.

■ **Consultante manifiesta que:** el marido de la consultante pretende aportar el dinero procedente de la herencia de su madre a la sociedad de gananciales para pagar el préstamo hipotecario de la vivienda referida.

■ **Consultante pregunta:** ¿Cómo tributa la operación?

■ **Contestación:** Respecto a la tributación de las aportaciones a la sociedad de gananciales, esta Dirección General modificó su criterio (consulta vinculante V2921-21 de 19 de noviembre de 2021), en aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia 295-2021, de 3 de marzo de 2021, de la que a continuación se exponen los aspectos más destacados, recogidos en sus fundamentos de derecho segundo y tercero: [...]





Lo anteriormente expuesto incide en el tratamiento en las normas tributarias de las referidas aportaciones en la siguiente forma:

Visto que no se está ante un negocio jurídico oneroso, que es la nota que caracteriza a las transmisiones patrimoniales sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), conforme al artículo 7.1.A del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -en adelante, TRLITPAJD-, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), la aportación gratuita de un bien a la sociedad de gananciales constituye un supuesto no contemplado ni sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pudiendo, en principio, tener su encaje en el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987), que se refiere a "cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos"" como uno de los hechos imposables del referido impuesto. Sin embargo, el artículo 1 de la Ley de dicho impuesto declara que éste grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Por ello, conceptuada la sociedad de gananciales como un patrimonio separado, carente de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y *Donaciones*.

Y aunque el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) considera que tendrán la consideración de obligados tributarios "las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición", lo supedita a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente, de conformidad con el principio de legalidad. Y, en el caso que nos ocupa, ni existe norma especial al efecto ni la Ley del impuesto prevé nada respecto de las sociedades de gananciales o de los patrimonios separados, por lo que hay que concluir que la sociedad de gananciales, beneficiaria del bien privativo aportado gratuitamente, no puede ser sujeto de gravamen por el impuesto sobre donaciones.

En resumen, la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita u onerosa, o participar de ambas naturalezas, dependiendo de ello el tratamiento tributario de las referidas aportaciones:

Primero: Si la transmisión fuera onerosa, estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 7.1.A del TRLITPAJD). No obstante, el número 3 del artículo 45.I.B) del texto refundido, que regula las exenciones del impuesto, determina lo siguiente: [...]

Segundo: Si, por el contrario, la aportación se realizase a título gratuito, no se encontraría sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no tener carácter oneroso, pero tampoco podría ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto el beneficiario de la aportación no es una persona física sino un patrimonio separado carente de personalidad jurídica. En este caso, si la donación se recogiese en escritura, podría quedar sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD si cumpliera todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, pero resultaría aplicable también el supuesto de exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.



En el caso planteado por el consultante, al ser una operación lucrativa, no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ni tampoco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no ser la sociedad de gananciales sujeto pasivo de dicho impuesto. Y tampoco quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. porque dicha aportación dineraria no cumple los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD; en cualquier caso, aunque estuviera sujeta resultaría exenta de dicho impuesto, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

2.0. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ **LGT. 1ª Consulta Vinculante V1924-24** (05.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

Tras la aceptación expresa de una herencia, de la que queda pendiente su reparto y liquidación, se ha constituido una Comunidad Hereditaria. En el caudal hereditario existe un local comercial cuyo arrendamiento está sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), y para presentar las correspondientes autoliquidaciones es necesario que la entidad declarante disponga de NIF. Varios herederos que representan la mayoría de derechos sobre el local arrendado han constituido una Comunidad de Bienes en virtud de documento privado, con el propósito de realizar la administración del local comercial, habiendo obtenido el correspondiente NIF. Esta Comunidad de Bienes, es una Entidad en Régimen de Atribución de Rentas, en la que no aparecen como comuneros el 100% de los herederos con derecho, por lo que no se imputan rentas a los herederos no firmantes de la constitución de la Comunidad de Bienes.

1. Para la obtención del NIF ¿Se debe constituir una Comunidad de bienes o es suficiente la Comunidad Hereditaria? 2. Para que sea reconocida la Comunidad Hereditaria o Comunidad de Bienes, ¿es necesaria escritura pública o basta con el documento privado? 3. Tanto si es documento público como privado, ¿es necesaria la intervención de todos los herederos con derecho? 4. Los herederos con derechos sobre el local comercial no incluidos en la Comunidad de Bienes, ¿pueden declarar rentas por arrendamiento de forma individual? 5. La constitución de una Comunidad de Bienes por parte de los herederos y no por la totalidad de los mismos, ¿se considera falta ante la AEAT y se debe denunciar esa falta? ¿Existe forma de regularizar ante la AEAT la incidencia?

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1924-24

✓ **LGT. 2ª Consulta Vinculante V2009-24** (19.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)





El contenido de la consulta es: "se plantean dos cuestiones: Cuestión 1) en relación al art 100 LGT, en relación a un procedimiento de comprobación limitada, la AEAT a notificado propuesta de liquidación provisional, sobre la cual se han presentado alegaciones, el plazo para finalización del procedimiento y si procede poder solicitar de parte la caducidad hasta cuanto se extiende: 1) desde el inicio del procedimiento de comprobación hasta la notificación de la resolución de estas alegaciones sobre la propuesta de liquidación provisional. 2) desde el inicio del procedimiento de comprobación hasta el último día del mes dado para interponer el recurso de reposición. 3) desde el inicio del procedimiento de comprobación hasta la comunicación de la resolución del recurso de reposición, que sería el momento que se agota la vía administrativa y comienza la económico administrativa. Solicito que expliquen los plazos desde y hasta cuando se entiende el plazo de seis meses para la finalización del procedimiento. Cuestión 2) Dado que este procedimiento de comprobación limitada procede de otro que se solicitó la caducidad y se concedió volviendo a iniciarse y reabrirse uno nuevo que es sobre el que se ha emitido propuesta de liquidación provisional, si procede de oficio o parte la caducidad al amparo del artículo 100, se podría reabrir un nuevo procedimiento nuevo por tercera vez de comprobación limitada, dado que no ha prescrito el derecho de la administración.

Solicita contestación a las dos cuestiones planteadas

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2009-24

✔ LGT.3ª Consulta Vinculante V1950-24 (11.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

Casado en régimen de gananciales que es titular de una cuenta en una plataforma de inversión en Chipre. Se señala que dicha cuenta no tiene un código BIC ni NIF, ya que utiliza diferentes bancos y proveedores de servicios financieros para procesar sus transacciones. *Presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, en particular:* - Porcentaje de participación ¿tengo que poner el 50% tanto en la declaración de mi mujer como en la mía? - En "clave de condición del declarante" en la declaración de mi mujer lo correcto es poner la opción "8".

¿Tengo que dejar sin cumplimentar las casillas Código BIC y NIF en el país de residencia fiscal?

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1950-24

✔ LGT.4ª Consulta Vinculante V2062-24 (25.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante ha constituido depósitos bancarios en 2024 por importe superior a los





50.000 euros, en un Banco portugués que le retendrá el 19% de IRPF correspondiente a los intereses.

Información sobre la obligación de presentar o no el modelo 720, teniendo en cuenta lo indicado.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2062-24

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

✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2055-24** (25.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

El consultante, extinguió su relación laboral, en 2018, en el ámbito de un despido colectivo, percibiendo de la entidad en la que trabajaba la indemnización por despido establecida en el acuerdo alcanzado entre la empresa y la representación de los trabajadores. Además, en dicho acuerdo se contemplaba, entre otros, la asunción por la empresa del coste del convenio especial con la Seguridad Social, para aquellos trabajadores de 55 años o más a fecha de extinción de la relación laboral, y hasta el cumplimiento de los 63 años. En el supuesto de los trabajadores que no hayan alcanzado los 55 años a la fecha de extinción del contrato, la empresa asumirá, previa acreditación, el abono del convenio especial con la Seguridad Social desde la fecha de terminación de la prestación por desempleo hasta que el trabajador cumpla la edad de 61 años. En caso de recuperación por parte de la empresa de cuantías de convenio especial abonadas a la Seguridad Social, por acceso a la jubilación anticipada de los trabajadores, se abonará al trabajador una cuantía adicional de 6.000 euros o 2.500 euros en función de la edad del mismo. Así, el consultante ha accedido a la jubilación anticipada con 61 años y ha percibido 3.000 euros en 2023 y en 2024.

Si a las citadas cuantías les resulta de aplicación la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2025-24

✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2043-24** (23.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La comunidad de propietarios en la cual reside el consultante ha realizado una serie de obras para la eliminación de barreras arquitectónicas en el edificio, so pena de demanda por parte de uno de los vecinos.

Si tales cantidades pueden ser objeto de deducción o mejora en su declaración de IRPF.

→ Acceso al documento original DGT:





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2043-24

✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1951-24 (17.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante, de nacionalidad francesa, es residente fiscal en España desde el periodo impositivo 2021. En junio de 2002, junto a sus dos hermanos, adquirió por donación la nuda propiedad de un inmueble sito en Francia. La donación fue realizada por el padre de la consultante a favor de sus tres hijos, reservándose el donante el usufructo vitalicio sobre el inmueble. En el momento en que tuvo lugar la referida donación, la consultante no era residente fiscal en España y, en consecuencia, no presentó la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en territorio español al no existir ningún punto de conexión con España. Si bien, la consultante presentó en Francia el modelo tributario correspondiente por el impuesto francés equivalente al Impuesto sobre Donaciones español, declarando el inmueble por un determinado valor. En abril de 2021 falleció el padre de la consultante, donante del inmueble, produciéndose la consolidación del dominio por parte de los nudos propietarios. La consultante no tenía la condición de residente fiscal en España cuando recibió la donación, por lo que no presentó la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español ni por la donación de la nuda propiedad ni por la consolidación del pleno dominio al no tener la operación punto de conexión alguno con el Impuesto español.

Determinación del valor de adquisición del inmueble a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1951-24

✓ IRPF. 4ª Consulta Vinculante V1965-24 (17.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante adquiere en marzo de 2023 una vivienda unifamiliar. Debido a su mal estado va a proceder a su demolición para construir una nueva. Presentó solicitud de licencias para ejecutar las obras en octubre de 2023. A día de hoy está admitida la licencia de demolición desde el 28 de diciembre de 2023, mientras que la segunda licencia para construir todavía está en proceso de trámite. Mientras tanto reside de alquiler en otra vivienda.

Si procede aplicar imputación de rentas inmobiliarias a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1965-24





✓ **IRPF. 5ª Consulta Vinculante V1968-24** (17.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante realizó unas obras en su vivienda durante el ejercicio 2023 que le generaron el derecho a aplicarse la deducción prevista en el apartado 1 de la disposición adicional 50ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En 2024, tiene previsto realizar una segunda obra en el inmueble, de tal forma que esta reúna los requisitos necesarios para aplicarse de nueva la citada deducción.

Si habiéndose aplicado la deducción por obras de mejora para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración en el ejercicio 2023, podría aplicarse de nuevo la misma deducción en el ejercicio 2024 con motivo de la obra que tiene previsto realizar.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1968-24

2.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

✓ **ISD. 1ª Consulta Vinculante V2111-24** (27.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

En diciembre de 2021, el consultante y su hermano recibieron una donación por parte de su tía. Actualmente, han recibido otra donación de su tía. Se han realizado las transferencias y la escritura. Al acumular las donaciones han visto que el importe a pagar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es muy elevado, por lo que pretenden revocar la última donación y que la tía realice la donación de ese dinero pasado un tiempo.

Se confirme que la revocación de la donación no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2111-24

✓ **ISD. 2ª Consulta Vinculante V2112-24** (27.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante, residente fiscal en España, ha sido nombrada heredera como consecuencia del fallecimiento de una persona residente en Alemania. El proceso en Alemania para pagar el Impuesto sobre Sucesiones alemán puede tardar más de un año, por lo que incumpliría el plazo establecido en España para la presentación del Impuesto.

Tributación de la operación.

→ Acceso al documento original DGT:





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2112-24

2.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ IS. 1ª Consulta Vinculante V1923-24 (03.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La entidad consultante es una estación de servicio que, con fecha 07/12/2022, presentó fuera de plazo la solicitud de devolución mensual de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos y aditivos, regulada en los artículos 15 a 20 del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, parcialmente modificados por el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, correspondientes a los suministros efectuados durante el mes de octubre. Por tanto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria inadmite la solicitud de devolución.

Si el deterioro patrimonial producido por la inadmisión de la solicitud de devolución, es fiscalmente deducible como pérdidas en el impuesto de sociedades del ejercicio 2022.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1923-24

✓ IS. 2ª Consulta Vinculante V2113-24 (27.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La sociedad consultante explota varios restaurantes bajo franquicia, que están abiertos al público durante más de un turno laboral, en jornadas de hasta 15h continuadas abiertas al público, durante todos los días de la semana y los 365 días del año. El horario de trabajo de los empleados son rotativos, por lo que no existen turnos fijos de 8h, y el inicio de la jornada laboral de los empleados abarca una hora de más (anterior y posterior), con respecto al horario de apertura al público. La sociedad tiene identificado el inmovilizado material de forma diferenciada por cada restaurante y realiza la llevanza de contabilidad analítica por cada uno de ellos. Entre éstos, se encuentra los siguientes elementos: cajas registradoras, cámaras frigoríficas, máquina de café, equipo de cocina, utillaje, equipos de vídeo e iluminación, estanterías y taquillas, mobiliario de cocina y de sala, instalación de alarma, tpv y equipos electrónicos de auto pedidos. 1. ¿Se puede aplicar la amortización por turnos prevista en el artículo 4.2 del RIS? 2. **¿En qué elementos de los descritos podría ser de aplicación?** 3. **En caso de aplicación, ¿qué horario sería el que determina el cálculo de la amortización por turnos? ¿La diferencia de horas entre: el inicio y fin de la jornada laboral diaria de los empleados o el horario de atención y apertura al público?**

→ Acceso al documento original DGT:





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2113-24

✓ **IS [IVA]. 3ª Consulta Vinculante V1958-24** (17.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante, empresa A, S.L. se dedica a la fabricación de conservas de pescados y mariscos. La consultante manifiesta en su escrito que es habitual que a fin de promocionar la introducción de sus productos fabricados haga entrega de muestras a sus clientes. Asimismo, manifiesta que es habitual que, a modo de atención con clientes, proveedores y otros agentes relacionados con la empresa, la consultante haga entregas gratuitas de productos fabricados. De igual modo, la consultante manifiesta que para documentar las operaciones indicadas en el párrafo anterior (muestras y atenciones/obsequios), la empresa A, S.L. emite una factura (autofactura) que por un lado declara como venta/ingreso computable (e IVA devengado) y por otro como gasto (e IVA soportado) de promoción comercial en el caso de muestras, o como gasto de relaciones públicas. 1. Desde el punto de vista de liquidación del Impuesto de sociedades, ¿son deducibles los gastos de entregas de muestras y otras entregas gratuitas para atenciones y obsequios a clientes, proveedores y otros agentes relacionados con la empresa? 2. El IVA devengado se liquida junto con el resto del IVA repercutido por operaciones normales de ventas, pero el IVA soportado por el gasto (muestras y/o atenciones) es deducible? 3.

¿Es correcto documentar las operaciones a través de una autofactura?

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1958-24

✓ **IS. 4ª Consulta Vinculante V1921-24** (03.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una fundación, registrada como tal en el registro de fundaciones de una comunidad autónoma, que organiza, en el cumplimiento de su objeto social, un festival de música en vivo cuyos beneficios se dedican en su totalidad a su finalidad fundacional. La fundación consultante realiza indirectamente, a través de aportaciones de fondos a otras entidades no vinculadas con la fundación, el cumplimiento de su finalidad fundacional de fomento de proyectos relacionados con el bienestar de personas enfermas. En concreto, la fundación ha realizado principalmente aportaciones económicas para investigación del cáncer a otras entidades, de manera que los fines que persigue se ejecutan de manera indirecta a través de convenios con entidades que realizan los programas de investigación. La Fundación no realiza la actividad de investigación directamente sino indirectamente a través de convenios con otras entidades. Así, en el año 2023 firmó un convenio de colaboración con una fundación, así como con una fundación privada, por el que se acuerda que todos los beneficios netos obtenidos por la fundación consultante se donarán a aquellas que, a su vez, los destinarán a proyectos y líneas de investigación en cáncer que desarrollan ambas entidades, específicamente a dos programas de investigación. La





Fundación además realiza una tarea activa de control y seguimiento de los programas que financia. En el ejercicio 2022 la fundación obtuvo pérdidas mientras que en el ejercicio 2023 obtuvo beneficios. En cualquier caso, todos los excedentes obtenidos se dedican siempre a la única actividad que realiza la fundación que es la organización del festival para recoger fondos para la lucha contra el cáncer. La fundación no realiza ninguna otra actividad por la que deba tributar por el Impuesto de Sociedades y se encuentra acogida al Régimen Fiscal contenido en la Ley 49/2002 de 31 de diciembre de "Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo", de tal forma que en su declaración del Impuesto de Sociedades se realiza un ajuste total al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias por aplicación del régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, lo que supone que la fundación consultante tiene una base imponible negativa o cero .

1. Si la fundación consultante puede acogerse a las deducciones previstas en el artículo 36.3 de la Ley del Impuesto de Sociedades, específicamente a la cesión de deducciones culturales del artículo 39.7 de la misma ley para terceros inversores, puesto que estando acogida al régimen especial de Fundaciones de la Ley 49/2002, su cuota líquida es siempre cero. 2. Si, en caso de renunciar al régimen fiscal de fundaciones de la Ley 49/2002, la fundación podría acogerse a las deducciones previstas en el artículo 36.3 y en el artículo 39.7 de la Ley del Impuesto de Sociedades. 3. Si el Instituto Nacional de Artes Escénicas de la Música puede negarse a conceder a la Fundación, el certificado requerido por la Ley del Impuesto de Sociedades, cumpliendo todos los requisitos establecidos en la OM ECD/2836/2016 y aduciendo únicamente que la cuota líquida de la Fundación es cero y que por este motivo no puede emitirse el certificado.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1921-24

IS. 5ª Consulta Vinculante V1957-24 (17.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

La sociedad consultante es una entidad cuya actividad inmobiliaria ante los continuos cambios urbanísticos ha tenido problemas a la hora de valorar sus existencias, lo cual ha provocado que, en relación con el apartado de promoción en curso de su contabilidad, los informes de auditoría se hayan emitido con salvedades por este tema. A finales de marzo de 2023 se ha aprobado el Plan General de Ordenación Municipal, acompañado del Estudio Ambiental Estratégico, además de los correspondientes Anexos, por lo que a esta fecha es posible fijar el valor de la parcela titularidad de la sociedad, una vez que ya hay un avance del nuevo plan. De conformidad con lo expuesto, se planteó para el cierre del 2022 valorar la parcela incluida en el apartado de "Existencias-Promociones en curso" por un experto independiente para, de un modo objetivo, poder determinar los deterioros adicionales a registrar en la contabilidad de la sociedad consultante. Concretamente, en el informe de auditoría anteriormente mencionado se expresaba la siguiente salvedad: "Fundamento de la opinión con salvedades El balance abreviado adjunto recoge en los epígrafes





"Inmovilizado material" y "Existencias-Promociones en curso" las inversiones efectuadas en el campo de golf que explota la sociedad, así como en la parcela de terreno descrita en Durante el transcurso de nuestro trabajo no hemos dispuesto de evidencia sobre el valor recuperable de los citados activos, basada en valoraciones realizadas por expertos independientes, no habiéndonos sido posible concluir de un modo objetivo sobre los posibles deterioros adicionales a registrar en relación a dichos activos. Nuestro informe de auditoría correspondiente a las cuentas anuales abreviadas del ejercicio 2020 incluyó una salvedad por los mismos motivos y concepto". En base a la aprobación del Plan anteriormente mencionado, se determinó por los auditores una corrección de errores que se ha retrocedido a 31 de diciembre de 2020. El ajuste practicado en la contabilidad de esta sociedad ha supuesto deteriorar las existencias de la misma, ajuste que ha sido contabilizado contra una cuenta de reservas, efectuándose ese asiento contable en el año 2022. Por último, la sociedad consultante manifiesta que, al tener que acreditarse documental y suficientemente el valor de mercado que justifica la dotación de la provisión, se ha realizado la tasación y se ha auditado la contabilidad de la mencionada sociedad, originando todo ello que no haya salvedades en relación con el valor de las existencias inmobiliarias de esta sociedad en la auditoría del ejercicio 2022.1. Si el deterioro de la promoción en curso, ajuste que ha sido contabilizado contra una cuenta de reservas, es deducible fiscalmente. 2. Si fuera deducible el citado importe a qué ejercicio fiscal se debe de imputar ya que el ajuste se ha contabilizado en el ejercicio 2022 pero la auditoría lo ha imputado al ejercicio 2020. 3. La sociedad consultante presentará el IS 2022 sin deducirse la citada depreciación, por lo que, si finalmente se entendiera deducible fiscalmente la citada depreciación ya sea en el ejercicio 2020 o 2022, se quiere conocer si el procedimiento a seguir sería rectificar los impuestos sobre sociedades ya presentados (2020 o 2022), para poder deducir la citada pérdida.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1957-24

2.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V1940-24** (09.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La entidad consultante dispone en España de unas instalaciones y medios materiales y humanos para impartir programas académico-deportivos, principalmente relacionados con el fútbol. En dichos programas participan tanto estudiantes españoles que quieren cursar estudios en el extranjero mientras compiten en un equipo del país de destino, como jóvenes extranjeros que desean mejorar su formación deportiva. En este sentido, dicha entidad ha constituido una sociedad LLC en Estados Unidos. Esta sociedad LLC, entre otras actividades, ofrecerá a jóvenes deportistas en Estados Unidos la participación en el programa deportivo futbolístico en España. Para ello, la sociedad LLC contratará a la entidad consultante para la realización material del programa deportivo futbolístico en España. De este modo, la entidad consultante se encargará, entre otros, de recibir y entrenar a los jóvenes norteamericanos varios días a la semana en sus instalaciones; de





incluirles en alguna academia de fútbol española; de asistir a dichos jóvenes en la obtención de una licencia deportiva para que puedan participar en una competición federada en España; de asesorarles en relación con la preparación física y técnica; asesorarles para la obtención del visado de larga estancia; inscribirles en un centro educativo en España reconocido por las autoridades educativas competentes; darles alojamiento y manutención; facilitarles la inmersión cultural; y realizar un programa de actividades culturales durante su estancia.

Tributación de la operativa descrita en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1940-24

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V1962-24 (17.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La consultante es una entidad mercantil que va a realizar las siguientes operaciones: - Importación de audífonos averiados desde países no pertenecientes a la Unión Europea. - Prestación de servicios de reparación de los audífonos. - Reexpedición fuera de España del audífono ya reparado. La consultante constará en el Documento Único de Aduanas (DUA) como importador, no obstante no ostentará la titularidad de los bienes objeto de reparación.

Condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de audífonos y si, en caso, de corresponder al consultante, se puede deducir las cuotas del impuesto devengadas en la importación.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1962-24

2.5. IMPUESTOS ESPECIALES (IES)

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

✓ IES. 1ª Consulta Vinculante V1929-24 (06.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La entidad consultante es una empresa que se dedica a la transformación de plásticos, bajo pedido, para cada uno de sus clientes. Para ello, adquiere bobinas de plástico a proveedores situados en España y en otros Estados miembros de la Unión Europea. En el proceso de producción se generan unas mermas en las bobinas de plástico que no se pueden utilizar y que son retiradas por una empresa especializada para su destrucción o reciclaje.

En relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la consultante desea conocer el tratamiento de dichas mermas en





las bobinas de plástico.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1929-24

✓ IES. 2ª Consulta Vinculante V1935-24 (09.09.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La entidad consultante es una empresa que se dedica a la distribución, venta, exportación y alquiler de toda clase de maquinaria y equipos de modelado de inyección, así como sus repuestos, incluyendo el servicio postventa de los referidos productos. La citada maquinaria y los equipos son adquiridos intracomunitariamente desde Alemania y se contienen en diferentes envoltorios de plástico.

En relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la consultante desea conocer cuál es la forma de acreditar los kilogramos de plástico de dichos envoltorios para determinar la base imponible del impuesto.

B) OCTUBRE/2024

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

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

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2165-24 (09.10.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2165-24

■ **Consultante expone que:** es propietaria de un inmueble que se encuentra arrendado. Se está planteando la posibilidad de cancelar el préstamo hipotecario que recae sobre el inmueble, utilizando para ello la totalidad de un nuevo préstamo que le ofrece otra entidad bancaria, el cual tiene mejores condiciones.

■ **Consultante manifiesta que:** el expuesto cambio le generaría una serie de gastos: comisiones bancarias por cancelación anticipada, de notaría y registro, así como por la tasación del inmueble para la constitución del nuevo préstamo

■ **Consultante pregunta:** ¿los dichos gastos tendrían la consideración de gastos de financiación y por lo tanto serían deducibles a efectos del cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario?

■ **Contestación:** Partiendo de la consideración de que el arrendamiento no se realiza como actividad económica por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 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, los





rendimientos generados por el arrendamiento del inmueble constituyen rendimientos del capital inmobiliario, de conformidad con lo señalado en el artículo 22 de la LIRPF, el cual dispone lo siguiente: [...]

En cuanto a los gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario, se hace necesario acudir al artículo 23.1 de la LIRPF, y en su desarrollo al artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, que dispone lo siguiente: [...]

La deducibilidad de los gastos objeto de consulta está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

La modificación en la forma de financiar la adquisición de la vivienda, mediante la sustitución de un préstamo por otro -con las garantías y condiciones que cualquiera de ellos tuviese- no conlleva entender que en ese momento concluye el proceso de financiación de la inversión correspondiente, ello únicamente implica la modificación de las condiciones de financiación inicialmente acordadas, siempre que, evidentemente, el nuevo préstamo se dedique efectivamente a la amortización del anterior.

Cuestión distinta sería un supuesto, de cancelación, parcial o total, de la deuda y una posterior obtención de crédito, incluso con la garantía del inmueble objeto de consulta, sin continuidad entre ambos. Lo cual habría que entender que son operaciones distintas, e implicaría la pérdida del derecho a practicar la deducción de los gastos financieros asociados a la nueva financiación a la hora de calcular el rendimiento neto de capital inmobiliario correspondiente.

Por tanto, de conformidad con lo anteriormente expuesto, podrá deducirse las comisiones por la cancelación del préstamo, los gastos de notaría y cancelación de la hipoteca en el Registro de la Propiedad y los gastos de tasación del inmueble para la constitución del nuevo préstamo hipotecario, a efectos de la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario.

Respecto del nuevo préstamo, como de cualquier otro, la consultante deberá poder acreditar su destino vinculado al inmueble y la justificación de su devolución; ello deberá efectuarse utilizando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, correspondiendo la valoración de las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2240-24 (16.10.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2240-24

■ **Consultante expone que:** es persona física residente fiscal en España, ejerce desde España la actividad de contable como profesional independiente en Venezuela. Para ejercer esta actividad se conecta en remoto desde su ordenador en España a un sistema de contabilidad instalado en un ordenador de su propiedad situado en Venezuela.





■ **Consultante manifiesta que:** las referidas rentas han sido declaradas y gravadas en Venezuela.

■ **Consultante pregunta:** sobre eliminación de la doble imposición en España por el impuesto soportado en Venezuela.

■ **Contestación:**

En la medida en que se trata de las rentas percibidas por una persona física residente fiscal en España, procedentes de Venezuela, podrá resultar de aplicación el Convenio entre el Reino de España y la República Bolivariana de Venezuela para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 8 de abril de 2003 (BOE de 15 de junio de 2004), en adelante, el Convenio.

En este sentido, de acuerdo con lo manifestado por la consultante, esta ejerce una actividad de contable como profesional independiente en España para Venezuela, lo que se podría encuadrar en unos servicios de asesoría contable.

Con carácter preliminar, es necesario indicar que el apartado IX del protocolo al Convenio indica que: IX. Con referencia al artículo 12: [...]

En este sentido, el artículo 7 del Convenio, en cuanto a los beneficios empresariales indica que:

[...]

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por la consultante, residente fiscal en España, por los servicios contables realizados desde España para Venezuela como profesional independiente solo pueden someterse a imposición en España a no ser que disponga de un establecimiento permanente en Venezuela. En este caso, también Venezuela podrá gravar los beneficios atribuidos a dicho establecimiento permanente.

En este sentido, el artículo 5 del Convenio recoge, a los efectos pertinentes, que: [...]

De acuerdo con la definición de establecimiento permanente recogida en el artículo 5 del Convenio, la persona física consultante podría tener un establecimiento permanente en Venezuela por dos vías distintas:

- por disponer en Venezuela de un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realice toda o parte de su actividad; o
- por actuar en Venezuela mediante un agente que actúe por cuenta de la empresa y ostente y ejerza habitualmente poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa.

En relación con la posibilidad de que un lugar fijo de negocios constituya un establecimiento permanente hay que tener en cuenta el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE, versión 2017), según el cual: [...]

Por otro lado, los comentarios continúan estableciendo, a los efectos que interesan, lo siguiente:

"10. El término "lugar de negocios" abarca [...]

(...)





20. La palabra "mediante" debe entenderse: [...]

21. Según la definición, el lugar de negocios debe ser "fijo". En consecuencia [...]

(...)

35. Para que un lugar de negocios constituya un establecimiento permanente [...],

(...)

41. También puede existir un establecimiento permanente cuando las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos [...]

(...)

58. Este apartado enumera algunas actividades económicas que se consideran excepciones a la definición general formulada [...]

59. A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar [...]

60. Como regla general, una actividad que tiene carácter preparatorio es aquella que [...]

De los comentarios al MCOUDE anteriormente citados se pueden extraer una serie de conclusiones respecto de los requisitos que habrían de cumplirse para que un ordenador, empleado de la forma descrita en la consulta, pueda ser constitutivo de un establecimiento permanente:

- que pueda ser considerado como un "lugar": un ordenador, en la medida en que es un equipo informático con una ubicación física, cumple el requisito de poder ser considerado un "lugar";
- que pueda ser considerado como "fijo": un ordenador también cumplirá dicho requisito en la medida en que esté ubicado en un mismo lugar, sin moverse de hecho del mismo, durante un período de tiempo lo suficientemente amplio;
- que la empresa realice parte de su actividad mercantil a través de ese ordenador, debiendo destacarse que la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar;
- que se pueda considerar que dicho ordenador está "a su disposición": cómo se entendería sin duda, por ejemplo, si el ordenador es de su propiedad o disfruta de él en régimen de arrendamiento;
- y que la actividad desarrollada a través de dicho ordenador no sea de carácter meramente preparatoria o auxiliar, sino que a través de él se realiza las funciones principales (core business).

De acuerdo con el escrito de consulta, la consultante presta servicios de contabilidad desde España para Venezuela, para lo que se conecta a través de su ordenador en España en remoto al sistema de contabilidad que tiene instalado en un ordenador de su propiedad en Venezuela.

En la medida en que el ordenador en territorio venezolano utilizado por la consultante cumpla con todos los requisitos analizados habría que concluir que dicho ordenador sería constitutivo de un establecimiento permanente en Venezuela, si bien no se facilita en el escrito de consulta toda la información necesaria para poder efectuar dicha calificación,





fundamentalmente en lo que se refiere a que parte de la actividad mercantil se realice "a través" de ese ordenador, ya que parece que se limita a albergar el sistema informático de contabilidad empleado por la consultante.

Finalmente, y suponiendo que conforme a lo anterior se determinara que existe un lugar fijo de negocios a disposición de la empresa, el mismo podría no constituir, aun así, un establecimiento permanente, en la medida en que a través de él únicamente se desarrollaran actividades de carácter preparatorio o auxiliar, y no aquellas que constituyen su negocio principal en línea con lo señalado en el apartado 4 del artículo 5 del Convenio. Como indican los comentarios a ese apartado, el criterio decisivo para distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen es si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa, debiendo estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar.

Según se indica en el escrito de consulta, la actividad principal de la consultante es la de prestar servicios "contables", prestándose estos servicios contables desde España. En la medida en que pudiera considerarse que las actividades desarrolladas a través del ordenador situado en Venezuela (albergar el programa informático que contiene el sistema de contabilidad empleado por la consultante) constituyen una parte esencial y significativa de la actividad de la consultante, el ordenador tendría la consideración de establecimiento permanente, ya que la actividad desarrollada en Venezuela no podría considerarse como preparatoria o auxiliar.

Sin embargo, de acuerdo con lo indicado en el escrito de consulta el ordenador no realiza per se ninguna actividad relacionada con el servicio de contabilidad, sino que se limita a albergar el programa informático que contiene el sistema contable empleado por la consultante para prestar su servicio de contabilidad desde España. Por tanto, se entiende que la actividad desarrollada en el ordenador de Venezuela, albergar el programa informático de contabilidad, tiene carácter preparatorio o auxiliar de la actividad principal que es la de prestar los servicios contables.

En cualquier caso, se trataría de una cuestión de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de aplicación de los tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Realizado el análisis sobre la posible existencia de un lugar fijo de negocios, debe descartarse por lo demás la posibilidad de que exista un agente dependiente puesto que, según los datos que se ofrecen en la consulta, no parece que se haga uso del mismo en Venezuela.

Por tanto, concluyéndose con los datos aportados, que la consultante no dispondría de un establecimiento permanente en Venezuela, solo España podría gravar la renta obtenida por la consultante.

Por último, en cuanto a la eliminación de la doble tributación, el artículo 23.2 Convenio dispone que: [...]

En consecuencia, con arreglo a lo indicado anteriormente, dado que las rentas objeto de consulta solamente pueden someterse a gravamen en España, de conformidad con el Convenio, Venezuela no debería gravar las mencionadas rentas. Si lo hiciera, no procederá





aplicar la deducción por doble imposición internacional en España por un gravamen satisfecho en Venezuela por tales rendimientos, puesto que no sería conforme a las disposiciones del Convenio. Todo ello sin perjuicio de que la consultante pueda solicitar la devolución de dicho gravamen en Venezuela.

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2163-24 (09.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante es propietario de una vivienda y tiene previsto celebrar un nuevo contrato de arrendamiento sobre la misma en el mes de febrero de 2024. Señala que la zona en la que se ubica el inmueble no se encuentra declarada como zona de mercado residencial tensionado.

- Posibilidad de aplicarse la reducción del 90 por ciento sobre el rendimiento neto del capital inmobiliario prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A efectos de la aplicación de la reducción citada anteriormente, qué importe debería considerar a efectos del cálculo de la rebaja del 5 por ciento de la renta, teniendo en cuenta que el inmueble que pretende alquilar ha sido objeto de dos contratos de arrendamiento en los últimos cinco años.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2163-24

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2249-24 (21.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante manifiesta que residió dos años en una vivienda propiedad de sus padres en virtud de un contrato de comodato. Posteriormente, tras un pacto sucesorio de mejora contemplado en el Derecho Civil de Galicia con entrega de presente, sus padres le transmitieron la propiedad de la vivienda y continuó residiendo en la misma un año más. Actualmente, tiene intención de proceder a su venta para poder adquirir otra vivienda habitual.

Posibilidad de aplicar la exención por reinversión.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2249-24

✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V2264-24 (23.10.2024)





DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante adquirió en 1986 participaciones en una sociedad cooperativa, la cual en 2001 realizó una ampliación de capital con cargo a reservas, recibiendo el consultante más participaciones. En 2022 la sociedad cooperativa se transformó en sociedad limitada, asignándose al consultante participaciones en proporción a su participación en la sociedad cooperativa. En 2023 el consultante ha vendido todas sus participaciones sociales a una entidad tercera no vinculada.

Si pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2264-24

IRPF. 4ª Consulta Vinculante V2286-24 (28.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante, nacional español, indica que, desde hace años, es empleado en una Misión Diplomática extranjera acreditada en Madrid (España).

En relación con los haberes mensuales que le abona la Embajada, conocer si la Embajada debe practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y, en caso de que la Embajada no tenga obligación de retener, conocer si el empleado debe hacer el pago a cuenta mensual a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2286-24

IRPF. 5ª Consulta Vinculante V2163-24 (09.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante es propietario de una vivienda y tiene previsto celebrar un nuevo contrato de arrendamiento sobre la misma en el mes de febrero de 2024. Señala que la zona en la que se ubica el inmueble no se encuentra declarada como zona de mercado residencial tensionado. -

Posibilidad de aplicarse la reducción del 90 por ciento sobre el rendimiento neto del capital inmobiliario prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. - A efectos de la aplicación de la reducción citada anteriormente, qué importe debería considerar a efectos del cálculo de la rebaja del 5 por ciento de la





renta, teniendo en cuenta que el inmueble que pretende alquilar ha sido objeto de dos contratos de arrendamiento en los últimos cinco años.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2163-24

2.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

✓ **ISD. Consulta Vinculante V2187-24** (14.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

Un familiar del consultante residente en Alemania desea realizar, en base a la ley aplicable a su sucesión, un contrato de herencia ("Erbvertrag") mediante el cual va a transmitir al consultante un inmueble situado en Ibiza en pago de legítima, dejando así finiquitados los derechos legitimarios de esta parte de conformidad con el Código Civil Alemán. Según la normativa fiscal alemana, dicha transmisión se califica como donación.

Calificación de la operación en Baleares por su posible equiparación a un pacto sucesorio con finiquito de legítima previsto en la Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Iles Balears, constituyendo una sucesión mortis causa a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2187-24

2.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V2118-24** (01.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La entidad consultante es una empresa de hostelería que ejerce su actividad en varios locales, unos en propiedad y otros alquilados. En 2017 alquiló un local que anteriormente era una tienda de comercio menor y, en consecuencia, tuvo que hacer una gran inversión para transformarlo en cafetería (tanto obras de albañilería, electricidad, ignifugación, acústica, persianas, puerta como de mobiliario, maquinaria, etc.). Desde el momento de su apertura, comenzó la amortización de dicho inmovilizado según tablas de Hacienda (para mobiliario, maquinaria...) y la obra se amortiza en 20 años, que coincide con el plazo inicial del alquiler firmado. La explotación de dicho local ha sido negativa, por lo que, en agosto 2019, se ha procedido a la rescisión del contrato de alquiler. Al respecto, parte del inmovilizado (mobiliario, maquinaria...) se ha reubicado en los otros locales de la empresa, por lo que se seguirá amortizando en los próximos años. En cuanto a lo que fue obra de acondicionamiento del local, que lógicamente queda incorporado al mismo, supone una pérdida de unos 108.000 €





Si pueden seguir amortizando la obra hasta que se cumplan los 20 años del alquiler (en 2037) con el objeto de no caer en pérdidas en 2019 o si, por el contrario, debemos darlo de baja en su totalidad en 2019 con la consiguiente pérdida extraordinaria y, por tanto, la compensación de bases imponibles negativas en los próximos años

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2118-24

✓ IS. 2ª Consulta Vinculante V2211-24 (15.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La sociedad consultante tiene las siguientes características: - En los ejercicios 2021 y 2022 superó la cifra de negocios de 20 millones de euros. - En el ejercicio 2022 tuvo una base imponible en el Impuesto sobre Sociedades negativa. - La sociedad tiene pendiente de aplicar deducciones por I+D+i correspondientes a los ejercicios 2020 y 2021, cumpliendo la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 35 de la LIS en cuanto a su aplicación y los del artículo 39 de la LIS respecto a la opción de su monetización, incluyendo el correspondiente Informe Motivado.

Si una sociedad, con cifra de negocios superior a 20 millones de euros, puede solicitar la monetización de sus deducciones en I+D+i, aun teniendo bases imponibles negativas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2211-24

✓ IS. 3ª Consulta Vinculante V2209-24 (15.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La persona física PF1 es administradora única de la entidad consultante X. Esta persona física PF1 posee el 95% del capital social de la entidad y ejerce su cargo a título gratuito, tal y como se indica en el artículo 18 de los estatutos de la sociedad. La prestación de sus servicios laborales diferentes de los relativos a su cargo, es considerado rendimientos de trabajo y por ello, la misma percibirá una retribución mensual con la consiguiente retención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si la retribución mensual percibida constituiría un gasto fiscalmente deducible para la entidad consultante X.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2209-24





2.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V2206-24** (14.09.2024)DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una editorial que ha creado un libro texto electrónico, al cual se puede acceder a través de múltiples dispositivos y sistemas operativos, disponible o sin conexión a internet. Para acceder a dicho libro es necesario adquirir una licencia.

La consultante plantea dos posibilidades distintas de transmitir la licencia: a) A través de su web, en cuyo caso la licencia se remite a través de un correo electrónico. b) A través de un código QR, desde el cual se puede acceder directamente al libro electrónico y que figurará inserto en un cuaderno de notas físico. Dicho cuaderno de notas, además del referido código QR, dispondrá de hojas cuadrículadas para que puedan ser utilizadas por el estudiante.

Tributación de cada forma de comercialización en el Impuesto sobre el valor añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2206-24

✓ **IVA. 2ª Consulta Vinculante V2122-24** (01.10.2024)DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La persona física consultante es un autónomo que emite facturas recapitulativas a final de mes para un cliente particular, no empresario o profesional. Durante el mes de mayo de 2024, debido a problemas técnicos, no ha podido emitir factura recapitulativa para dicho destinatario el último día del referido mes por las entregas realizadas en dicho periodo.

Conocer si, de conformidad con lo señalado en el Reglamento de Facturación, puede emitir factura recapitulativa en el mes posterior al del devengo de las operaciones.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2122-24

✓ **IVA. 3ª Consulta Vinculante V2205-24** (14.10.2024)DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una persona física que se está planteando realizar entre uno y tres artículos para una página web a cambio de una cierta contraprestación.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación descrita.





→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2205-24

✓ **IVA. 4ª Consulta Vinculante V2207-24** (14.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante tiene intención de adquirir las participaciones sociales de una sociedad dedicada al arrendamiento de locales y cuyo principal activo es un inmueble. El consultante cumple los requisitos previstos en el artículo 20. Dos de la Ley 37/1992 para renunciar a la exención prevista en el artículo 20. Uno. 22º. A) de dicha Ley.

Si la operación tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido como venta de participaciones o como entrega de un bien inmueble y, en tal caso, si se podría renunciar a la exención.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2207-24

✓ **IVA.5ª Consulta Vinculante V2145-24** (08.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante es una persona física que presta servicios de atención al cliente a una compañía establecida en Estados Unidos. El consultante responde a preguntas y dudas planteadas por clientes de una plataforma en línea. Las retribuciones se abonon mediante ingreso en una cuenta de Paypal.

1. Si los servicios prestados tienen la condición de servicios prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido. 2. Lugar de realización de los servicios prestados en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2145-24

✓ **IVA. 6ª Consulta Vinculante V2149-24** (09.10.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

Una promotora vende un piso junto con dos plazas de garaje y dos trasteros de un edificio que forman parte de una misma finca registral. El piso junto con un trastero y una plaza de garaje se van a adquirir por un propietario, mientras que la otra plaza de garaje y el otro trastero por un segundo propietario. Todo se trata de una primera transmisión y se realiza en un mismo acto.



**Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la transmisión de la segunda plaza de garaje y del trastero.**

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2149-24

✓ IVA 7ª Consulta Vinculante V2179-24 (11.10.2024)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una entidad mercantil cuya actividad consiste en la prestación de servicios de diagnóstico y tratamiento de enfermedades cancerígenas. La compañía realiza un análisis molecular individualizado, con el objetivo de determinar con precisión los elementos estructurales del cáncer, elaborar un diagnóstico médico preciso y proponer el tratamiento médico que mejor se adecúa al caso concreto. Para la prestación de los servicios se apoya en laboratorios asociados y especialistas médicos en oncología, tanto subcontratados como propios, que asisten y guían al paciente.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se cuestiona si resulta de aplicación la exención del artículo 20. Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los servicios prestados por la consultante, así como a los servicios recibidos por la consultante de los laboratorios y especialistas médicos subcontratados

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2179-24

VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



VI.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

OCTUBRE, 2024



VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

[Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid (España)]

«La exención del artículo 7 p) de la LIRPF en el laberinto: razones para su reforma o eliminación»

1.er Premio Estudios Financieros 2024 en la modalidad de Tributación.

[REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF. Número 499 (Octubre/2024)]

«NOVIEMBRE/2024»



FERNANDO SERRANO ANTÓN

[Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Cátedra Jean Monnet EU FairTax (Universidad Complutense de Madrid (España))

«El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su discolorada base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad»

[REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF. Número 500 (Noviembre/2024)]



VI.2. REVISTAS

VI.2.I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. TRIBUTACIÓN. CEF.

👉 NÚMERO 499 (Octubre/2024)

→ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios

▪ *«La exención del artículo 7 p) de la LIRPF en el laberinto: razones para su reforma o eliminación»*

👉 VIOLETA RUIZ ALMENDRAL Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid (España)

• Extracto:

«Este artículo aborda los problemas pendientes que suscita la aplicación práctica de la exención fiscal regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF para las rentas del trabajo obtenidas en el extranjero. Se trata de una norma que ha sufrido cambios desde su creación en 1998. La amplia casuística evidencia que la norma sigue generando confusión sobre su finalidad y encaje en el sistema tributario, como han destacado muchos trabajos doctrinales.

Tras el análisis llevado a cabo en este trabajo se evidencia la obsolescencia de esta exención en el contexto actual, a la vez que se repasa críticamente su aplicación histórica. A esta conclusión conduce el exhaustivo examen realizado de la totalidad de la jurisprudencia y las consultas publicadas sobre la exención desde hace más de 20 años. Entre los problemas centrales que se abordan están: (i) la falta de claridad sobre su finalidad, pretendidamente doble y contradictoria –beneficio fiscal de los trabajadores vs. incentivo a la internacionalización empresarial–; (ii) las numerosas inconsistencias en su aplicación práctica; y (iii) las dudas no resueltas por la jurisprudencia reciente del TS. Se concluye que es urgente reformar la exención, que no tiene parangón exacto en ordenamientos comparados de nuestro entorno, con el fin de salvaguardar su compatibilidad con el artículo 31.1 de la CE.»

▪ *«Perspectivas del principio de plena competencia a la luz de la propuesta de directiva europea COM (2023) 529 final»*

👉 JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña (España)

• Extracto:

«El presente estudio tiene como objeto central el análisis de la propuesta de directiva presentada por la Comisión Europea el 12 de septiembre de 2023, sobre la armonización de la regulación de los precios de transferencia en el ámbito europeo. El trabajo aborda las





implicaciones de fondo que podrían derivarse de la armonización propuesta, considerando los potenciales efectos que podrían resultar en relación con la aplicación de la regulación de precios de transferencia en situaciones intracomunitarias, extracomunitarias e internas. La segunda parte del estudio trata de conectar la propuesta de directiva de la Comisión Europea en materia de precios de transferencia con otros desarrollos fiscales internacionales y europeos, como la propuesta de directiva BEFIT y las medidas recogidas en los pilares I y II del acuerdo fiscal global de octubre de 2021. El artículo finaliza con unas perspectivas sobre el futuro del principio de plena competencia, en un contexto donde se percibe un avance asimétrico de los dos pilares del referido acuerdo fiscal global de 2021 (BEPS 2.0)»

▪ «Saquetti, *doble instancia y régimen casacional contencioso-administrativo: el gran oxímoron procesal*»

🔥 RAÚL C. CANCIO FERNÁNDEZ. Letrado del Tribunal Supremo (España)

• Extracto:

«La sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 30 de junio de 2020 (caso Saquetti Iglesias c. España) ha venido a comprometer severamente la racional aplicación por la Sala Tercera del Tribunal Supremo del vigente régimen casacional en el orden contencioso-administrativo, tensionándolo dramáticamente al exigirle cohonestar las garantías contempladas por el artículo 2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH) de 22 de noviembre de 1984 (Instrumento de ratificación del protocolo n.º 7) en caso de impugnación de sanciones administrativas de naturaleza penal impuestas en única instancia, con las pautas rituales contempladas por la ley de la jurisdicción, configurando ex novo y contra legem una suerte de presunción de interés casacional a los efectos de la admisión del recurso, y obligando a la Sección de Admisión a optar, a la hora de resolver sobre la viabilidad de un recurso de casación, entre abrazar incondicionalmente la doctrina Saquetti o aplicar con rigor las exigencias procesales del régimen casacional, incompatibles con el mandato de Estrasburgo, que demanda de la Sección de Enjuiciamiento pronunciarse sobre elementos probatorios, factuales y valorativos ontológica y teleológicamente ajenos al espíritu del sistema casacional introducido por la Ley orgánica 7/2015, cuyo elemento basal, el interés casacional objetivo, queda necesariamente debilitado»

❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ «*Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (tasación pericial contradictoria)*»

Análisis de la STS de 12 de enero de 2024, rec. núm. 2705/2022

🔥 ANTONIO SÁNCHEZ GERVILLA. Doctor en Derecho. Abogado (España)

• Extracto:

«Se analiza en el presente comentario la doctrina emanada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 enero de 2024, que aborda, de nuevo, un aspecto de nuclear relevancia práctica respecto al artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas





físicas (LIRPF), cual es dirimir si las reglas de valoración contenidas en dicho precepto constituyen una comprobación de valores en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 a) o i) de la Ley general tributaria (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 de la LGT, o, por el contrario, supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (art. 159.5 del Reglamento general de aplicación de los tributos), en cuyo caso no estamos ante una comprobación de valores y no se puede promover la tasación pericial contradictoria. Para el Alto Tribunal, que se pronuncia en la resolución comentada fijando doctrina, la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no cotizada en mercados efectuada por aplicación de las reglas de valoración contenida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del artículo 57.1 a) o i) de la LGT, por lo que no resulta de aplicación la normativa de la tasación pericial contradictoria ni es admisible su utilización en corrección de la liquidación tributaria resultante»

▪ *«El dictamen pericial inicia el procedimiento de comprobación de valores. Análisis de la STS de 1 de marzo de 2024, rec. núm. 7146/2022»*

Análisis de la STS de 1 de marzo de 2024, rec. núm. 7146/2022

👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

• Extracto:


«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) ha visto el recurso promovido por la Junta de Castilla-La Mancha contra sentencia de 8 de julio de 2022 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha (procedimiento ordinario 310/2020), que había estimado el recurso de un contribuyente por caducidad determinante de prescripción, al considerar que la fecha de inicio de un procedimiento de comprobación de valores era la fecha de emisión del informe del perito de la Administración y no la fecha en la que se notificó al contribuyente el inicio del procedimiento con la propuesta de liquidación provisional. Y en sentencia de 1 de marzo de 2024, dictada en el recurso de casación 7146/2022, y de la que ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, el TS ha confirmado la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, sentando como doctrina que, a efectos de cómputo de la caducidad del procedimiento, desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores. Esta doctrina jurisprudencial ya ha sido asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que, en resolución de 29 de abril de 2024 (RG 1366/2022), ha emitido criterio en el mismo sentido, siendo este criterio reiterado en otra resolución de la misma fecha.»

▪ *«Levantamiento del velo, sucesión de actividad económica y concurso»*

Análisis de las SSAN de 22 de diciembre de 2023, rec. núm. 2465/2021, de 5 de marzo de 2024, rec. núm. 2438/2021, y de 8 de marzo de 2024, rec. núm. 2882/2021





 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)


- Extracto:

«En el presente texto se plantea si resulta adecuado derivar responsabilidad tributaria por levantamiento del velo cuando existen otros tipos responsables que podrían ser aplicados. Se analizan tres recientes sentencias de la Audiencia Nacional relacionadas con el mismo deudor principal que, incurso en un proceso concursal, es liquidado. Nos planteamos si se ha producido una extensión del tipo responsable más allá de lo previsto en la legislación en dos de los casos, así como si el empleo restrictivo de la responsabilidad por levantamiento del velo permite su aplicación cuando estamos ante un claro supuesto de sucesión en la actividad económica. Se concluye manifestando que sería la acción pauliana la que debiera ejercitar la Administración en la vía civil en supuestos como el que se presenta»

→ CONTABILIDAD

❖ **Estudios**

- «Cuando *la misión pasa a ser propósito: medidas para un emprendimiento sostenible y equitativo*»

 MARÍA BASTIDA (autora de contacto), profesora titular de Organización de Empresas (Universidad de Santiago de Compostela. España). Alberto Vaquero García, profesor titular de Economía Aplicada (Universidad de Vigo. España). Miguel Á. Vázquez Taín, profesor titular de Economía Aplicada (Universidad de Santiago de Compostela. España)

- Extracto:

«Este estudio afronta al «trilema» de cómo fomentar el emprendimiento, cómo orientarlo hacia negocios sostenibles en un contexto cada vez más exigente con esta necesidad y cómo impulsar la actividad emprendedora entre las mujeres, cuya limitada participación supone una pérdida de oportunidad para el desarrollo económico. Para abordar estos retos, se centra en el emprendimiento en la economía social y solidaria (ESS), explorando cómo los principios de sostenibilidad se integran en sus modelos de negocio y cómo esta integración influye en la decisión de emprender.

Se realizan dos estudios interrelacionados entre emprendedores para identificar patrones y diferencias en las preferencias hacia los modelos de negocio de la ESS, evaluando las motivaciones, percepciones y barreras hacia este tipo de emprendimiento. Los resultados revelan un amplio consenso sobre la viabilidad de las organizaciones de ESS como plataformas para el emprendimiento, resaltando sus características de sostenibilidad. Se encontraron diferencias significativas en el comportamiento entre hombres y mujeres. Los hombres manifiestan preocupaciones por las dificultades inherentes a la creación de empresas y por las limitaciones que los modelos arraigados en la ESS podrían presentar para materializar una idea de negocio. Por su parte, las mujeres muestran una mayor adhesión a los principios y valores subyacentes a la cultura organizativa de las organizaciones de ESS. Estos resultados sugieren la necesidad de desarrollar estrategias de impulso de la actividad emprendedora diferenciadas que consideren las variaciones en motivaciones y percepciones entre unos y otras. Dichas políticas deberían mejorar el conocimiento de los modelos de ESS y proporcionar apoyo efectivo para fomentar un





compromiso más profundo con estos modelos, contribuyendo a un desarrollo empresarial más sostenible y equitativo a largo plazo»

▪ «*Valoración de empresas familiares: retos a los que nos enfrentamos*»

👉 ALFONSO A. ROJO-RAMÍREZ (autor de contacto), catedrático de universidad. Departamento de Economía y Empresa. (Universidad de Almería. España). María José Martínez-Romero, Titular de universidad. Departamento de Economía y Empresa. (Universidad de Almería. España)

• Extracto:

«La valoración de empresas es una actividad de creciente demanda. Igualmente, el estudio de la empresa familiar ha alcanzado niveles sin precedentes en los últimos años. A pesar de que las empresas familiares representan la gran mayoría de las empresas en el ámbito global, la teoría de la valoración tiende a enfocarse en las empresas no familiares. Este artículo pretende reorientar la atención hacia la valoración desde el punto de vista de las empresas familiares, examinando sus peculiaridades y los fundamentos de su valoración específica. Además, se analizan ciertos aspectos básicos de la valoración y, en particular, se aborda la cuestión del valor socioemocional característico de las empresas familiares, aportando algunas ideas novedosas»

❖ **Análisis doctrinal**

▪ «Imputación temporal de los ingresos en un centro educativo»

👉 JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO. Profesor del CEF. España)

• Extracto:

«Esta consulta analiza el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo y se ilustra con un ejemplo»

👉 NÚMERO 500 (Noviembre/2024)

→ TRIBUTACIÓN

❖ **Estudios**

▪ «*El paquete «Objetivo 55»: la fiscalidad y su base legal en el derecho de la Unión Europea*»

👉 JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ. Profesor asociado. Universidad Pontificia Comillas.

• Extracto:

«La Unión Europea ha apostado por asumir el liderazgo internacional de la respuesta ante la crisis climática. Dicho protagonismo se ha concretado en el Pacto Verde Europeo, que pretende afrontar los desafíos ambientales a través de una nueva estrategia de crecimiento sostenible para alcanzar la neutralidad climática en 2050. En este contexto, la Unión Europea ha asumido con carácter vinculante dicho objetivo de neutralidad climática, lo que requiere alcanzar en 2030 el objetivo intermedio de lograr una reducción de las emisiones






netas de al menos un 55 % con respecto a los niveles de 1990. En cumplimiento de dicho mandato, el paquete de medidas Objetivo 55 o Fit for 55, aprobado por la Comisión, persigue la adaptación de las políticas de la Unión en materia de clima, energía, uso del suelo, transporte y fiscalidad a dichos objetivos.

En este trabajo se aborda el papel de la fiscalidad ante la crisis climática, su encuadramiento en el paquete Objetivo 55 y las principales medidas allí contenidas, como son la revisión de la directiva sobre fiscalidad de la energía, el mecanismo de ajuste por carbono en frontera y la revisión del régimen de ayudas de Estado»

▪ «La fiscalidad energética en la Unión Europea»


 MARTA VAL JIMÉNEZ

• Extracto:

«El marco normativo de la fiscalidad energética en la Unión Europea está armonizado mediante dos directivas; una de las cuales, la de tributación específica de los productos energéticos y de la electricidad, está siendo objeto de revisión desde julio de 2021. Dicha revisión se incluye dentro del paquete de medidas conocido como «Objetivo 55» y pretende que la tributación de la energía pueda utilizarse como una herramienta más en la consecución de los exigentes objetivos de la política actual de clima de la Unión Europea. Sin embargo, es una de las pocas iniciativas de este paquete (por no decir la única) que aún no se ha finalizado debido a la regla de la unanimidad que aplica en la aprobación de las directivas en materia de fiscalidad.

En este estudio se describen los elementos más relevantes de las dos directivas que regulan la fiscalidad energética europea en la actualidad, para, a continuación, señalar los motivos por los que es necesario actualizar este marco normativo con el fin de adecuarlo a los retos climáticos plasmados en el Pacto Verde Europeo, así como las dificultades para conseguirlo»

▪ «*La revisión de la directiva que regula el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (RCDE) y sus aspectos fiscales*»

 MIGUEL DE HARO IZQUIERDO. Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

• Extracto:

«La Unión Europea se ha alzado como uno de los entornos políticos y sociales más dinámicos y punteros en la promoción de una Europa sostenible centrada en las políticas de impulso medioambiental, con el objetivo de convertir el viejo continente en el espacio geográfico más avanzado en el establecimiento de políticas verdes.

Los objetivos específicos en materia de emisión de gases de efecto invernadero son los de lograr una Europa «climáticamente neutral» en 2050, con una emisión neta nula de gases de efecto invernadero para esa fecha. Para alcanzar dichos objetivos, uno de los instrumentos más destacado es el impulso del mercado de derechos de emisión de gases por la Unión Europea, con el que se pretende reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.





El presente trabajo aborda el mecanismo de funcionamiento de un mercado de derechos de emisión y, de manera explícita, las novedades regladas más recientemente por la Unión a través de diferentes directivas que van a tener una trascendencia vital en la economía fiscalidad del nuevo régimen de derechos y su regulación en el mercado de emisiones»

▪ *«El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC)»*

🔥 PABLO RENIEBLAS DORADO. Inspector del Estado en excedencia (España)

• Extracto:

«Con la aprobación de un mecanismo de ajuste en frontera en el seno de la Unión Europea, se produce un cambio fundamental en la política medioambiental europea. En este artículo se desgranar las principales novedades y las obligaciones a las que van a tener que hacer frente los importadores»

▪ *«A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables»*

🔥 ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ. Profesor contratado doctor (ANECA) de Derecho Financiero y Tributario. CUNEF Universidad (España)

• Extracto:

«En el presente trabajo, enmarcado en el ámbito de la fiscalidad de los impuestos especiales, se realiza un análisis de determinados aspectos relevantes del nuevo impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables que se incardina en el Ley de residuos y suelos contaminados. Se trata de un impuesto estatal, aplicable en todo el territorio español, de carácter indirecto y de naturaleza real que grava, en fase única, determinados consumos específicos, tales como envases no reutilizables que contengan plástico, los productos plásticos semielaborados destinados a su obtención o los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de estos.

En concreto, el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos productos que vayan a ser objeto de utilización en el mercado español. Además, el concepto de «envase» debe entenderse en sentido amplio; así, se define como todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, por lo que su ámbito objetivo se amplía extraordinariamente, así como los obligados tributarios al referido impuesto»

▪ *«La tasa local sobre los residuos domésticos»*

🔥 JUAN IGNACIO GOMAR SÁNCHEZ. Inspector de Hacienda municipal. Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid (España)

• Sumario:

1. El problema
2. La Ley 7/2022, de 8 de abril





3. Características singulares de esta tasa/PPPNT: preceptiva y no deficitaria
4. Pago por generación
5. Los estudios económico-financieros de la tasa/prestación de residuos domésticos
6. ¿Tasa o PPPNT?
7. La inseguridad jurídica de las tasas locales
8. La fórmula elegida por el legislador: la financiación de una competencia, y no de un servicio
9. Conclusiones

▪ *«Perspectivas de la fiscalidad de la energía nuclear en el derecho tributario ambiental en la Unión Europea: el reglamento de taxonomía de la Unión Europea y el Plan Industrial del Pacto Verde»*

👤 M.^a ÁNGELES DÍEZ MORENO. Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (España)

• Extracto:

«La energía nuclear representa aproximadamente el 26 % de la electricidad producida en la UE y cada uno de los Estados miembros es soberano a la hora de decidir su inclusión en sus respectivos sistemas energéticos. El reglamento sobre taxonomía de la Unión Europea reconoce el importante papel que desempeñará esta tecnología para afrontar el reto de la descarbonización, llegando incluso a impulsar programas de desarrollo de nuevos reactores, lo cual supone nuevas perspectivas para el sector nuclear. Este nuevo horizonte plantea la necesidad unas bases comunes para configurar un régimen de imposición apropiado que reconozca la contribución de esta tecnología baja en carbono a la vista de los principios del derecho tributario ambiental de la Unión Europea y la finalidad que persigue la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que no es otra que garantizar la coherencia entre la fiscalidad de la energía y los objetivos climáticos de este Pacto Verde. Siendo verdes las inversiones nucleares que se lleven a cabo cumpliendo con los requisitos europeos de una gestión responsable de los residuos, al igual que las renovables, la carga fiscal que se deberá asignar a la energía nuclear será el tipo mínimo de 0,15 €/GJ, tipo que se aplicará a la electricidad, a los biocombustibles y biogás sostenible avanzados y a los combustibles renovables de origen no biológico, como el hidrógeno renovable. Este tipo mínimo deberá complementarse con los tributos que se establezcan sobre el riesgo asociado a esta tecnología de forma adecuada y, sobre todo, teniendo en cuenta que todas las centrales europeas cumplen las normas de seguridad en su operación, así como respecto a la gestión de los residuos que establece la Unión Europea para así evitar el establecimiento de tributos que lo graven repetida y acumulativamente sin ninguna finalidad extrafiscal, como ha ocurrido en España»

▪ *«El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su díscola base legal europea, sus problemas de compatibilidad*





como medida equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad»

👉 FERNANDO SERRANO ANTÓN. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Cátedra Jean Monnet EU Fair Tax. Universidad Complutense de Madrid (España)

• Extracto:

«Este trabajo se centra: (i) en la legitimidad, desde una perspectiva jurídica, del gravamen temporal energético aprobado por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, considerando el uso de la ley de emergencia; y (ii) en el contraste basado en el derecho y la jurisprudencia del TJUE con la implementación española del gravamen temporal energético sobre los beneficios extraordinarios de los proveedores de hidrocarburos para así determinar su compatibilidad con el derecho europeo. El análisis realizado nos lleva a mantener algunas dudas sobre el mecanismo legal utilizado por la Unión Europea para su aprobación, así como su compatibilidad con las libertades fundamentales de la Unión. También somos críticos con la forma de implantar en España este gravamen temporal energético previsto en el reglamento citado. Tanto el TJUE como el TEDH tendrán la última palabra»

V.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria. Entradas Octubre-Noviembre/2024.

👉 ENTRADAS OCTUBRE/2024

▪ «Adiós al régimen fiscal para residentes no habituales de Portugal» (01.10.2024)

Acceso al documento original:

[Adiós al régimen fiscal para residentes no habituales de Portugal](#)

👉 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.

Introducción:

«Hace ya más de cuatro años publiqué una entrada en nuestro querido blog sobre el régimen especial de residentes no habituales de Portugal en la que me preguntaba si era o no un modelo a imitar. La entrada ciertamente suscitó mucho interés pues durante este período muchos lectores, a los que agradezco enormemente sus aportaciones, han ido subiendo comentarios y formulando preguntas y respuestas sobre la aplicación de este régimen, que fue introducido por el Decreto-Ley n.º 249/2009, de 23 de septiembre, con la intención de atraer profesionales cualificados mediante la creación de un importante beneficio fiscal para determinados tipos de rentas.

Este régimen fiscal especial suponía básicamente la aplicación de un tipo reducido en IRPF del 20% para los rendimientos del trabajo dependiente (categoría A) y los rendimientos de actividades empresariales y profesionales (categoría B) durante diez años a los nuevos residentes extranjeros y a los ciudadanos portugueses que hubiesen permanecido fuera del país durante los cinco años anteriores a la solicitud del estatuto de residente no habitual.

[...] »





- «*Feliz centenario. Cien años de la creación de los Tribunales Económico-administrativos*» (08.10.2024)

Acceso al documento original:

[Feliz centenario. Cien años de la creación de los Tribunales Económico-administrativos](#)

👤 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional.

Introducción:

«Los Tribunales Económico Administrativos han cumplido cien años de vida. Loados por unos y criticados por otros, lo cierto es que han podido sobrevivir a las sucesivas reformas tributarias acaecidas durante el último siglo. No cabe duda de que podrían necesitar algunos retoques legales para afrontar mejor el paso de los años, pero resulta innegable que vienen desempeñando un papel clave en el desarrollo del procedimiento de revisión tributaria.

Es extraño encontrar en derecho tributario instituciones centenarias que, como sucede en este caso, hayan sido capaces de resistir a guerras y dictaduras, y de soportar las reformas de gobiernos democráticos de todos los colores. Por el contrario, lo habitual es que hablemos de nuevas figuras o la enésima reforma tributaria. Por ello, me ha parecido que esta efeméride, la conmemoración del nacimiento de los Tribunales Económico-administrativos (en adelante TEA), merecía al menos una reseña en Taxlandia. Abordo esta tarea con agrado y, por qué no, con una cierta nostalgia de los más de cinco años en los que fui vocal en el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid, en los que pude cambiar la visión que tenía del trabajo que realizan estos órganos revisores.

Retrocedamos en el tiempo hasta el año 1924 para recordar cómo se produjo el nacimiento de los TEA. Fueron creados por el Real Decreto de 16 de junio de 1924(publicado en la Gaceta de Madrid, nº 169, de 17 de junio de 1924), en plena dictadura de Primo de Rivera. Surgían con intención de consolidar la separación entre el procedimiento de gestión, y la tramitación y resolución de las reclamaciones promovidas frente a dichos actos, que iba a encomendarse, a partir de entonces, a órganos diferentes.

[...]»

- «*Comentarios críticos a las propuestas de reforma en materia de responsabilidad tributaria. Así no*» (15.10.2024)

Acceso al documento original:

[Comentarios críticos a las propuestas de reforma en materia de responsabilidad tributaria. Así no.](#)

👤 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista.

Introducción

«Aquellas personas que todavía pueden conciliar el sueño amanecieron hace un mes con un Anteproyecto de ley en apariencia inocuo, con el que se pretende transponer la DAC 8 a nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, en ese Anteproyecto se escondía una importantísima modificación de la actual institución de la responsabilidad tributaria, afectando de manera directa a los plazos de prescripción y a su interrupción.





Empecemos este análisis por la Exposición de Motivos. El apartado IV señala que “se hace necesario modificar la regulación de la prescripción tributaria en relación con los responsables, para adecuarse a la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo”. Con esta introducción parece que hay que dar las gracias al legislador por recoger normativamente el criterio del Tribunal Supremo, pero la realidad es otra.

Centrémonos. La norma no necesita ser modificada, lo que debe hacer la AEAT es aplicarla correctamente. Estamos entrando en una dinámica muy peligrosa en la que las leyes tributarias se van modificando con el objetivo de evitar las consecuencias de la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la medida en que puedan, mínimamente beneficiar al contribuyente. Ya ocurrió en materia de entradas domiciliarias, como anunció mi amiga Laura en este foro. Se está legislando de manera reactiva, para salvaguardar prácticas de la Administración que han sido reputadas como abusivas por parte del Tribunal Supremo.

Entrando en materia, la modificación del esquema de la responsabilidad tributaria parte de la inclusión en el artículo 66 de un apartado segundo en el que se añade el plazo de prescripción de 4 años para declarar la responsabilidad tributaria, diferenciándolo del plazo de 4 años para exigir el pago de las deudas a los responsables, que se regula en el artículo 66.1.b) LGT.

[...]»

▪ «Una vuelta de tuerca sobre el régimen de las consultas tributarias» (17.10.2024)

Acceso al documento original:

[Una vuelta de tuerca sobre el régimen de las consultas tributarias](#)

👉 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Introducción

«En nuestro modelo de gestión de los tributos, basado en las autoliquidaciones y en un control administrativo a posteriori y todavía muy alejado de la llamada relación cooperativa, el obligado tributario asume la responsabilidad de interpretar la ley y el riesgo de ser sancionado. Se trata de un escenario propicio para la inseguridad y para el conflicto. Para dotar de seguridad jurídica a los obligados tributarios en las relaciones fiscales basadas en esta fórmula de aplicación del sistema fiscal, resultan indispensables los mecanismos de asistencia e información al contribuyente. Y un instrumento esencial para esta asistencia e información son las consultas vinculantes.

El régimen vigente de las consultas, contenido en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria y 65 a 68 del Reglamento de actuaciones (RD 1065/2007, de 27 de julio) no ha experimentado grandes modificaciones en los últimos años. Adolece de defectos y requiere una actualización. Y ello, en aras de mejorar la eficacia de las respuestas vinculantes como instrumentos de certeza y, sobre todo, para no desactivar la potencialidad de las consultas como un factor de seguridad jurídica.

[...]»






- «¿Es la tesorería un activo afecto?» (22.10.2024)

Acceso al documento original:

[¿Es la tesorería un activo afecto?](#)

 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho y Profesor de la UPF.

Introducción

«En la mayoría de las inspecciones del Impuesto sobre el Patrimonio sobre la exención del valor de las acciones y/o participaciones de empresas familiares, se cuestiona sistemáticamente que la tesorería" sea un activo afecto»

[...]»

- «El final de una historia...»» (21.10.2024)

Acceso al documento original:

[El final de una historia...](#)

 JAVIER POVO MARTÍN

Introducción

«Es práctica habitual de todos los profesionales del sector tratar de acceder y conocer toda la doctrina y jurisprudencia publicada para ver cómo puede afectar a los intereses de nuestros Clientes, aun cuando ello implique, en no pocas ocasiones, la sensación de que algo se nos está escapando a causa de la infodemia tributaria.


Sin embargo, en este contexto recientemente nuestro Tribunal Supremo ha resuelto los tres recursos de casación que inquietaban al sector, entendemos que también a la propia Administración a la vista de las regularizaciones tributarias practicadas cerca de los obligados tributarios y, desde luego y en particular, a aquellos que lideramos la dirección letrada de procedimientos revisores (administrativos y judiciales) en los que el debate se centra sobre el alcance del efecto "vinculante" de los informes emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación en favor de los contribuyentes, respecto de la calificación de una determinada actividad como innovación tecnológica (IT). Circunstancia que, a todas luces, impacta de lleno y hasta condiciona el rol que deben tener los órganos de aplicación de los tributos ante una eventual regularización de la deducción aplicada por tal concepto.

[...]»

- «De la deducción por innovación tecnológica y la restitución de la seguridad jurídica» (28.10.2024)

Acceso al documento original:

[De la deducción por innovación tecnológica y la restitución de la seguridad jurídica](#)

 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fiscal.

Introducción





«Como comentábamos en su día aquí (Emboscada a la deducción por innovación tecnológica) la falta de seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos fiscales de investigación y desarrollo e innovación tecnológica actúa como una de las principales palancas a la innovación. Asimismo, tal y como denunciaba la AIREF aquí (La AIREF propone cambios en la deducción por I+D+i) desde el punto de vista de la comparativa internacional, el beneficio fiscal a la I+D+i presenta una eficacia potencial destacada, si bien su eficacia real se ve mermada por los límites y los requisitos normativos y aplicativos que frenan su acreditación plena.

[...] »

👉 ENTRADAS NOVIEMBRE, 2024

- «Bye Bye a la tributación conjunta en el IRPF» (05.11.2024)

Acceso al documento original:

[Bye Bye a la tributación conjunta en el IRPF](#)

👤 PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista.

Introducción

«Cuando se trata de mantener y aumentar el número de sillones, poltronas y chiringuitos varios, amén de “compensar” económica y financieramente futuros pseudo conciertos catalanes, la tarea de allegar dineros públicos al Caudal Común ha de irremediamente partir de la eliminación de los beneficios fiscales consolidados y necesarios. De manera cierta, lo primero “siempre” es subir los impuestos indirectamente para dar la estocada final con la subida directa. Y efectivamente así ha sido: esta semana le ha tocado al régimen de tributación conjunta en el IRPF, tal y como ha filtrado el Gobierno a la prensa. Hagamos un poco de memoria histórica.

Es sabido que el Gobierno accedió en su día a los fondos europeos de recuperación bajo la premisa no de una drástica reducción del gasto público superfluo, no, sino con el compromiso de subir directa e indirectamente los impuestos a los ciudadanos. Lógicamente, en orden a amortiguar el supuestamente previsible desgaste político y coste electoral doméstico que dicha subida injustificada iba a conllevar, se elaboró, en diferido, un argumentario (técnico-intelectual) justificativo de la necesaria reforma global a los efectos de su publicidad institucional.

Es el caso, como ha recordado el Gobierno esta pasada semana, de la tributación conjunta en IRPF, beneficio fiscal valorado en unos 2.400 millones de euros al año que afecta a más de cuatro millones de contribuyentes y unas dos millones de familias, según datos de la propia Administración (una media anual de algo más de 3 millones de declaraciones conjuntas).

[...] »

- «El Supremo ratifica que las autoliquidaciones son situaciones jurídicas consolidadas» (07.11.2024)

Acceso al documento original:





[El Supremo ratifica que las autoliquidaciones son situaciones jurídicas consolidadas](#)



ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista.

Introducción

«La STS de 23 de octubre de 2024 confirma la adecuación a derecho del Tribunal Constitucional de considerar las autoliquidaciones de la plusvalía municipal realizadas antes de su Sentencia 182/21, anunciada por el servicio de publicaciones el 26 de octubre de 2021, pero publicada en el BOE el 25 de noviembre, como situaciones 'consolidadas' no impugnables tras la noticia de prensa del referido Tribunal.

Recordemos el pronunciamiento exacto de la STC 182/2021: ...

La doctrina del Tribunal Supremo es aplicable al caso, siempre que, a) existencia de plusvalía en la transmisión, b) autoliquidación no prescrita, no firme, c) impugnada tras el 26/10/21. Esta doctrina ya había sido adelantada por el TS en sus sentencias de 10, 12 y 13 de julio de 2023 concluyendo sobre las cuestiones planteadas en los tres de los recursos de casación (recs. n.º 5181/2022, 4701/2022 y 4136/2022), que "es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación.

[...]»

- «*La extraña caducidad de la tasación pericial contradictoria*» (12.11.2024)

Acceso al documento original:

[La extraña caducidad de la tasación pericial contradictoria](#)



JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Introducción

«La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2024, rec. cas. 1028/2023 reitera y refuerza su doctrina anterior relativa a la caducidad del supuesto procedimiento de tasación pericial contradictoria (en adelante, TPC), en los casos en que éste excede el plazo de seis meses por causa imputable a la Administración. Se afirma que, en tales situaciones, la suspensión del plazo del procedimiento principal en que se inserta la TPC, provocada por su solicitud, se levanta automáticamente, pudiendo producir, como efecto, que dicho procedimiento principal, a su vez, exceda su plazo máximo, con las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto a la prescripción de la obligación tributaria. En concreto, la respuesta dada a la cuestión con interés casacional es la siguiente: ...

Para poder llegar a esta conclusión, es necesario formularse dos interrogantes, que ya habían sido despejados por resoluciones anteriores, de forma muy discutible, como vamos a intentar demostrar a través de estas páginas.

[...]»

- «*De aquellos polvos ... La prescripción del responsable tributario*» (19.11.2024)

Acceso al documento original:





[De aquellos polvos ... La prescripción del responsable tributario](#)

👤 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

Introducción

«El pasado 15 de octubre en este blog, escribía su entrada Carlos Romero, anunciando el vaciamiento del contenido de la prescripción en sede del responsable tributario al hilo de las modificaciones anunciadas en su régimen jurídico aprovechando la transposición de la DAC8 a la Ley General Tributaria (Anteproyecto de Ley en materia de asistencia mutua y de recaudación y otras normas tributarias, sometido a información pública el 19 de septiembre último).

Como complemento a sus ideas, dejo escritas las que siguen para llamar a la reflexión sobre esa aventurada, por arriesgada e insegura además de innecesaria, reforma que se alumbraba en la LGT a propósito de la figura del responsable.

[...]».

- «*La doctrina del TS sobre la posibilidad de realizar comprobaciones simultáneas del valor de operaciones vinculadas: ¿latino o desacierto?*» (26.11.2024)

Acceso al documento original:

[La doctrina del TS sobre la posibilidad de realizar comprobaciones simultáneas del valor de operaciones vinculadas: ¿latino o desacierto?](#)

👤 MANUEL LUCAS DURÁN. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá.

Introducción

«1. La normativa aplicable

[...]

Como puede comprobarse, de la literalidad de los preceptos referidos parece desprenderse una metodología para comprobar y regularizar el valor de operaciones entre partes vinculadas, con dos fases sucesivas: (i) el inicio de tal comprobación a una de dichas partes (ajuste primario); y, ante la obligación de simetría predicable de tales casos, la extrapolación de tal valoración, una vez obtenida firmeza la misma, al resto de partes vinculadas (ajuste bilateral y secundario). De hecho, si bien se mira, de la propia denominación de los ajustes que deben realizarse se deriva intuitivamente un carácter secuencial de los mismos.

2. La práctica administrativa

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), sin embargo, ha venido realizando en la práctica comprobaciones simultáneas a las distintas partes vinculadas sin esperar a que el ajuste primario en relación con uno de los sujetos concernidos adquiriera firmeza. Con ello se pretende, probablemente, agilizar las inspecciones de partes vinculadas ...

[...]»





VI.2.III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

[NÚMEROS 293 Y 294/2024]

👉 NÚMERO 293/2024

▪ «ANÁLISIS DE LA RELACIÓN ENTRE EL IVA Y LA MODALIDAD DETPO DEL ITPAJD»

Acceso al documento original:

[849f4443-f163-7a45-38c4-723f87631acf](https://doi.org/10.1016/j.bitplus.2024.08.001)

👤 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Licenciado y Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. Abogado

Introducción

«Con anterioridad a la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en España, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado (ITPAJD) coincidía en el gravamen del tráfico económico con el Impuesto General del Tráfico de Empresas (IGTE), sin mayores problemas, repartiéndose entre ambos la imposición indirecta.

El mencionado impuesto sobre el valor añadido (más conocido como IVA) se introdujo con ocasión del ingreso de España en la -entonces denominada, Comunidad Económica Europea (CEE)-, actual Unión Europea (UE), que al incluir en España dicho tributo comunitario hizo necesaria la transposición de la normativa del IVA y, además, la modificación de la normativa de ambos tributos para la introducción de la delimitación entre ellos, evitando así, en la práctica, una situación de doble imposición.

Desde el prisma del ITPAJD, sus diversas modalidades, tanto en sus relaciones entre sí, como en sus relaciones con otros tributos, incluido el IVA, tienen extremos difíciles de separar, concretando respecto a las más importantes, serían en la práctica, las siguientes:

Al gravar ambos tributos las operaciones de transmisión de bienes y la prestación de servicios, uno en el ámbito económico (según los términos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: empresarial o profesional) y el otro en el particular (no empresarial ni profesional, en los mismos términos del IRPF), es lógico que se produzcan controversias y dudas sobre qué tributo fuese el aplicable en algunas operaciones, máxime, en cuanto a los bienes inmuebles, que pueden estar gravados por ambos impuestos y, además, puede afirmarse, que es el objeto de gravamen principal del ITPAJD.

En concreto, se puede producir doble imposición legal en aquellos inmuebles que se encuentren sujetos y exentos del IVA, que pasan a estar gravados por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITPAJD, aunque en la práctica solamente se satisfará el mencionado TPO, sin perjuicio por otra parte, de la compatibilidad del IVA y de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD.

En cualquier caso, debe tenerse siempre en cuenta y no olvidar que, en el ámbito de los impuestos indirectos generales, el impuesto preferente en su aplicación es el IVA y solo se





exige el TPO en los supuestos en los que no exista la obligación de que se satisfaga aquel, según se establezca en su normativa.

Sin embargo y pese a lo anterior, al establecerse en la normativa IVA la posibilidad de renuncia a la exención, la complicación de la aplicabilidad de este impuesto respecto al TPO se complica, ya que dicha renuncia puede hacerse, solamente, si se cumplen unos requisitos establecidos en la normativa del primer tributo.

Otro foco de discusión frecuente en cuanto a cuál debe ser el tributo aplicable es el correspondiente a la interpretación de algunos otros extremos del ámbito inmobiliario, como cuáles deben ser considerados como terrenos urbanizables; qué casos pueden incluirse como rehabilitación de edificios; quién tiene la condición de empresario y cuando actúa como tal; etc. y, además de los anteriores, el supuesto de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, que, en este caso, no estando sujeta al IVA, queda en lo que hace a los inmuebles, sujetos al TPO.

Las mencionadas transmisiones de la totalidad del patrimonio de una actividad económica, lo que, aunque a veces no se entienda así, por parte de la doctrina, es realmente un beneficio fiscal puesto que, al limitar la sujeción de estas transmisiones, solamente, a la de los inmuebles incluidos en las mismas, deja sin gravar por TPO todos los demás bienes incluidos en dicha totalidad del patrimonio que se transmite en ese tipo de operaciones, que, en otro caso, al no estar sujetos al IVA, según lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITPAJD debería estar sujeto a TPO.

II. NORMATIVA APLICABLE.

[...]»

👉 NÚMERO – 294/2024

▪ «*LAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN LOS NEGOCIOS PATRIMONIALES FALLIDOS (TRATAMIENTO DE LAS RESCISIONES CONTRACTUALES EN EL ITP Y AJO)*»

Acceso al documento original:

[849f4443-f163-7a45-38c4-723f87631acf](https://www.boe.es/boe/BOE-A-2024-294.html)

👉 CLAUDIO GARCÍA DIEZ- Abogado. Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA

Introducción

1.- Introducción.

1.- La presente investigación tiene por objeto el estudio de las devoluciones tributarias resultantes de operaciones negociables fallidas en la esfera de la tributación patrimonial (ex TRLITPAJD). En particular, se trata analizar el régimen jurídico previsto en el artículo 57 del TRLIPTAJD; en cuya virtud se estipula la devolución para los casos de resoluciones contractuales:

«1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de





prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que se permitirá el canje de los documentos timbrados o timbres móviles o la devolución de su importe, siempre que aquéllos no hubiesen surtido efecto"

2.- Esta regulación plantea varias cuestiones que ahora, grosso modo, se condensa, de una parte, en la delimitación de los casos en que procede la referida devolución por causa del negocio frustrado y los supuestos que, cercanos a éstos, se sitúan fuera de tal hipótesis resarcitoria.

De otra, serán objeto de estudio los requisitos que fija la referida normativa para conseguirla correspondiente devolución (siempre que procediera). Y, por último, nos dejaremos caer sobre negocios concretos que cuentan con una regulación devolutiva específica para tales circunstancias. Vamos, pues, con ello.

[...]»

VI.2. IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión

👉 Número 115 (OCTUBRE/2024)

▶ Observatorio

▪ «*Modificación de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros tras la transposición de la Directiva 2016/1164*»

👤 ENRIQUE ORTEGA CARBALLO E IVÁN ESCRIBANO RUIZ

RESUMEN: «Ley 13/2023, de 24 de mayo, ha modificado la normativa española relativa a la limitación de intereses, trasponiendo el artículo 4 de la Directiva 2016/1164, tras finalizar el plazo adicional concedido a aquellos Estados miembros que tuvieran normas





nacionales específicas para impedir los riesgos en materia de BEPS en la fecha 8 de agosto de 2016 que fueran igualmente eficaces [...]»

▪ *«Incentivos al alquiler de vivienda vs. adquisición»*

🔥 RAQUEL ÁLAMO CERRILLO. Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública Universidad Castilla-La Mancha

RESUMEN: «El sector inmobiliario siempre ha tenido un papel importante en la economía española, siendo fuente de empleo y crecimiento económico, de ahí, que distintas políticas públicas se diseñen de manera específica pensando en este. Por tanto, la política fiscal es una importante herramienta del sector público a través de la cual puede fomentar la adquisición o alquiler de viviendas por parte de los contribuyentes, en función de los beneficios fiscales que se establezcan para una u otra opción. [...]»

▪ *«Gravamen de inmuebles urbanos en IRPF: situaciones de doble imposición con Plusvalía municipal e IBI»*

🔥 CARLOS LAMOCA PÉREZ. Inspector de Hacienda del Estado.

RESUMEN: «Nuestro ordenamiento jurídico tributario sigue lastrado por alguno de los tributos de producto que la reforma fiscal de 1978 no derogó, quizá con la esperanza de que su anacronismo y falta originaria de entidad económica se encargase de tal eliminación. Lamentablemente, no ha sido así. La importancia financiera que estos tributos históricos representan para las entidades locales se ha visto potenciada exponencialmente. El Estado, esclavo de su propio gasto ha preferido protegerlos y dinamizarlos a [...]»

▪ *«Controles posteriores al levante de las declaraciones de aduana»*

🔥 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

RESUMEN: «En este artículo vamos a analizar la figura de los controles posteriores al levante de las mercancías y, en concreto, la forma en que encaja esta figura con la regulación de los controles en materia tributaria que se contiene en la LGT. También analizaremos cómo afectan a esos controles las demás especialidades previstas en la D.A. Vigésima de la LGT»

▶ Tribunales

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

▪ *«El régimen británico de non-doms ante el convenio, en la picota»*

🔥 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

RESUMEN: «A juicio del TS, los certificados de residencia fiscal emitidos por otro Estado no pueden ser ignorados, pero deben cumplir con los criterios de tributación por la renta mundial, si se trata de un convenio. En el caso de los residentes no domiciliarios con





tributación territorial y por «remisión» de rentas, dicho criterio no se cumple, y la aplicación del tratado puede rechazarse»

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

▪ *«La tensión entre valor normal de mercado en IVA y en Precios de transferencia, a raíz de los casos Högkullen (asunto C-808/23) y Júpiter (Tribunal de Primer instancia, Reino Unido)»*

👤 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense.

RESUMEN: «Los casos Hogkullen y Júpiter, el primero, caso pendiente de ser resuelto por el TJUE y el otro caso, ya decidido en 2021, en Reino Unido, en primera instancia, se ocupan de una materia compleja y es la de si cabe utilizar los mismos criterios a la hora de determinar el valor mercado en Precios de Transferencia y en IVA, cuando estamos ante esferas impositivas distintas sujetas a metodologías de valoración propias, además de que en IVA prepondera el valor subjetivo frente al «valor normal de mercado».

▪ *«La exclusión de la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes. Razón de ser y posible futura eliminación de esta quiebra del principio de neutralidad del IVA»*

👤 CARLOS PERAITA GALLÉN. Abogado. Asesor Fiscal

RESUMEN: «Con motivo de la adhesión de España a la Unión Europea y la consecuente obligación de transponer la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido al ordenamiento jurídico interno, el legislador nacional introdujo la exclusión del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados, entre otros, a atenciones a clientes. La cuestionable interpretación de la cláusula standstill prevista en la referida Directiva que tradicionalmente vienen acogiendo la Administración y los tribunales españoles ha posibilitado que esa exclusión, no contemplada en la normativa [...]»

3. Ley General Tributaria

▪ *«Supremo, cuentas bancarias y sueldos, salarios o pensiones: el fraude del chupete bis»*

👤 MANUEL SANTOLAYA BLAY. Inspector de Hacienda del Estado

RESUMEN: «El Tribunal Supremo, en una reciente sentencia [STS de 15 de marzo de 2024 (rec. 7696/2022)] considera que, el art. 171.3 Ley General Tributaria resulta aplicable, por extensión, a los saldos de aquellas otras cuentas en las que se reciba la nómina, por transferencia desde la de domiciliación directa. El criterio del Supremo propicia el fraude, consistente en crear cuentas a las que transferir el saldo o parte de él para lograr una minoración de la cantidad embargable (de hecho, puede lograrse incluso el blindaje total del saldo embargable)»





4. Procedimiento sancionador

▪ *«La vertiente procedimental del principio non bis in idem y la imposibilidad de instruir dos procedimientos sancionadores al mismo contribuyente por los mismos hechos»*

👉 V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia

RESUMEN: « En una sentencia que parte de la inexcusable vigencia de la vertiente procedimental del principio non bis in idem, impidiendo la sustanciación de dos procedimientos sancionadores a un mismo contribuyente por los mismos hechos, el Tribunal Supremo obliga a modificar la doctrina administrativa que se había establecido por el TEAC, que posibilitaba que, en los casos en que la liquidación se anulase por vicios formales y se ordenase la retroacción, se pudiera incoar un segundo procedimiento sancionador imponiéndose una ulterior sanción, cuando la primera se hubiera anulado, sin más, por la nulidad de la liquidación»

▶ Doctrina administrativa

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

▪ *«Servicios audiovisuales «bajo demanda» mediante plataforma de una entidad residente»*

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Inspector de Hacienda del Estado (ex.)

RESUMEN: «Se consideran rentas empresariales, exentas de IRNR mediando convenio, la prestación de servicios de acceso a obras audiovisuales «bajo demanda» mediante la plataforma de una entidad residente que efectúa la interconexión y la gestión de cobro a los usuarios. No se considera, dentro de un contrato complejo y de prestaciones cruzadas, la existencia de cánones al no cederse los derechos de la propiedad intelectual de las obras ni tampoco en atención a la naturaleza del software cedido ni en la cesión del uso de marca en la medida que se trate de una prestación accesorio. No se pondera la posible existencia de establecimiento permanente»

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | Impuesto sobre Sociedades | Impuesto sobre el Valor Añadido

▪ *«Reflexiones prácticas en torno a cuestiones conflictivas en el tratamiento en el IVA e IRPF correspondiente a la cesión de vehículos de uso mixto a empleados, socios y personal directivo. Caso práctico | Parte II»*

👉 Antonio Martínez Alfonso. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Católica de Valencia. Técnico de Hacienda del Estado

RESUMEN: «En el presente artículo, y en el que publicamos en la revista de los meses de agosto-septiembre como Parte I, se aborda, con un enfoque eminentemente práctico, la problemática que rodea el régimen tributario de los vehículos de empresa, desde una perspectiva multidisciplinar, analizándose las implicaciones tributarias desde los diferentes impuestos afectados: IRPF, IVA e Impuesto sobre Sociedades, entre otros, diferenciándose los tratamientos fiscales del uso de vehículos por parte de empleados, socios o





administradores de sociedades, incorporando las últimas novedades de la materia, tanto normativas como jurisprudenciales, así como los últimos criterios de la administración tributaria, tales como la Nota sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados de la AEAT, de 28 de julio de 2023»

3, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

▪ *«Doctrina reciente de la Dirección General de Tributos sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»*

👤 Javier Pérez-Fadón Martínez. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Abogado. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública

RESUMEN: «La Dirección General de Tributos, en sus últimas contestaciones vinculantes publicadas trata de varios asuntos de interés, como el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial, según la valoración de los elementos patrimoniales adquiridos por sucesión mortis causa; gravamen de las indemnizaciones pendientes por despido del causante en el IRPF o en el ISD y creación de trust para implementar la sucesión de varias personas»

👉 Número 116 (NOVIEMBRE/2024)

▶ Observatorio

▪ *«Conclusiones en relación con la exención de las ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades que no han iniciado materialmente la actividad económica»*

👤 JOSÉ M.^a MONZÓ BLASCO

RESUMEN: «La exención generalizada sobre dividendos y plusvalías derivadas de determinadas participaciones significativas (artículo 21 LIS) es uno de los cambios más novedosos de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, vigente desde el 1 de enero de 2015. Por ello, desde su introducción, es uno de los preceptos que más dudas viene planteando en su aplicación, entre las que se encuentra el impacto que ha tenido su remisión al novedoso artículo 5 de la LIS a la hora de fijar el momento a partir del cual la sociedad participada no es una «entidad patrimonial» y por ello el beneficio generado con su transmisión goza [...]»

▪ *«Compliance by design tributario. La estrategia necesaria para una adecuada relación cooperativa en la era de la inteligencia artificial»*

👤 GINÉS PARRA RUIZ. Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

RESUMEN: «En España, la Administración Tributaria apuesta firmemente por el uso de la Inteligencia de Artificial como herramienta para la consecución de mejoras en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y en la prevención y lucha contra el fraude, como objetivos fundamentales de sus actuaciones. La Administración Tributaria





dispone de herramientas basadas en Big Data y la denominada Inteligencia Artificial que, al margen de permitir un mejor y mayor asesoramiento a los contribuyentes, con idea de reducir los procedimientos tributarios y disminuir los márgenes de error, facilita el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y permite analizar y prevenir riesgos de [...]»

▪ *«La fugaz vida de la «Tasa Amazon»: de la aprobación a la declaración de nulidad por el TSJ de Cataluña»*

🔥 MARIA JÚLIA ILDEFONSO MENDONÇA. Doctora en Derecho. Abogada

RESUMEN: «La Tasa Amazon, aprobada en 2023 por el Ayuntamiento de Barcelona, gravaba el aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales, indicados por los consumidores, de bienes adquiridos por comercio electrónico. En este trabajo se analizan las características principales de esta tasa y se examina la sentencia que ha dictado su nulidad»

▪ *«Aplicación del tipo reducido del 10 % de la Ley de IVA, al considerar sujeta y no exenta una operación inmobiliaria de venta de viviendas por cambio de uso de local a vivienda»*

🔥 MARI CARMEN FUENTES GAMERO. Economista. Asesora Fiscal

RESUMEN: En este comentario se analiza la controversia de aplicar el tipo reducido del 10 % de la Ley del IVA en una operación de venta de viviendas, que con anterioridad era un local, tras realizar un cambio de uso, por entender que no es una segunda entrega, sino que se trata de una rehabilitación integral.

▪ *«Elementos configuradores del delito fiscal: diferencias con la infracción tributaria. Casos significativos y comparativa internacional»*

🔥 PEDRO LUIS OLIVAS MORILLO. Abogado. Profesor en Máster de la Abogacía y Procura de la Universidad de Granada. Doctorando en el Programa de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Granada

RESUMEN

«El delito fiscal y la infracción tributaria representan dos categorías de ilícitos en el ámbito del derecho tributario diferenciados por su gravedad y consecuencias. Mientras que las infracciones tributarias constituyen incumplimientos administrativos sancionados, principalmente, con multas; el delito fiscal, se configura como una infracción penal, sujeta a penas más graves que incluyen privación de libertad. Este trabajo investiga los elementos configuradores del delito fiscal, analizando sus componentes objetivos y subjetivos, [...]»


▶ Tribunales

1. Impuesto Especiales

▪ *«La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos»*






 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

RESUMEN: «En este artículo vamos a analizar tres sentencias del Tribunal Supremo que recaen sobre diversos aspectos del tipo impositivo autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos, recientemente declarado contrario al Derecho de la Unión. La primera de ellas aplica la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el caso DISA, la segunda sentencia se refiere a la legitimación para solicitar la devolución, y en la última sentencia veremos las especialidades en la devolución solicitada ante las Haciendas Forales»

2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados


▪ «Una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, suscita serias dudas sobre la aplicación del «valor de referencia»

 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Abogado

RESUMEN: «La aplicación del valor de referencia en la comprobación de valores por parte de la Administración gestora del ITPAJD es una auténtica comprobación administrativa de valores, en los términos del artículo 57 de la Ley General Tributaria, con base en un valor catastral, y otorga el derecho a la suspensión de la liquidación, con base en lo dispuesto en dicho artículo, cuando se ha aportado un dictamen de perito del obligado tributario y solicitado o reservado la tasación pericial contradictoria (TPC)»

3. Impuesto sobre el Valor Añadido

▪ «Pagos a la Seguridad Social e IVA»

 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense.

RESUMEN: «La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 12 de septiembre de 2024 (asunto C-248/23) Novo Nordisk AS establece que las empresas farmacéuticas que están obligadas a realizar pagos a organismos de la Seguridad Social en función de sus ventas de medicamentos subvencionados tienen derecho a reducir la base imponible del IVA. Estos pagos, aunque sean obligatorios por ley, se consideran una reducción de la base imponible, lo que significa que el IVA debe calcularse solo sobre la cantidad efectivamente recibida por la empresa, garantizando así el principio de neutralidad fiscal»

Doctrina administrativa

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

▪ «Tributación de intereses obtenidos a través de una LLP británica por una entidad residente en Singapur»

 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado

RESUMEN: «La contestación de la DGT que se analiza se pregunta por la naturaleza de la LLP a efectos fiscales españoles (si, a efectos del IRNR, reúne la condición de entidad en





régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero) y por la fiscalidad aplicable a los intereses pagados por los deudores españoles, y, en particular, si resulta de aplicación el artículo 11.3.f) o g) del Convenio entre España y Singapur»

- «*Rentas percibidas por una Sociedad Comanditaria especial luxemburguesa*»

👉 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Abogado

RESUMEN: "Las rentas percibidas por una Sociedad Comanditaria especial luxemburguesa - Sociétés enCommandite Spéciale- con partícipes residentes luxemburgueses y norteamericanos, se atribuirán y ajustarán su tributación en sede de dichos partícipes, en virtud de las cláusulas relativas a entidades transparentes previstas en los Convenios con Luxemburgo y EE. UU»

2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- «*Doctrina reciente de la Dirección General de Tributos sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*»

👉 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Abogado

RESUMEN: «La Dirección General de Tributos, establece doctrina administrativa, mediante sus últimas contestaciones vinculantes publicadas, en ese sentido, se ocupa de la existencia de comunidad en los términos establecidos por la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2024 (número 719/2024), sobre «patrimonio colectivo»; transmisión de oficina de farmacia sin inmueble; agregación de vivienda a una comunidad de propietarios y tratamiento del reconocimiento de deuda»

VI.2. V. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

👉 Nº 117 SEPTIEMBRE /OCTUBRE, 2024

▶ LA OPINIÓN | HACIENDA Y ESTADO DE DERECHO

- «*El contribuyente, el procedimiento sancionador tributario y su derecho a no autoinculparse*»

👉 JOSÉ IGNACIO ALEMANY. Abogado. Economista. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de AEDAF

RESUMEN: «El contribuyente está legalmente obligado a proporcionar a la Administración toda clase de datos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. No hacerlo puede suponer la comisión de una infracción sancionable. Sin embargo, esa información va a incorporarse directamente al expediente del procedimiento sancionador que probablemente se inicie, y el funcionario que lo instruya será el mismo. Estas circunstancias impiden el ejercicio del derecho fundamental del contribuyente a no autoinculparse en un procedimiento sancionador, que solo podría garantizarse si el expediente se iniciara sin esa información y lo instruyera un funcionario distinto»





▶ PRÁCTICA JURÍDICA | DERECHO FISCAL

- «*Problemáticas en las notificaciones electrónicas tributarias*»

👩 LAURA VÍRSEDA PERULERO. Abogada fiscalista

RESUMEN: «La evolución de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario ha generado diversos desafíos para los contribuyentes. La Administración ha adoptado estas tecnologías para optimizar la comunicación, pero su obligatoriedad ha creado dificultades, sobre todo para pequeñas empresas o entidades sin los recursos tecnológicos necesarios. Aunque las notificaciones electrónicas ofrecen eficiencia, es fundamental que respeten los derechos de los contribuyentes, como la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva. Se analizan problemas como los fallos técnicos, la falta de aviso previo y la coexistencia con notificaciones tradicionales, lo que ha incrementado la litigiosidad. Además, se resalta la necesidad de ajustar la normativa y brindar mayor apoyo a los contribuyentes para asegurar un sistema más accesible y equitativo»

👉 Nº 118 NOVIEMBRE/DICIEMBRE, 2024

▶ LA OPINIÓN | HACIENDA Y ESTADO DE DERECHO

- «*Carácter vinculante de las consultas tributarias, efectos temporales de los cambios de criterio jurisprudencial y protección de la confianza legítima*»

👩 SATURNINA MORENO GONZÁLEZ. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Castilla-La Mancha

RESUMEN: «El Tribunal Económico- Administrativo Central ha construido, a través de distintas resoluciones, una doctrina clara y atenta a la protección de la confianza legítima de los obligados tributarios ante los cambios de criterio interpretativo perjudiciales para sus intereses, que se extiende tanto a los propios cambios de criterio administrativo, como a las modificaciones en la jurisprudencia aplicable. Sin embargo, las recientes sentencias del Tribunal Supremo en los asuntos Softonic y Credit Suisse han enturbiado, en cierto modo, el estado de la cuestión y han generado inquietud sobre sus efectos en relación con el sentido y eficacia de las contestaciones a consultas tributarias. En este trabajo se realiza un análisis crítico de tales sentencias»

▶ PRÁCTICA JURÍDICA | DERECHO FISCAL

- «*Cuestión de interés (¿general?)*»

👩 JAVIER GÓMEZ TABOADA. Abogado tributarista.

RESUMEN: «Los intereses de demora, como ingredientes que son de la deuda tributaria, pasan generalmente desapercibidos cuando lo cierto es que, tanto por su tributación directa como por sus llamativos sistemas de cálculo, encierran situaciones del todo chirriantes para los contribuyentes. Un reciente Auto del Tribunal Supremo ha puesto el foco mediático sobre esta llamativa situación»





VI.2.VI. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

[Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales. AEDAF]

📖 Nº 146 julio/septiembre, 2024

EDITORIAL

«Variación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea En perjuicio del contribuyente y Efectos vinculantes de las consultas Tributarias: una visión crítica de la STS de 26 de junio de 2024»

👤 JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Director de la Revista Técnica Tributaria. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid (España)

I. ESTUDIOS

▪ «Las soluciones multilaterales para la tributación de la economía digital: del fracaso de la cuantía a del pilar 1 a las dudas sobre el art. 12b del MCONU»

👤 DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS. Profesor titular de Derecho financiero y tributario Universidad Autónoma de Madrid (España)

RESUMEN: «La tributación de las rentas obtenidas por las empresas de la economía digital constituye uno de los retos de más importancia para nuestro sistema de fiscalidad internacional. En el momento actual, gran parte de los Estados de la comunidad internacional han optado por soluciones unilaterales para afrontar estos retos en tanto se trabajaba en soluciones multilaterales por parte de algunas organizaciones internacionales. Sin embargo, parece claro que la solución auspiciada por la OCDE y el G-20 no va a obtener suficiente apoyo, por lo que deben valorarse otras opciones a nivel multilateral. En este trabajo se examina la propuesta de la Cuantía A del Pilar 1 de la OCDE y el G-20 y la solución de la ONU plasmada en el art. 12B de su Modelo de convenio, así como sus eventuales resultados de cara a plantear si estas opciones multilaterales pueden dar una respuesta homogénea a los retos de la economía digital»

▪ «La limitación de los efectos en el tiempo de sentencias»

👤 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO y VANESSA CASTELLÓ JORDÀ

RESUMEN: «La limitación por el Tribunal Constitucional de los efectos en el tiempo de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de normas tributarias y los términos en los que lo hace (vid. las SSTC 182/2021, 133/2022 y 11/2024), ha dado lugar a un debate jurídico en el que cabe preguntarse por el ajuste con nuestro sistema constitucional de esa limitación. Su jurisprudencia al respecto carece de pautas claras y previsibles, resultando difícil decantar líneas doctrinales coherentes en la decisión de limitar o no los efectos de un pronunciamiento de inconstitucionalidad. En contraste, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuenta al respecto con un sólido y coherente cuerpo doctrinal, en relación con las sentencias que declaran la oposición de normas nacionales al Derecho de la Unión. Sería deseable que el Tribunal Constitucional español se mirase en el espejo del Tribunal de Justicia»





▪ *«El tratamiento de las ganancias de capital en el convenio para evitar la doble imposición entre España y Chile: se obedece, pero no se cumple»*

👤 FELIPE YÁÑEZ VILLANUEVA. Profesor de Derecho de la Empresa y Derecho Tributario Universidad de los Andes y Universidad Finis Terrae (Chile)

RESUMEN: «En 2003, España y Chile firmaron un convenio para evitar la doble imposición. A pesar de que el convenio excluye la posibilidad de gravar las transferencias indirectas transfronterizas, la administración tributaria chilena (SII) ha interpretado el convenio en sentido contrario. En 2014, una empresa española impugnó la interpretación del SII, que fue finalmente revocada por la Corte de Apelaciones de Santiago. A pesar de esto, el SII ha persistido en su interpretación extensiva, generando dudas sobre la aplicación del Convenio en esta materia»

▪ *«Renovarse o morir. la reforma necesaria del Impuesto sobre Sucesiones»*

👤 MARTA CAMPO GONZALO. Juez del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción no 1 de Medina del Campo (España)

RESUMEN: «Desde hace unos años el Impuesto sobre Sucesiones atraviesa por una crisis existencial. A pesar de sus fuertes raíces históricas y de su amplia presencia internacional, cada vez son más las voces críticas que se alzan contra este tributo. El intenso debate político, social y mediático ha trascendido al ámbito académico, con propuestas que abogan por una reforma estatal que pase por la necesaria armonización y simplificación del impuesto, para de esta forma mejorar su percepción pública y garantizar su pervivencia en el sistema tributario español»

▪ *«La constitución gratuita del usufructo de inmuebles en un contexto familiar»*

👤 PABLO LLOPIS MENGUAL

RESUMEN: «El presente trabajo pretende analizar si, con el objetivo de evitar la progresividad del IRPF y, así, disminuir la carga impositiva familiar total, es económicamente aconsejable que el contribuyente que obtiene numerosas rentas constituya a favor de su hijo el usufructo temporal inter vivos a título gratuito sobre bienes inmuebles en arrendamiento.

Para ello, desde el punto de vista tributario, debe tenerse en consideración la situación familiar a los efectos de valorar si es recomendable o no dicha operación. En particular, se debe valorar la posible pérdida del mínimo por descendientes, así como si el inmueble será objeto de transmisión en un futuro.

Asimismo, además de comparar la constitución de este derecho real con la donación de la propiedad del inmueble, es necesario el estudio del impacto de las diferentes figuras impositivas, tanto en el ascendiente donante como en el descendiente donatario, en el momento de constitución del usufructo temporal y en la extinción del mismo, instante en el cual se consolida la plena propiedad y se vuelve a la situación inicial»





- «Las obligaciones informativas fiscales en el ámbito de las monedas virtuales: análisis del reciente RD 249/2023, de 4 de abril»

👉 LARA ONTANEDA IGLESIAS Y TESA MOLLÀ VILLAR, Juezas (España)

RESUMEN: «En un análisis del estado actual de las obligaciones informativas fiscales en materia de monedas virtuales, se ha puesto de relieve que la regulación resulta, aún hoy en día, deficiente. Deficiencia que se expresa en la imposibilidad de los distintos legisladores de atinar con una regulación exhaustiva que pueda perseguir los ilícitos fiscales, dada la complejidad de un mundo virtual capitalizado en el que se aspira por parte de individuales ajenos a la banca y a la intervención estatal, a ostentar criptoactivos volátiles en cuanto a su valor, que integren sus patrimonios sin necesidad de declararlo»

II. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA NACIONAL Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- «Tratamiento de las pérdidas patrimoniales por transmisiones lucrativas en el IRPF. Una valoración crítica de la doctrina del Tribunal Supremo: STS de 12 de abril de 2024, rec. núm. 8830/2022»

👉 CONSUELO ARRANZ DE ANDRÉS. Profesora titular de Derecho financiero y tributario, acreditada como catedrática. Investigadora de SANFI Universidad de Cantabria (España)

RESUMEN: «Desde una perspectiva crítica, se analiza en este comentario la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 2024 por la que se declara que no procede computar las pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de una transmisión lucrativa inter vivos, aunque en unidad de acto se computen las ganancias derivadas del mismo tipo de transmisiones»

- «Deslocalización de contribuyentes entre Comunidades Autónomas, punto de conexión y domicilio fiscal: STS de 15 de abril de 2024, rec. núm. 9082/2022»

👉 ALBERTO VEGA GARCÍA. Inspector tributario de la Generalidad de Cataluña y profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra (España)

RESUMEN: «El Tribunal Supremo ha establecido que la competencia de una comunidad autónoma para liquidar un tributo cedido depende de la correcta identificación del punto de conexión (la comunidad autónoma de residencia habitual en el caso del impuesto sobre el patrimonio), sin que sea necesario que la AEAT tramite previamente un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal. Esto no afecta a las garantías de los obligados tributarios, que podrán efectuar alegaciones sobre el punto de conexión en el marco del procedimiento de comprobación del tributo que desarrolle la comunidad autónoma competente»

- «El Tribunal Supremo resuelve dos cuestiones decisivas en las extinciones de condominio: cuándo hay una única comunidad y cuándo hay una disolución de comunidad: STS de 26 de abril de 2024, rec. núm. 6421/2022»


👉 JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ. Notario de Valencia (España)





RESUMEN: «El TS en esta sentencia resuelve dos aspectos fundamentales en la controvertida tributación de las extinciones de condominio en el ITP y AJD, con evidentes secuelas en otros tributos como IRPF e IIVTNU. La primera y fundamental es reputar que existe una única comunidad sobre una pluralidad de bienes constituyendo un «patrimonio colectivo» cuando hay identidad de comuneros y de cuotas, con independencia del origen y del título de adquisición de los bienes. Y, por tanto, la disolución de dicha única comunidad con adjudicaciones proporcionales a los haberes no conlleva permutas de cuotas de distintas comunidades sujetas a la modalidad de TPO, sino sujeción a AJD como acto no traslativo, sino determinativo o especificativo conforme al derecho civil. La segunda, también importante, aunque colateral, es el afirmar que, también de acuerdo al derecho civil, existe disolución de comunidad y no otra cosa, cuando un comunero ejercita la acción de división y se le adjudican bienes proporcionales a su haber o un bien indivisible compensando onerosamente a los restantes»

▪ «*Retroacción de actuaciones por inexistencia de delito fiscal: STS de 6 de mayo de 2024, rec. núm. 7383/2022*»

 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada (España)


RESUMEN: «El cómputo del plazo de prescripción cuando no se aprecia la existencia de delito pero sí de obligación tributaria, es lo que se plantea en esta sentencia y determina, además, en qué momento se debe entender reiniciado ese plazo una vez dictada la resolución judicial firme que declara la inexistencia del delito fiscal»

▪ «El Tribunal Supremo insiste en la no intercambiabilidad de las potestades de calificación y de declaración de existencia de simulación o conflicto en la aplicación de la norma tributaria: STS de 27 de mayo de 2024, rec. núm. 916/2024»

 JESUS RAMOS PRIETO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad

RESUMEN: «El análisis del tratamiento a efectos del IVA de la cesión temporal derechos federativos de jugadores de fútbol que realiza la sentencia num. 916/2024 retoma una doctrina asentada por el Tribunal Supremo desde 2020. Supuestos como el examinado en este pronunciamiento evidencian una recurrente pretensión de la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades de aplicación de los tributos, de acudir de manera indistinta a cualquiera de los tres mecanismos antiabuso previstos en la Ley General Tributaria (calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación). Para poner freno a esta tendencia se reafirma la necesidad de una delimitación clara de esos mecanismos, concebidos para dar una respuesta diferente a supuestos de hecho dispares»

▪ «*Motivación y prueba de la culpabilidad del contribuyente: STSJ de Galicia de 7 de junio de 2024, rec. núm. 15683/2023*»

 JOSÉ ÁNGEL GARCÍA DE LA ROSA. Doctor en Derecho. Abogado. Miembro del Grupo de Expertos de Derechos y Garantías de AEDAF. Profesor de Derecho Financiero y Tributaria de la Universidad de Sevilla (España)





RESUMEN: «El TSJ de Galicia analiza si la Administración tributaria ha utilizado fórmulas estereotipadas y si la motivación del acuerdo sancionador es suficiente a los efectos de apreciar la culpabilidad del contribuyente»

▪ «*La sociedad en constitución y su tributación: STS de 17 de junio de 2024, rec. núm. 331/20231*»

🔥 JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Oviedo (España)

RESUMEN: «La no inscripción en el Registro Mercantil de una sociedad a fecha de devengo de los correspondientes impuestos que gravan la renta, IRPF e IS, hace que sus socios se vean obligados a tributar en régimen de atribución de rentas en el IRPF, al carecer de personalidad jurídica la entidad»

▪ «*Desajustes en la utilización de la figura tributaria de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público para gravar el reparto de comercio electrónico en Barcelona: a propósito de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de julio de 2024*»

🔥 MARTA VERDESOTO GÓMEZ. Profesora de Derecho Financiero y Tributario UCM (España)

RESUMEN: «El presente comentario tiene por objeto analizar la nulidad de la ordenanza reguladora de la tasa «Amazon» establecida en la ciudad de Barcelona en 2023, que pretendía someter a gravamen el aprovechamiento especial del dominio público que realizan los operadores postales al entregar en destinos finales productos adquiridos por comercio electrónico, y que ha sido declarada nula por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña antes de que efectivamente comenzara a aplicarse»

III. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

▪ «*El principio de efectividad garantiza el derecho del consumidor a solicitar la devolución del impuesto soportado indebidamente: ST JUE de 11 de abril de 2024, c-316/22*»

🔥 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y Tributario Universitat de Valencia (España)

RESUMEN: «Esta sentencia profundiza en la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el supuesto de que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta, o transpuesta incorrectamente. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea expone el sentido que debe seguir la interpretación del principio de efectividad cuando una norma nacional no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de una carga económica suplementaria que un consumidor ha soportado indebidamente»





▪ *«Sanciones a productos energéticos contrarias a la directiva 2003/96 val principio de proporcionalidad: ST JUE de 25 de abril de 2024, c-657/22»*

👉 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y Tributario. Universitat de Valencia (España)

RESUMEN: El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia sobre la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de ciertas disposiciones o practicas nacionales que, por un lado, imponen a los productos energéticos, bajo determinadas circunstancias, sanciones consistentes en la aplicación del tipo de impuesto especial más elevado y, por el otro, devengan el impuesto sobre el valor añadido en concepto de impuesto especial, excepto en situaciones concretas.

▪ *«Tipo impositivo autonómico del Impuesto Especial sobre hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión Europea: STJUE de 30 de mayo de 2024, c-743/22»*

👉 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y Tributario. Universitat de Valencia (España)

RESUMEN: El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 30 de mayo de 2024, asunto C-743-/22, declara que resulta contrario a la Directiva 2003/96/CE, y en particular a su artículo 5, que una normativa nacional establezca un tramo impositivo autonómico del Impuesto especial sobre hidrocarburos 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 en dicha Directiva.

▪ *«Exenciones del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentos contrarias a la libre circulación de capitales: ST JUE de 20 de junio de 2024, c-420/23»*

👉 CARLOS PEDROSA LÓPEZ. Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y Tributario. Universitat de Valencia (España)

RESUMEN: Esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de junio de 2024, aborda la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Portugal relativa a si lo dispuesto en el artículo 7.2 del Codigo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es conforme con los principios de no discriminación y de libre circulación de capitales, establecidos en los artículos 18, 63 y 65.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

IV. PRÁCTICA PROFESIONAL

▪ *«La necesidad de implantar en el orden contencioso-administrativo una doble instancia generalizada. las exigencias derivadas de la doctrina Saquetti Iglesias»*

👉 JESÚS CUDERO BLAS. Magistrado del Tribunal Supremo excedente (España)

INTRODUCCIÓN:





Constituye una opinión común de la comunidad jurídica (en la Academia, en los jueces y magistrados y en los abogados) la de que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo necesita contar con una verdadera doble instancia jurisdiccional.

Nos encontramos, desde luego, ante una anomalía de esta jurisdicción, pues en las restantes (la civil, la penal y la laboral) la presencia de una alzada judicial está absolutamente generalizada.

El análisis de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, permite, en efecto, comprobar que solo se reconocen -respecto de las resoluciones judiciales- dos recursos devolutivos: uno ordinario, el de apelación; otro extraordinario, el de casación.

De ellos, solo el primero -el de apelación- coloca al órgano ad quem en una posición idéntica a la del juez a qua, al punto de que su cognición es plena para revisar y decidir cuantas cuestiones suscita el litigio.

Sin embargo (y aquí está la excepcionalidad de este orden jurisdiccional), la regulación legal del recurso de apelación (único supuesto en el que cabe hablar de segunda instancia), ofrece unas enormes limitaciones al acceso al mismo, derivadas, por lo que aquí interesa, (i) de la procedencia de la resolución judicial recurrida (pues solo cabe cuando esta ha sido dictada por un órgano unipersonal) y (ii) de la cuantía litigiosa (pues es menester que esta supere la cifra de 30.000 euros).

Lo verdaderamente relevante es que no hay apelación posible frente a resoluciones de las Salas competentes de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional ni cuanto estas Salas actúan en única instancia, ni, lógicamente, cuando lo hacen en apelación.

Y lo grave es que un análisis de los artículos 8 a 11 de la Ley de la Jurisdicción pone de manifiesto el extraordinario número de supuestos en los que aquellas Salas resuelven en única instancia, esto es, adoptando sus decisiones sin posibilidad de ser controvertidas ante un órgano judicial superior que esté colocado en la misma situación en relación con las pretensiones deducidas en el proceso y con idénticas potestades de cognición que esas mismas Salas.

Si analizamos exclusivamente las cuestiones tributarias, comprobaremos con facilidad cómo solo habrá segunda instancia en aquellos litigios que sean conocidos por los juzgados de lo contencioso-administrativo y estos serán exclusivamente (artículo 8.1 de la Ley Jurisdiccional) aquellos que se refieran a actos tributarios de las entidades locales; además, la cuantía litigiosa deberá superar los 30.000 euros o, de no ser así, haber tenido por objeto la impugnación indirecta de una disposición general (artículo 81 de la Ley Jurisdiccional) aquellos que se refieran a actos tributarios de las entidades locales; además, la cuantía litigiosa deberá superar los 30.000 euros o, de no ser así, haber tenido por objeto la impugnación indirecta de una disposición general (artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción).

Quiere ello decir, por tanto, que, continuando con la materia tributaria, toda la actividad administrativa llevada a cabo por los órganos de las Comunidades Autónomas y del Estado (oportunamente revisada por los órganos económico-administrativos) será impugnable ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia o





de la Audiencia Nacional, que actuarán como órganos judiciales de única instancia, frente a cuyas resoluciones solo cabrá acudir al Tribunal Supremo.

El problema se agrava si tenemos en cuenta que, como es sabido, el Tribunal Supremo solo podrá actuar en estos casos como órgano de casación, esto es, con una cognición muy limitada por cuanto (i) la admisión de un recurso extraordinario de esta clase exige -a tenor de los artículos 86 y siguientes de la Ley Jurisdiccional- que se aprecie la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y la necesidad de un pronunciamiento del Alto Tribunal y (ii) el enjuiciamiento que el Tribunal Supremo puede realizar está enormemente restringido, pues tal enjuiciamiento «se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho» (artículo 87. bis.1 de la Ley de esta Jurisdicción).

Cabe preguntarse, en primer lugar, si existe alguna razón técnico-jurídica para excepcionar el régimen legal de la apelación en el ámbito de lo contencioso-administrativo. O si, en otras palabras, la impugnación de las resoluciones de las Administraciones Públicas sujetas al Derecho Administrativo presenta alguna especificidad que justifique que, en un importantísimo número de asuntos y -seguramente- en los cualitativamente más relevantes, el litigante no tenga derecho a que un órgano judicial superior revise en su totalidad y sin restricción alguna la decisión que se ha tomado en primera instancia.

En mi opinión, ni la eventual dificultad técnica de las cuestiones sometidas al enjuiciamiento en este ámbito, ni una supuesta necesidad de que ciertas decisiones deban ser adoptadas colegiadamente justifican la importante restricción mencionada: en todos los órdenes jurisdiccionales se ventilan materias complejísimo y nadie -incluido el legislador- ha apreciado una necesidad explícita de que la solución a esos litigios sea ofrecida desde el principio por un órgano que cuente con varios magistrados.

Sea como fuere, la inexistencia de una doble instancia generalizada y las restricciones mencionadas en el acceso y en el enjuiciamiento del recurso de casación provocan un primer efecto pernicioso: la imposibilidad de someter al parecer de un órgano superior la aplicación del derecho efectuada por la Sala correspondiente cuando la discrepancia verse sobre el componente fáctico de la decisión judicial, o sobre aspectos puramente procedimentales respecto de los que difícilmente podrá identificarse un interés objetivo para la formación de jurisprudencia y una necesidad de obtener un pronunciamiento del Tribunal Supremo, o, finalmente, sobre cuestiones sustantivas cuando en relación con las mismas ya existe doctrina jurisprudencial.

Las alarmas saltaron definitivamente cuando se publicó la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, iniciado por la demanda núm. 50514/13, en el asunto Saquetti Iglesias c. España, en la que se declara que el derecho a la doble instancia judicial que garantiza el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos resulta de aplicación a aquellas sanciones administrativas que puedan reputarse graves y de naturaleza penal.

A partir de esta sentencia, resulta obligado dar respuesta a una cuestión esencial: la de si el sistema de recursos que prevé nuestra ley procesal permite afirmar que, en el ámbito contencioso-administrativo español, está garantizado el derecho previsto en aquel precepto del Protocolo núm. 7 cuando está en juego una sanción administrativa grave de naturaleza penal.





Y, en el caso de que esa respuesta fuera negativa, qué medidas deberían adoptarse para hacer efectivo aquel derecho y para evitar eventuales y repetidas condenas al Reino de España por su desconocimiento»



VII. CONDICIÓN HUMANA

[Información extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

OCTUBRE/NOVIEMBRE, 2024

A) OCTUBRE, 2024

1ª. SENTENCIA. Las ocupaciones ilegales y su prevención: libertad de información.

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO AVALA QUE UN ADMINISTRADOR COLOCARA CARTELES CON INFORMACIÓN "VERAZ" SOBRE UN INQUILINO DESAHUCIADO QUE QUERÍA ALQUILAR OTRO PISO EN LA MISMA URBANIZACIÓN (02.10.2024)

[La Sala explica que "la información difundida queda legitimada por el derecho a la libertad de información"]

👉 La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que avala la El Tribunal Supremo declara que las candidaturas de los colegios notariales deben cumplir el porcentaje de 60%-40% previsto en la Ley para la igualdad efectiva de hombres y mujeres conducta de un administrador de una comunidad de propietarios que colocó carteles por la urbanización en los que informó a los vecinos que un propietario le había avisado de que un inquilino al que había desahuciado por impago tenía intención de alquilar otra vivienda en el mismo conjunto residencial.

En los carteles, que se pusieron en las seis escaleras y los doce ascensores de la urbanización, también se indicaba que, según la información proporcionada por este propietario, las mismas personas se habían quedado con el mando del garaje y la llave de la urbanización, y que tenían acceso a la misma. Además, las había denunciado por llevarse varios objetos de la vivienda. El matrimonio desahuciado denunció al propietario de la vivienda y al administrador de la finca por vulneración de sus derechos al honor y a la intimidad. En su demanda explicaba que no había podido alquilar una nueva vivienda en la misma urbanización como consecuencia de la colocación de los carteles.

Un juzgado de Alicante estimó la demanda en parte al considerar que el contenido de los carteles no era totalmente veraz y condenó al administrador a pagar una indemnización de 7.000 euros a los demandantes, que reclamaban 10.000 euros. Asimismo, lo condenó a publicar el fallo de la sentencia en el tablón de anuncios de las seis escaleras y en los doce ascensores de manera similar a la que se difundieron los avisos. La sentencia de instancia fue confirmada por la Audiencia Provincial de Alicante que entendió que el administrador se había extralimitado en sus funciones. El Tribunal Supremo discrepa de





este criterio y considera que, como afirma el Ministerio Fiscal en su informe, "la información difundida queda legitimada por el derecho a la libertad de información, en sentido amplio, pues era de interés para la comunidad de propietarios, esencialmente veraz y efectuada sin ánimo denigratorio".

Agrega que la actuación de la empresa administradora puede incardinarse en el ámbito de actuación propio del administrador de una comunidad de propietarios "en defensa de los intereses de los integrantes de dicha comunidad. La información presentaba interés en el ámbito en el que se difundió, pues afectaba a los intereses, tanto comunes como particulares, de los integrantes de la comunidad".

La Sala en su sentencia, ponencia del magistrado Rafael Sarazá, subraya que "el contenido de los avisos no responde a un simple rumor sino a una serie de comunicaciones realizadas por escrito por uno de los propietarios integrados en la comunidad, a las que adjuntó incluso el contenido de una denuncia ante la Policía Nacional, lo que dotaba de una mayor apariencia de seriedad a tales comunicaciones". Añade que no resulta controvertido que los demandantes fueron desahuciados de dicha vivienda por el impago de la casi totalidad de las rentas del arrendamiento y que no entregaron voluntariamente la vivienda una vez que se dictó la sentencia, sino que se llevó a cabo el lanzamiento por la comisión judicial.

La Sala señala que en la propia demanda se reconoce la intención de los demandantes de arrendar de nuevo una vivienda en la misma urbanización de la que habían sido desahuciados por no hacer frente a sus obligaciones derivadas del contrato de arrendamiento desde prácticamente el comienzo de la relación arrendaticia. Por tanto, concluye que, "aunque no se trate propiamente de la aplicación de la doctrina del reportaje neutral, sí puede considerarse que la demandada observó una diligencia razonable en contrastar la información que plasmó en los avisos cuestionados, en los que hizo constar cuál era su fuente de información, el vecino de una determinada vivienda de la urbanización".

Por último, el tribunal afirma que la recurrente tiene también razón cuando pone de relieve que en la redacción de los avisos "no se utilizaron juicios de valor o expresiones ofensivas o injuriosas, más allá de transmitir la información esencialmente veraz y de interés en el ámbito en que fue difundida (la comunidad de propietarios)".

2ª SENTENCIA: Instrumentación política del derecho al honor.

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO RECHAZA LA DEMANDA DE PABLO IGLESIAS CONTRA UN PERIODISTA POR DECIR QUE PODEMOS SE FINANCIÓ CON FONDOS PROCEDENTES DE VENEZUELA E IRÁN (04.10.2024)

[La Sala concluye que es correcta la valoración que hace la sentencia recurrida que consideró no vulnerado el derecho al honor de los demandantes]

👉 **La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso de casación interpuesto por Pablo Iglesias y Podemos contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid que rechazó que un periodista y Dos Mil Palabras S.L. -editora del diario- hubieran vulnerado su honor al afirmar que era un partido antidemocrático que se financiaba con dinero de Venezuela e Irán.**





La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso de casación interpuesto por Pablo Iglesias y Podemos contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid que rechazó que un periodista y Dos Mil Palabras S.L. -editora del diario- hubieran vulnerado su honor al afirmar que era un partido antidemocrático que se financiaba con dinero de Venezuela e Irán.

Pablo Iglesias y Podemos presentaron una demanda de protección del derecho al honor contra un periodista y Dos Mil Palabras por las afirmaciones que éste realizó en un programa de televisión emitido el 12 de abril de 2021, en el que participaba de tertuliano. El periodista dijo que "algún día los medios de comunicación tendrán que reflexionar lo que ha sido durante los últimos siete años la promoción constante de este personaje (D. Pablo Iglesias Turrión), de su partido (Podemos), cuando es un partido antidemocrático, un partido financiado por dos dictaduras, por la venezolana que se carga, eh, eh, vamos que asesina a los disidentes y a la gente que no comulga con ellos; financiado por la dictadura iraní, que cuelga homosexuales por el hecho de ser homosexuales y que lapida mujeres".

El tribunal describe que ese mismo día el periodista publicó un artículo y un vídeo en el diario digital Okdiario en el que reitero estas acusaciones que hizo extensivas al entonces secretario general de Podemos y a otros dirigentes de dicho partido.

El Supremo analiza si las declaraciones realizadas por el periodista tienen base fáctica suficiente para legitimar el ejercicio de su libertad de expresión y concluye que es correcta la valoración que hace la sentencia recurrida que consideró no vulnerado el derecho al honor de los demandantes.

Al respecto, la Sala señala: "tales hechos serían la recepción de fondos procedentes de Venezuela por parte de la fundación que en la propia demanda se califica como «precursora» del partido político Podemos y por algunas personas muy relevantes dentro de dicho partido y del movimiento político del que el mismo surgió, así como la financiación por parte de Irán reconocida por el propio Sr. Iglesias en una conferencia, en la que afirmó que era necesario «cabalgar» esas contradicciones".

"Que ese dinero se recibiera como financiación directa o como pago de servicios o de programas de televisión; que lo recibiera directamente Podemos o lo hiciera, antes de la creación de dicho partido, la fundación que le sirvió de "precursora» y personas de gran relevancia en el movimiento político precursor del partido y posteriormente en el mismo partido; o que la recepción de dichos fondos fuera lícita, son cuestiones que no despojan a las expresiones de los demandados de una base fáctica suficiente a efectos de legitimar el ejercicio de su libertad de expresión, habida cuenta del contexto y finalidad con que se realizaban: la negación del carácter democrático del partido Podemos y de su dirigente Sr. Iglesias por sus vínculos económicos con Venezuela e Irán, calificados por los demandados como dos dictaduras que vulneraban los derechos humanos", subrayan los magistrados.

3ª SENTENCIA: la discapacidad hay que protegerla siempre, de modo absoluto, en cualquier situación, pese a quien pese.

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO CONDENA A UN BANCO POR INCUMPLIR LOS DEBERES DE CUSTODIA DE LOS FONDOS DE UN CLIENTE VULNERABLE POR RAZÓN DE SUDISCAPACIDAD (10.10.2024)





[Como secuela de un atropello sufrido cuando era menor de edad, el demandante padeció un grave deterioro de las funciones cerebrales y fue declarado incapaz para administrar su persona y bienes por sentencia judicial que acordó la rehabilitación de la patria potestad de sus padres]

👉 **La Sala Primera del Tribunal Supremo ha declarado la responsabilidad de una entidad bancaria por incumplimiento de los deberes de custodia de los fondos de un cliente vulnerable por razón de su discapacidad.**

Como secuela de un atropello sufrido cuando era menor de edad, el demandante padeció un grave deterioro de las funciones cerebrales, a consecuencia de lo cual fue declarado incapaz para administrar su persona y bienes por sentencia judicial que acordó la rehabilitación de la patria potestad de sus padres. El demandante percibió por siniestro una cuantiosa indemnización. Los padres, con autorización judicial y en representación de su hijo, ejercitaron una demanda frente a una sociedad mercantil, de la que era socio y administrador su padre, y frente a la entidad bancaria en la que estaban depositados los fondos procedentes de la indemnización percibida por el accidente y que fueron destinados al pago de deudas de dicha sociedad con el mismo banco.

Las sentencias de primera y segunda instancia habían desestimado la demanda frente al banco porque consideraron que el padre no necesitaba autorización judicial para realizar las transferencias de dinero del hijo, por lo que no podía atribuirse responsabilidad al banco por no exigirla. La Sala de lo Civil considera que la responsabilidad del banco no se funda en que los padres que actúan como representantes legales de sus hijos precisen de una autorización judicial para disponer de su dinero o para realizar una transferencia bancaria. Cuestión diferente es que el ámbito de las facultades de representación legal viene delimitado por las actuaciones que persigan el interés del hijo, y no se extienden a los actos realizados para satisfacer intereses de terceros, incluidos los del representante.

Incumbe a la entidad financiera en la que se encuentra depositado el dinero de personas vulnerables, como son las personas con discapacidad, una especial diligencia para detectar fraudes y abusos, también de los representantes legales, con la consiguiente responsabilidad cuando no solo no los impide sino que incluso ella misma, conociendo el origen del dinero, admite a su favor el pago de deudas de terceros con dinero de la persona con discapacidad, obteniendo a su costa un beneficio que carece de causa, pues el demandante no era deudor de la entidad financiera.

4ª SENTENCIA: «Pacta sunt servanda». Incumplimientos: paga el contribuyente y no quién debiera.

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO CONDENA AL AYUNTAMIENTO GETAFE A ABONAR 10,4 MILLONES DE EUROS A UNA MUTUA POR INCUMPLIR CONTRATO DE PERMUTA DE TERRENOS (04.10.2024)

[La recurrente adquirió en 2006 los derechos de edificabilidad derivados de los convenios y contratos de permuta desistimos propietarios]

👉 **La Sala Civil del Tribunal Supremo ha condenado al Ayuntamiento de Getafe (Madrid) a abonar a Loreto Mutua, Mutualidad de Previsión Social, la cantidad de 10.474.723,71 euros, más sus intereses legales desde el 13 de**





mayo de 2010, como indemnización de daños y perjuicios derivados del incumplimiento de un contrato de permuta de terrenos impulsado en el año 2003.

El Supremo ha estimado el recurso de la citada mutua, que adquirió en 2006 los derechos de edificabilidad derivados de los convenios y contratos de permuta de distintos propietarios, y eleva a 10,4 millones la cuantía de la indemnización, que fue fijada en 4,4 millones en 2017 por el Juzgado de Primera Instancia de Getafe, cantidad confirmada en 2019 por la Audiencia de Madrid.

El alto tribunal concluye que se debe estar a la tasación pericial de los terrenos efectuada el 22 de diciembre de 2009, con una validez de seis meses, esto es, hasta el 22 de junio de 2010 (dentro del plazo en el que debieron entregarse los metros cuadrados permutados), por la sociedad Gestión de Valores y Tasaciones, S.A. (GESVALT), inscrita en el Registro de Sociedades Tasadoras del Banco de España, y que determina que el valor de los 12.126 metros cuadrados en el barrio de Perales del Río que debía entregar el Ayuntamiento era de 10.474.723,71 euros.

El fallo de la sentencia de primera instancia, que se mantiene en todo lo demás, declaró la resolución de los contratos de permuta contenidos en las escrituras públicas de fecha 13 de mayo de 2005, que afectan a las partes de este procedimiento, por el incumplimiento por parte del Ayuntamiento de la obligación de entrega de la edificabilidad comprometida. La permuta tuvo su origen en el proyecto del Ayuntamiento de instalar un campo de golf en unos terrenos con cuyos propietarios se comprometía a transmitir suelo y edificabilidad.

5ª SENTENCIA: ¿EN QUÉ ESTABA PENSANDO EL JURADO? LA SALA DE LO CIVIL Y PENAL DEL TSJ DE CASTILLA-LA MANCHA «MATIZANDO»:

▪ **EL ANCIANO INVADIDO, EN UN LUGAR ALEJADO Y AISLADO, DONDE NO PODÍA RECIBIR AUXILIO INMEDIATO DE TERCERAS PERSONAS, «DEBIÓ DAR VOCES SEGUIDAS DE ALGÚN DISPARO DE ADVERTENCIA» (22.10.2024)**

[La Sentencia de apelación entiende que el condenado actuó ante una entrada ilegítima y delictiva en su propiedad, pero que la defensa que esgrimió efectuando dos disparos a la víctima fue desproporcionada]

👉 La Sala de lo Civil y Penal del TSJ de Castilla-La Mancha ha dictado sentencia de apelación por la que se resuelve el recurso contra la sentencia del Tribunal del Jurado de la Audiencia Provincial de Ciudad Real que condenó a un anciano por delito de homicidio doloso. El hombre fue condenado por la muerte de una persona a la que disparó tras entrar a robar de madrugada en la finca en la que vivía.

La sentencia de apelación estima parcialmente el recurso del condenado, entendiendo que en su conducta se aprecia la legítima defensa putativa por error vencible. Dice la Sala en su resolución que del relato de los hechos probados por el Tribunal del Jurado de la Audiencia Provincial de Ciudad Real se infiere una situación de agresión ilegítima por parte de la persona que resultó fallecida, evidenciada por la entrada indebida en la parcela del condenado y que era la morada y vivienda del mismo. Situación que se produjo de madrugada, en un lugar alejado y aislado, y donde el morador no podía recibir el auxilio



inmediato de terceras personas. Por otro lado, el agresor portaba una motosierra, que había sustraído, y aun cuando no la esgrimiera y se encontraba apagada, el acusado lo vio con ella en las manos, lo que pudo ser identificado como un riesgo personal potencial.

La Sala de lo Civil y Penal señala que de la respuesta dada por el anciano, el hecho de coger una escopeta y efectuar los disparos, puede inferirse la conducta de legítima defensa, pero en todo caso basada en un error vencible, esto es, el hecho de disparar a corta distancia a zonas vitales del cuerpo de la persona del intruso para repeler una agresión imaginaria a su persona se evidencia como fruto de un error, que podía haber evitado empleando una mayor diligencia, como pudo haber sido por ejemplo, dar voces seguidas de algún disparo de advertencia.

Junto a la legítima defensa putativa por error vencible, la sentencia de apelación confirma las circunstancias probadas por el Tribunal del Jurado en lo relativo a la eximente incompleta de trastorno mental y la atenuante de confesión, esta última según la Sala de lo Civil y Penal, muy cualificada. Lo que lleva a la Sala a rebajar en dos grados la pena de prisión inicialmente impuesta, pasando de seis años y tres meses a nueve meses y cuatro días.

La sentencia de apelación modifica además la responsabilidad civil establecida inicialmente a través de indemnización es para la familia del fallecido. Las cuantías fijadas en primera instancia por la Audiencia Provincial de Ciudad Real se rebajan teniendo en cuenta la falta de vinculación de los familiares directos con el fallecido, y que en el caso del padre del mismo se circunscribe únicamente a tener en cuenta el daño moral que ha supuesto el fallecimiento. Además se tiene en cuenta de manera principal la concurrencia de la conducta culpable del fallecido al haber penetrado ilegítimamente en la finca para cometer un delito.

La Sala de lo Civil y Penal del TSJCLM resuelve en la misma sentencia el recurso presentado por la aseguradora de la escopeta con la que fueron efectuados los disparos mortales, que fue condenada al pago de responsabilidad civil. La sentencia de apelación estima íntegramente su recurso y revoca la condena, al entender que el uso defensivo del arma por parte del anciano está fuera de la cobertura de riesgo que se aseguraba, esto es el uso cinegético.

ATENCIÓN: La sentencia no es firme y cabe recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

B) NOVIEMBRE/2024

1ª SENTENCIA. El caso de Invercaria, la empresa de capital de riesgo adscrita a la Agencia de Innovación y Desarrollo de Andalucía (IDEA), y la reforma del delito de malversación.

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO REDUCE DE 3 A 2 AÑOS DE PRISIÓN UNA CONDENA AL EXPRESIDENTE DE INVERCARIA EN APLICACIÓN DE LA REFORMA DEL DELITODE MALVERSACIÓN (06.11.2024)

[Fue condenado por la concesión de un préstamo de 300.000 euros sin justificación en el año 2008 a una empresa de Jaén]





👉 **La Sala Penal del Tribunal Supremo ha reducido de 3 a 2 años de prisión una condena al expresidente de Invercaria XX, por la concesión de un préstamo de 300.000 euros sin justificación en el año 2008 a una empresa de Jaén, al aplicarle la reforma del delito de malversación aprobada en diciembre de 2022, que rebajó la pena mínima por dicho delito de 3 a 2 años.**

XX fue condenado en esta causa por delitos de prevaricación y malversación en concurso medial, por la concesión de un préstamo participativo a la empresa jienense Fumapa, y hacerlo, según estableció la Audiencia de Sevilla, "de modo arbitrario, sin justificación y sin seguir los procedimientos establecidos, porque la empresa estaba encausa de disolución en esa fecha a causa del deterioro progresivo de su patrimonio y de su falta de liquidez". Ello causó un perjuicio a la Agencia de Innovación y Desarrollo de Andalucía (IDEA), a la que estaba ligada Invercaria. Al expresidente de esta última sociedad se le impuso una pena de 3 años y 1 día de prisión y 6 años de inhabilitación absoluta, y al administrador único de Fumapa, como inductor de la malversación, 1 año y 6 meses de prisión y 3 años de inhabilitación absoluta. A ambos se les aplicó la atenuante de dilaciones indebidas.

El Supremo desestima el recurso de XX., el único de los dos condenados que recurrió, salvo en la aplicación retroactiva de la reforma del delito de malversación aprobada en diciembre de 2022, por ser más beneficiosa para el reo. Así, el tribunal explica que al tratarse de un concurso de delitos se impuso motivadamente la pena mínima incrementada en un día (3 años y 1 día de prisión), por lo que, siguiendo ahora el mismo criterio de individualización y con la nueva penalidad establecida por la Ley Orgánica 14/2022, se habría impuesto la pena de 2 años y 1 día de prisión, que es la que establece. El criterio se extiende al condenado no recurrente, el administrador único de la empresa que obtuvo el préstamo, a quien se rebaja la pena a 1 año y 1 día de prisión.

Por otro lado, el Supremo corrige el error de considerar como inhabilitaciones absolutas las impuestas a los dos condenados, lo que no se correspondía con los delitos apreciados, y establece que serán inhabilitaciones especiales para todo cargo de carácter electivo o de designación de facultades de contratación en las empresas de cualquier Administración, durante 6 años en el caso de XX y 3 años en el del segundo condenado. Asimismo, el tribunal ratifica la condena a los dos acusados a indemnizar de forma conjunta con 300.000 euros a la agencia IDEA.

El Supremo rechaza el resto de los argumentos del recurso de XX., al destacar que el pronunciamiento de culpabilidad establecido por la Audiencia de Sevilla "tiene su soporte en un conjunto abundante de pruebas respecto de las que no se ha realizado ningún tipo de alegación que ponga en cuestión su contenido de cargo o su racional valoración, razón por la que no apreciamos la lesión del derecho a la presunción de inocencia que se invoca". Añade que "la prueba practicada acredita que el préstamo participativo concedido a FUMAPA no lo fue en condiciones de mercado dada la situación de quiebra técnica de la empresa, sin que hubiera un plan de negocio y sin que se le exigieran garantías para su recuperación y control de seguimiento, por lo que el préstamo en realidad encubría una ayuda a una empresa económicamente inviable. En prueba de ello la sentencia cita el informe emitido por la Cámara de Cuentas de Andalucía de 17/03/2009 y el hecho de que el propio administrador de FUMAPA diera instrucciones para que el dinero recibido se contabilizara como subvención".





2ª SENTENCIA. Un alambicado ejercicio interpretativo: además, los Notarios poderes públicos por causas sobrevenidas.

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO DECLARA QUE LAS CANDIDATURAS DE LOS COLEGIOS NOTARIALES DEBEN CUMPLIR EL PORCENTAJE DE 60%-40% PREVISTO EN LA LEY PARA LA IGUALDAD EFECTIVA DE HOMBRES Y MUJERES (12.11.2024)

[El Tribunal Supremo declara que las candidaturas de los colegios notariales deben cumplir el porcentaje de 60%-40% previsto en la Ley para la igualdad efectiva de hombres y mujeres]

👉 **La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo ha dictado una sentencia en la que declara que la exigencia de presencia o composición equilibrada de mujeres y hombres -relación de 60%-40%- recogida en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/2007, dirigida a los poderes públicos, debe aplicarse a las elecciones de los Colegios Notariales.**

El tribunal considera que su función de fedatarios públicos del Estado permite "su asimilación a la noción de "poder público" a los efectos de la aplicación de dicha Ley Orgánica, cuya disposición adicional primera dispone que se entenderá por composición equilibrada la presencia de mujeres y hombres de forma que, en el conjunto a que se refiera, las personas de cada sexo no superen el 60% ni sean menos del 40%.

El tribunal desestima los recursos de casación interpuestos por el Colegio Notarial del País Vasco y el Consejo General del Notariado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que declaró la nulidad de la única candidatura presentada a las elecciones de la Junta Directiva del Consejo Notarial del País Vasco, convocadas en 2020, por no respetar el porcentaje de 60%-40% al estar integrada por cinco hombres y dos mujeres.

Los recurrentes alegaban que los Colegios de Notarios no tenían la condición de poder público, por lo que la regulación contenida en la citada ley no podía aplicarse a los diferentes Colegios Profesionales.

La Sala no comparte esta tesis y en su sentencia declara que el artículo 14.4 de la citada Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, en relación con lo dispuesto en la disposición adicional primera de la citada Ley Orgánica, "resulta plenamente aplicable a la elección de los órganos de gobierno de los Colegios Notariales, y se opone a una composición de la candidatura presentada a la elección de los miembros de la Junta Directiva del Colegio Notarial -como la enjuiciada en este recurso de casación- que no respete la relación de representación equilibrada 60% - 40%, salvo que se justifique la concurrencia de circunstancias objetivas y fundadas que evidencien la imposibilidad material de cumplir dicha previsión legislativa, u otras que se revelen contrarias al fin legítimo perseguido".

Razona en su sentencia, ponencia del magistrado José Manuel Bandrés, que no es posible ignorar ni eludir la doble naturaleza y condición indisociable de los Colegios Notariales de Corporaciones de Derecho Público y de Colegios Profesionales, que determina que, en este caso, "prevalezca la posición institucional del Notariado, derivada del ejercicio de la función de fedatarios públicos del Estado, cuya misión es garantizar los principios constitucionales de seguridad jurídica y legalidad, lo que se desarrolla mediante la prestación del servicio





público de relevancia constitucional en la dación de la fe pública en el tráfico jurídico, que permite su asimilación a la noción de poder público, a los efectos de la aplicación de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres”.

Añade que la Constitución avala la concepción del notariado “como poder público, en cuanto tiene encomendada la función pública de garantizar la seguridad jurídica en los documentos e instrumentos jurídicos («officium publicum» vinculado a la función certificante y autorizante), y, también su configuración como servicio público notarial de carácter prestacional de la fe pública, calificable de servicio público de interés general (doctrinalmente de servicio público impropio)”.

Esta consideración -expone la Sala- “se proyecta sobre los órganos de gobierno de los Colegios Notariales, que se insertan en una compleja organización jerárquica dependiente del Ministro de Justicia y de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en la actualidad, Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública), según establece el Reglamento Notarial, y que asumen competencias y potestades de naturaleza esencialmente pública para asegurar el cumplimiento por los notarios de los deberes y responsabilidades estatutarios y preservar el buen y regular funcionamiento de los despachos notariales”.

La Sala considera que dicho porcentaje 60%-40% “es de aplicación directa a la elección de los cargos de representación pública en las instituciones estatales y territoriales, y a todas las organizaciones gubernativas o administrativas institucionales que se identifiquen, por su configuración orgánica estructural, o por sus manifestaciones propias de los poderes públicos, en la medida que dicha Ley Orgánica atribuye derechos derivados del principio de igualdad de trato y prohibición de discriminación, que garantiza el artículo 14 de la Constitución, a todas las personas, sin excepción, que son ejercitables frente a cualquier poder público, por lo que cabe incluir, a estos efectos, la elección de los órganos de gobierno de los Colegios Notariales, en cuanto -como hemos expuesto-, se les atribuyen funciones y potestades tradicionalmente reservadas al poder público estatal, y se rigen, con la misma intensidad, por el principio democrático”.

3ª SENTENCIA: «conditio sine qua non»: información veraz y no vejatoria

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO CONSIDERA QUE COLGAR UNA PANCARTA EN UN COLEGIO PARA INFORMAR DE QUE NO PAGA EL ALQUILER NO VULNERA SU HONOR (20.11.2024)

[La Sala señala que no supone una intromisión ilegítima en su derecho al honor siempre que la información sea veraz y no vejatoria]

👉 **La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo considera que colgar una pancarta en un colegio y guardería para informar de que no paga el alquiler y de que tiene una orden de desahucio no supone una intromisión ilegítima en su derecho al honor siempre que la información sea veraz y no vejatoria.**

El tribunal ha rechazado el recurso de casación interpuesto por el director del colegio y administrador único de la empresa arrendataria contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que, al igual que la dictada por un juzgado de Sabadell, rechazó la demanda por intromisión en el derecho al honor que había interpuesto contra los





propietarios del local, a los que reclamaba una indemnización de 104.000 euros por colgar el citado cartel.

Tras meses de impago y con una orden de desahucio pendiente, los propietarios decidieron colgar una pancarta, que estuvo en el lugar durante uno o dos meses, en la que informaban de que el colegio y guardería les debía 30.720 euros. La hija de los dueños del edificio, en el que también residían ellos, publicó en sus cuentas de Instagram y Facebook un mensaje en el que se quejaba de la situación y, además, entregó una copia de la sentencia de desahucio al padre de un alumno del colegio.

Un juzgado de Sabadell rechazó la demanda presentada contra los dueños del edificio en una sentencia en la que razonaban que, aunque era un acto poco edificante, no podía obviarse que los hechos que aparecían en el cartel eran veraces y de interés para los padres que llevaban a sus hijos al colegio y guardería, y que las expresiones no eran injuriosas. Respecto a los mensajes de Instagram y Facebook, declaró que mostraban una situación de angustia y descontento con el hecho de que pese a todo el colegio seguía desarrollando su actividad en el inmueble. La Audiencia Provincial de Barcelona confirmó la sentencia de instancia con los mismos argumentos.

El Tribunal Supremo explica que en este caso no se ha producido una intromisión en el derecho al honor de los arrendatarios porque la conducta de colocar la pancarta no fue desproporcionada y la información difundida era veraz. Recuerda que la Sala ha considerado "justificada por la libertad de información la conducta consistente en colocar carteles informadores de la situación de morosidad o, en general, de incumplimientos o ilegalidades causantes de dañoso molestias (...). Esta conducta no supone una intromisión ilegítima en el derecho al honor si no es desproporcionada en atención a la finalidad informativa e innecesariamente vejatoria".

La sentencia, ponencia del magistrado Rafael Sarazá, señala que en el momento en el que se puso la pancarta la sociedad arrendataria "no solo adeudaba la cantidad líquida que se fijaba en la sentencia como adeudada hasta ese momento (que había sido consignada a efectos de interponer el recurso y no había sido entregada a los arrendadores), sino también las rentas que se siguieron devengando desde ese momento, que no fueron pagadas ni consignadas por la arrendataria. Con posterioridad a la colocación de la pancarta se siguieron devengando esas cantidades, que resultaron impagadas, hasta el momento del desahucio". De hecho, afirma que ni siquiera se alega en el recurso que esas cantidades hayan sido pagadas posteriormente y que los recurridos alegan que la sociedad demandante todavía las adeudas. La Sala indica "que los arrendadores demandados tuvieran a su disposición la vía judicial para obtener la condena al pago de las cantidades adeudadas y el lanzamiento de la arrendataria incumplidora no es incompatible con que informaran sobre la situación de impago y la orden de desahucio".

4ª SENTENCIA. La correcta aplicación del procedimiento de ascenso afecta a la carrera profesional de los guardias civiles y un legítimo interés profesional colectivo

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA EL ASCENSO A GENERAL DE BRIGADA DE UNCORONEL DE LA GUARDIA CIVIL AL ESTIMAR EL RECURSO DE UNA ASOCIACIÓN (13.11.2024)

[Asociación Pro-Guardia Civil había cuestionado la legalidad del procedimiento de ascenso]





👉 **La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha anulado el ascenso a General de Brigada del coronel de la Guardia Civil Miguel Ángel G.A. al estimar un recurso de la Asociación Pro-Guardia Civil (APROGC) que había cuestionado la legalidad del procedimiento de ascenso.**

La Sala ha ordenado retrotraer el procedimiento para que el director de la Guardia Civil emita su "propio informe", conforme el artículo 67.2 de la Ley de Régimen del Personal de la Guardia Civil (LRPGC), en el que valore la evaluación realizada por el Consejo Superior de la Guardia Civil sobre la idoneidad de quienes vayan a ascender, el orden de prelación y el procedimiento seguido. Asimismo, señala que la ministra de Defensa, oído el ministro del Interior, deberá hacer una propuesta de ascenso al Consejo de Ministros en la que valore la prelación e idoneidad para el desempeño del destino vacante de General de Brigada en las que se concretó el ascenso impugnado en cuanto a los evaluados.

El tribunal recuerda que se ha pronunciado sobre la cuestión controvertida en otros casos planteados anteriormente por un coronel no ascendido en sentencias de las que se deduce un criterio general aplicable a todo procedimiento de ascenso al empleo de General de Brigada en la Guardia Civil. Este procedimiento se resume, explica la Sala, en que el "informe propio" del director general de la Guardia Civil, exigible por la ley, no puede quedar ceñido a remitir la evaluación realizada por el Consejo Superior de la Guardia Civil, como tampoco a pasar por informe lo que no deja de ser repetición de lo que dice ese artículo 67.

En segundo lugar, indica que el director general de la Guardia Civil debe hacer una valoración propia, tanto del resultado de lo hecho por ese Consejo Superior, como órgano evaluador, como de los elementos necesarios para que el Consejo de Ministros decida y aprecie la idoneidad del ascendido. Añade que, además, a la vista de los cambios advertidos en esas sentencias y que implicó una variación en la clasificación, debe ponderarse la bondad del procedimiento seguido y el juicio de prelación que hizo el Consejo Superior plasmado en la evaluación final. Y afirma que deben constar las razones de la propuesta de la ministra de Defensa sobre la prelación e idoneidad del coronel ascendido para la concreta vacante que determina el ascenso.

Antes de entrar en el fondo del asunto, el tribunal se pronuncia sobre la falta de legitimación de esta asociación para presentar recurso y que había sido alegada por la Abogacía del Estado para reclamar la inadmisión de este. A este respecto, la Sala en su sentencia, ponencia del magistrado José Luis Requero, rechaza esta causa de inadmisibilidad y reconoce la legitimación de las asociaciones profesionales de la Guardia Civil, que en el caso examinado es APROGC, para impugnar decretos de ascenso a General de Brigada de la Benemérita. Fundamenta su decisión en que se trata de una asociación profesional integrada por guardias civiles, entre cuyos fines está la defensa de sus intereses profesionales, "y que no acciona ni en defensa del interés legítimo de un coronel, ni plantea inidoneidad del ascendido, sino que acciona en pro de la legalidad del procedimiento de ascenso, lo que afecta a la carrera profesional de los guardias civiles, lo que es un legítimo interés profesional colectivo a efectos del artículo 19.1.b de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA)".



5ª SENTENCIA. Trabajadores; derecho la defensa para los despidos nuevos.

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO FIJA QUE LAS EMPRESAS NO PUEDEN DESPEDIR DISCIPLINARIAMENTE A LOS TRABAJADORES SIN ABRIR TRÁMITE DE AUDIENCIA PREVIA (18.11.2024)

[Así lo ha resuelto el Pleno de la Sala Cuarta, aunque advierte que ello solo es exigible para los despidos nuevos]

👉 **La Sala de lo Social del Tribunal Supremo, reunida en Pleno y por unanimidad, ha resuelto que el empleador debe ofrecer al trabajador la posibilidad de defenderse de los cargos formulados contra él, antes de adoptar la extinción del contrato de trabajo por despido disciplinario. Esa decisión se basa en la necesidad de aplicar, de forma directa, el art. 7 del Convenio núm. 158 de la OIT (Organización Internacional del Trabajo) de 1982 (vigente en España desde 1986).**

De este modo el Tribunal modifica su propia doctrina, establecida en la década de los años ochenta, lo que justifica por "los cambios habidos en nuestro ordenamiento durante todo este tiempo" (Ley de Tratados Internacionales, doctrina constitucional, calificación del despido, inaplicabilidad de la norma más favorable globalmente).

El Convenio de la OIT exige esa audiencia previa al despido "a menos que no pueda pedirse razonablemente al empleador" y la Sala Cuarta entiende que eso es lo que sucede en el caso. La empresa se encontraba amparada por un criterio jurisprudencial que, habiendo permanecido en el tiempo y en relación con esa misma disposición, le liberaba de tal exigencia. Tal cautela es "válida para los despidos acaecidos antes de que se publique la presente sentencia" por las razones que ella misma expone.



ESTUDIOS DE HACIENDA PUBLICA

EL SISTEMA TRIBUTARIO
DE LOS AÑOS 90

EL MERCADO UNICO
Y LAS PERSPECTIVAS
FISCALES PARA 1993



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

XXXVIII Y XXXIX SEMANAS DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

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