

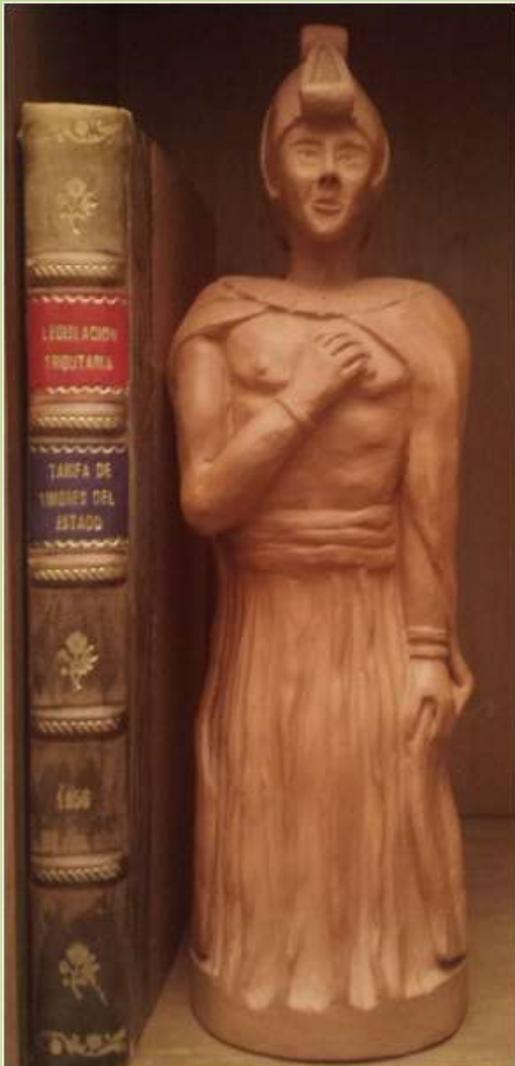
SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

AÑO VI

NÚMERO 40-II

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



«UCRANIA Y SU EUROMAIDÁN»

Desde el año 2013 la gran mayoría de la población de Ucrania viene luchando por su independencia y vinculación a la UE. Esas legítimas pretensiones han traído consigo la pérdida de miles de vidas humanas y destrucción material que tiene que tener fin ahora que la UE (Alemania) parece no tener miedo a la pérdida del gas ruso y las oportunidades de negocio.

IMAGEN DE PORTADA:



Kiev (Ucrania) Plaza de la Independencia/Euromaidán (21.11.2013)

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

***REVISTA
DE
POLITICA FISCAL***

***AÑO VI
NÚMERO 40-II***

© 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 VI

Número 40-II

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/Principeduro>

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



«1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

2.ª Nacionalidad, inmigración, emigración, extranjería y derecho de asilo». (Art.149 CE)

«2. El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado» (Art.150 CE)

«SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»

En días del mes de marzo de 2025



José María López Geta

Editor

«A propósito del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y la problemática sustitución del Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito»

En presentación anterior (SISA 40-I) nos referíamos a la Ley 7/2024 que, entre otras medidas de orden tributario, incluía la creación de un nuevo tributo, concretamente se creaba el «**Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras**» (en lo sucesivo, el IMPUESTO) materializándose una de las



previsiones contenidas en la disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 8/2023. No cansaremos a lectora/lector volviendo sobre las consideraciones ya hechas en tiempos pasados (y con calificativos peyorativos, que mantenemos) relativas al procedimiento de producción de normas mediante la tramitación parlamentaria de Proposiciones de Ley, así como con enmiendas a las que con acierto determinado Diputado denominó «enmiendas intrusas».

Simplemente nos centraremos en recordar que el origen del IMPUESTO se encuentra en la enmienda (108) al Proyecto de Ley -que devino en la antes citada Ley 7/2024- presentada por el Grupo Parlamentario Socialista y publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados [en lo sucesivo BOGC]) del día 7 de noviembre de 2024. Finalmente dicha enmienda se aprobaría como transaccional 4 por acuerdo con los Grupos Parlamentario de Junts per Catalunya y Sumar (confirmándose el aserto popular según el cual, a menudo, «los extremos se tocan»).

En el marco del singular contenido del artículo 110 del Reglamento del Congreso de los Diputados, la anteriormente citada enmienda 108 incluía una escueta justificación con remisión a la Ley 38/2022:

«La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, estableció con carácter temporal el gravamen de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, a satisfacer en los años 2023 y 2024. Asimismo, la disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía, obliga a la revisión de la configuración de este gravamen para su integración en el sistema tributario en el propio ejercicio fiscal 2024.

De acuerdo con el mandato legal previsto en el citado Real Decreto-ley 8/2023, debe introducirse un impuesto que sustituya al gravamen temporal. La diferencia entre los tipos de interés de las operaciones de préstamo y de la remuneración de los depósitos, la carga fiscal efectiva del sector financiero y demás motivos aducidos en la enmienda a la exposición de motivos vinculada a este impuesto justifican la introducción del mismo, de manera que el sector contribuya de manera más justa al sostenimiento de los gastos públicos.

Se crea así el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, que se configura como un impuesto directo que grava el margen de intereses y comisiones que obtengan las entidades de crédito, incluidas sucursales de entidades extranjeras, y los establecimientos financieros de crédito derivado de su actividad en España»

Si la pretensión de creación del IMPUESTO hubiera estado incluida en el inicial Proyecto de Ley («por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global» [en lo sucesivo el PROYECTO]), conforme al artículo 109 del ya invocado Reglamento del Congreso de los Diputados el PROYECTO debería haber ido acompañado de



una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para poder pronunciarse sobre ellos y los órganos consultivos legalmente previstos deberían haber emitido los informes preceptivos. Tales exigencias si se cumplieron con la propuesta de la creación del impuesto complementario de imposición mínima.

En la superación del «maquiavelismo» parlamentario se eludió el mandato del artículo 110 del ya citado Reglamento del Congreso conforme al que publicado un proyecto de ley, *los Diputados y los Grupos Parlamentarios tendrán un plazo de quince días para presentar enmiendas al mismo mediante escrito dirigido a la Mesa de la Comisión*. «Burla, burlando» (el PROYECTO se publicó el 14 de junio de 2024 en el BOGC) la fecha final para la presentación de enmiendas se situó en el 31 de octubre de 2024 y en ese preciso momento se presentó, entre otras, la enmienda 108 que propuso una «*Disposición final (Nueva). Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras*», conforme a la que, con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran desde el 1 de enero de 2024, se creaba el **Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras**, que se regiría por los preceptos que proponía la enmienda. Tras el proceso descrito, la Ley 7/2024 incluye en su disposición final primera la normativa reguladora del IMPUESTO.

La insuficiente regulación del IMPUESTO es mostrada con meridiana claridad en la introducción del Real Decreto-ley 9/2024 (por un breve período de tiempo estuvo vigente pues no fue convalidado por el Congreso de los Diputados) que en su artículo 10.5 venía a modificar la disposición final novena de la Ley 7/2024, por tanto la normativa reguladora del IMPUESTO, en los siguientes términos (suponemos que así establecerá en un futuro no muy lejano) que se recogen a continuación.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2024, se introducen las siguientes modificaciones en la disposición final novena [Ley 7/2024]:

A) *Se modifican los apartados seis y siete, que quedan redactados como sigue:*

Seis. Periodo impositivo

El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico del contribuyente sin que pueda exceder de 12 meses.

Siete. Devengo del impuesto

El impuesto se devengará el último día del mes natural siguiente al de finalización del periodo impositivo por quienes tengan la condición de contribuyentes por este impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado cinco de esta disposición, en dicha fecha de devengo.»

B) *Se introduce un nuevo apartado diez bis, con la siguiente redacción:*

Diez bis. Cuota íntegra ajustada

La cuota íntegra se incrementará en un 15 por ciento de su importe para los contribuyentes que resulten adquirentes en operaciones de modificación estructural en las que hayan intervenido entidades de crédito, establecimientos financieros de crédito o sucursales de entidades de crédito extranjeras, a que se refiere el apartado cinco de esta disposición, que



hubieran quedado extinguidas y cuyo margen de intereses y comisiones, de acuerdo con lo previsto en el apartado cuatro de esta disposición, en el ejercicio económico en el que tenga efectos contables la operación de modificación estructural, exceda de la cantidad que resulte de prorratear el importe de 100 millones de euros anuales por los días transcurridos de dicho ejercicio.

Dicho incremento se aplicará en el impuesto que se devengue correspondiente al periodo impositivo en el que tenga efectos contables la operación de modificación estructural.

La cuantía del incremento a que se refieren los párrafos anteriores no podrá superar el límite que se establece a continuación, en relación con el margen de intereses y comisiones de la entidad extinguida que no se hubiera contabilizado como ingresos y gastos en el contribuyente que resulte adquirente como consecuencia de la operación de modificación estructural, en lo que exceda de la cantidad resultante del prorrateo establecido en el párrafo anterior.

| Exceso margen de intereses y comisiones - Hasta millones de euros | Límite - Millones de euros | Resto exceso margen de intereses y comisiones - Hasta millones euros | Límite - Porcentaje |
|---|----------------------------------|--|---------------------------|
| 0 | 0 | 750 | 1 |
| 750 | 7,5 | En adelante | 3 |

C) Se modifica el apartado once, que queda redactado de la siguiente manera:

Once. Cuota líquida

1. La cuota líquida será el resultado de minorar la cuota íntegra, o, en su caso, la cuota íntegra ajustada, en el 25 por ciento de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes del contribuyente correspondiente al mismo periodo impositivo.

Cuando el contribuyente forme parte de un grupo fiscal que tribute en el régimen de consolidación fiscal previsto en el Capítulo VI del Título VII de la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#), como cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades se tomará la proporción sobre dicha cuota que represente la base imponible individual del contribuyente, determinada con arreglo a los [artículos 62 y 63 de la Ley 27/2014](#), una vez practicadas las correspondientes eliminaciones e incorporaciones previstas en los artículos 64 y 65 de la misma ley y previa a la compensación de bases imponibles negativas, sobre la base imponible del grupo fiscal previa a la compensación de bases imponibles negativas.

A los efectos del párrafo anterior, si la base imponible del contribuyente fuera negativa, no cabrá la deducción prevista en este apartado.



2. Como consecuencia de la minoración prevista en este apartado, la cuota líquida no podrá ser negativa.»

D) Se modifica el apartado catorce, que queda redactado de la siguiente manera:

Catorce. Pago fraccionado

Los contribuyentes, en los primeros 20 días naturales del mes posterior al de devengo del impuesto, deberán realizar un pago fraccionado en concepto de pago a cuenta del impuesto devengado por el correspondiente periodo impositivo, en la forma y condiciones que se determinen por la persona titular del Ministerio de Hacienda.

El importe del pago fraccionado será el resultado de multiplicar el porcentaje del 40 por ciento sobre la cuota líquida correspondiente al citado periodo impositivo o, en su caso, sobre la cuota líquida minorada en la deducción extraordinaria prevista en el apartado doce.

En caso de que en el plazo de autoliquidación e ingreso del pago fraccionado no se conociera de forma definitiva dicha cuota líquida, su importe se estimará de forma provisional conforme a un método de cálculo fehaciente. En particular, se considerará fehaciente la estimación resultante de las cuentas debidamente formuladas o, en su defecto, la estimación que derive de los trabajos de auditoría de cuentas a efectos de la elaboración y formulación de cuentas.

No existirá obligación de presentar autoliquidación del pago fraccionado cuando, conforme a las normas reguladoras del impuesto, la cuota líquida, o, en su caso, la cuota líquida minorada en la deducción extraordinaria no sea positiva.

E) Se modifica el apartado quince, que queda redactado como sigue:

Quince. Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria

1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la deuda tributaria dentro de los primeros 20 días naturales del octavo mes posterior al de devengo del impuesto, en la forma y condiciones que se determinen por la persona titular del Ministerio de Hacienda.

2. No estarán obligados a presentar la correspondiente autoliquidación aquellos contribuyentes cuya base liquidable no sea positiva.

F) Se modifica el apartado veinte, que queda redactado como sigue:

Veinte. Primer pago fraccionado

El pago fraccionado que deba efectuarse en el año 2025 conforme a lo dispuesto en el apartado catorce, se efectuará en los primeros 20 días naturales del quinto mes posterior al de devengo del impuesto.»

Como anteriormente se indicó, el dicho Real Decreto-ley 9/2024 no fue convalidado por el Congreso de los Diputados, pero lo cierto es que lo que «dice», lo «dice», confirma las dudas, temores de los contribuyentes afectados, y alerta sobre la existencia de una inseguridad jurídica que, con urgencia el propio Real Decreto-ley 9/2024 considera hay que corregir: **«teniendo en cuenta el principio de seguridad jurídica previsto en el**



artículo 9.3 de la Constitución Española, se hace imperativo y perentorio la reforma normativa de dicho impuesto».

Queda así advertido que la regulación inicial del IMPUESTO, tras la no convalidación del Real Decreto-ley 9/2024, está pendiente de modificación en elementos esenciales. Con remisión a la lectura de la indicada introducción, nos permitiremos destacar algunos particulares extraídos de la misma, que representan un reconocimiento de parte de la problemática existente:

- **El establecimiento de tal impuesto obliga**, por el impacto del sector financiero en la economía real, a **considerar las circunstancias que rodean su establecimiento y a anticipar posibles consecuencias**.
- Ahora bien, sucede que, en el año 2024, las **entidades que hayan estado obligadas al pago del gravamen temporal y que, además, sean contribuyentes del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras**, de conformidad con la disposición reguladora del mismo, y considerando la normativa contable de aplicación a las citadas entidades, **vendrían obligadas a computar en el mismo ejercicio un gasto contable derivado del gravamen temporal y otro derivado del nuevo impuesto, que impactarían de manera sustancial en sus cuentas anuales**.

Si bien se trata de figuras jurídicas distintas que se cuantifican sobre un margen de intereses y comisiones no coincidente, obtenido en periodos diferentes, **una introducción equilibrada del impuesto exige una transición adecuada del gravamen temporal al impuesto que evite perturbaciones contables que pudieran incidir desfavorablemente en la estabilidad financiera del sector**.

[En este sentido, el BANCO CENTRAL EUROPEO, en su dictamen de 17 de diciembre de 2024, advierte de esta circunstancia y recomienda analizar los efectos contables del impuesto con el fin de evitar consecuencias no deseadas para la solvencia y posición competitiva de las entidades afectadas]

- Con el objetivo de garantizar la transición aludida, este real decreto-ley **ajusta la configuración del impuesto de manera más próxima a la estructura del gravamen temporal**, respondiendo tal ajuste a una cuestión de carácter técnico.

Dicho ajuste requiere introducir determinadas modificaciones en los aspectos temporales del impuesto, en concreto, en el periodo impositivo y en el devengo. De manera coherente con dichas modificaciones, y con el objeto de que las mismas resulten neutrales en el impuesto en el caso de que se lleven a cabo operaciones de modificación estructural en las que se extingan entidades, **se prevé un ajuste en la cuota íntegra del impuesto de la entidad adquirente en la operación**.

- De este modo, mediante este real decreto-ley **se modifica la disposición final novena de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre**, que introduce el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2024.



- Se recogen así las modificaciones que, conforme a lo señalado anteriormente, resultan necesarias y **que afectan fundamentalmente al periodo impositivo y al devengo del impuesto**. Consecuentemente, se adaptan los plazos para efectuar el pago fraccionado y la autoliquidación del impuesto.
- Tras las «advertencias» del fenecido Real Decreto-ley 9/2024 parece evidente que algo tiene que hacerse por parte del Gobierno, bien promoviendo un Proyecto de Ley, que evidentemente llevaría tiempo, animar a los Grupos Parlamentarios que lo apoyan para que acudan al uso torticero de las Propositiones de Ley, o dictar un Real Decreto-ley que es tentación difícil de resistir pese al peligro de incurrir en inconstitucionalidad.

Así pues tras la azarosa vida del gravamen que creara la Ley 38/2022 (y no debemos olvidarnos de la cuestionada Orden HFP/94/2023) su sustitución por el IMPUESTO *«representa una oportunidad y vuelve a dejar las cosas casi en el mismo lugar en el que se encontraban con anterioridad»* como advierte Alberto Marzal Cervantes en su relevante estudio titulado *«EL (bien) llamado impuesto a la banca y las participaciones preferentes o bonos contingentemente convertibles (COCO'S): ante una nueva controversia»* que lectora/lector encontrará a continuación de esta presentación



SUMARIO

Información FISCAL

2025 – Año VI
Número 40-II

| | Pág. |
|---------------------------|------|
| PRESENTACIÓN | 3 |
| SUMARIO | 11 |



| | |
|--|----|
| III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO): | 13 |
| Diciembre, 2024 | 13 |
| I.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA..... | 13 |
| I.2 OTRAS SENTENCIAS RELEVANTES..... | 20 |



| | |
|--|----|
| IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria: | 27 |
| Diciembre, 2024 | 27 |
| I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) | 27 |
| II. SENTENCIAS (Reseñas) | 34 |



| | |
|--|----|
| V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA): | 55 |
| Noviembre, 2024 | 55 |
| 1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)..... | 55 |
| 2. Consultas vinculantes (reseñas)..... | 61 |



| | |
|--|----|
| VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS: | 85 |
| VI.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES | 85 |



| | |
|--|-----|
| Diciembre, 2024 | 85 |
|  Álvaro Luis Santodomingo González | 85 |
| VI.2. REVISTAS | 85 |
| VI.2.1. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF | 85 |
| VI.2.2. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria | 90 |
| VI.2.3. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España | 92 |
| VI.2.4. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión | 93 |
| VI.2.5. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA (AEDAF) | 97 |
| VI.2.6. CRÓNICA TRIBUTARIA (IEF) | 104 |



| | |
|---|-----|
| VII. TRIBUNA: | 109 |
| «EL (BIEN) LLAMADO IMPUESTO A LA BANCA Y LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES O BONOS CONTINGENTEMENTE CONVERTIBLES (COCO'S): ANTE UNA NUEVA CONTROVERSIA» | 109 |



| | |
|--|-----|
| VIII. CONDICIÓN HUMANA: | 129 |
| [Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial] | |
| Diciembre, 2024 | 129 |



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*]

DICIEMBRE, 2024

I.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA



👉 **LGT. 1ª SENTENCIA** [04.12.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2810/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

| RESUMEN |
|---|
| <p>Comprobación administrativa de valor de bienes a efectos tributarios. Artículo 57.1.g de la Ley General Tributaria. Se completa nuestra doctrina jurisprudencial, establecida con carácter general en las sentencias mencionadas y, en particular, en la STS núm. 75/2023, de 23 de enero (rec. cas. 1381/2021), relativa a las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios y, en particular, sobre la necesidad de motivar el inicio del procedimiento de comprobación, en el sentido de declarar, en términos similares a los recogidos en la STS de 28 de octubre de 2022 (rec. cas. 5364/2020), que de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido. Esto es, que esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor</p> |

* 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»





declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo -en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación- y no ha reaccionado frente a este último valor

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a6a6d0d848b6c617a0a8778d75e36f0d/20241216>

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 5943/2024-ECLI:ES:TS:2024:5943; Id Cendoj: 28079130022024100356]

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.** 1.- Determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, máxime cuando el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral.

2.- Esclarecer si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto (art. 10.1 TRLITPyAJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica.

3.- Precisar si, a los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que conste informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** el artículo 108.4, el artículo 102.2 LGT, el artículo 134.3 LGT, el artículo 10.1 TRLITPyAJD -en su redacción aplicable al procedimiento de comprobación de valores- y el artículo 4 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, 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 la procuradora, en representación de S.L. contra la sentencia núm. 90/2023, de 30 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm. 894/2021.

* 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.

LGT. 2ª SENTENCIA 1973/2024 [17.12.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3605/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 6297/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6297. Id Cendoj: 28079130022024100374]

RESUMEN

Notificaciones electrónicas a personas jurídicas. Dirección electrónica habilitada. SSTC de 27 de junio de 2022 (rec. amparo 83/2021) y 29 de noviembre de 2022 (rec. amparo 3209/2019). Especial relevancia a que el interesado no accediera en ningún caso a las notificaciones hechas a la dirección electrónica habilitada y a que de este hecho tuviera conocimiento la administración. Atendiendo a las concretas circunstancias del caso se colige que la Administración tributaria andaluza supo o pudo saber que la interesada no tuvo conocimiento de las notificaciones realizadas por vía electrónica y, sin embargo, no empleó formas alternativas de comunicación, a fin de cerciorarse de que el destinatario tuviera un adecuado conocimiento del acto notificado remitido a su dirección electrónica habilitada, por lo que no pudo impugnar temporáneamente la liquidación complementaria practicada, lo que redundó en detrimento de su derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/616019854c30fba3a0a8778d75e36f0d/20250117>

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

Determinar si resulta legítima y conforme con el principio de confianza legítima la práctica de notificaciones electrónicas a una persona jurídica por parte de una agencia tributaria regional una vez ha suscrito un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada en el seno de un procedimiento iniciado mediante un acto notificado por vía de correo certificado sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** Los artículos 24.1 de la Constitución Española [«CE»]; 13 y 14.2 y 131 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) [«LPCAP»] y 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) [«LRJSP»]. 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:

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





Primero. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora en representación de S.L., contra la sentencia núm. 475/2023, de 15 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso núm. 960/2021, sentencia que se casa y anula.

Segundo. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 960/2021, interpuesto por la letrada de la Junta de Andalucía frente a la resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que estimó la reclamación formulada por la entidad SL, contra la providencia de apremio de la liquidación 0102292845676, por importe de 21.071,85 euros, y anuló la providencia de apremio impugnada, confirmando la citada resolución.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación, ni de la instancia.



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

IS. SENTENCIA 2012/2024 [19.12.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2519/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 6288/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6288. Id Cendoj: 28079130022024100371]

RESUMEN

Compensación de bases imponibles negativas. Aplicabilidad de lo dispuesto en el artículo 25.5 TRLIS de 2004. El sujeto pasivo puede aplicarse, a efectos de su compensación, una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico-, cuya regularización genera rentas, gastos o bases que deben imputarse a los partícipes, aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE. Inaplicabilidad al caso de lo establecido en el artículo 25.5 TRLIS

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/145857e888b92cb7a0a8778d75e36f0d/20250116>

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

Determinar, a la luz de lo previsto en el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, si el sujeto pasivo puede aplicarse una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico- aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE [...].

* 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:

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.
- 2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por, S.L, contra la sentencia de 8 de febrero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 967/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el recurso nº 967/2020, formalizado por dicha entidad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, estimatoria en parte, en cuanto a la sanción, de las reclamaciones acumuladas relativas a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, actos administrativos que se anulan por su disconformidad a Derecho.
- 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. 1ª SENTENCIA 1940/2024** [09.12.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2105/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 6017/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6017. Id Cendoj: 28079130022024100360]

RESUMEN

IVA. Sujeción al impuesto. Actividad de distribución de agua entre sus comuneros efectuada por una comunidad de regantes. Se trata de una actividad sujeta al IVA. Interpretación del art. 7.8, en relación con el 7.11 de la Ley del IVA, que excluye el ámbito de la no sujeción definido en el art. 13.1 de la Directiva IVA 2006 y con el Anexo I. A estos efectos, ni la Comunidad de regantes puede considerarse un organismo de derecho público, a efectos del IVA, ni su actividad supone la ordenación o aprovechamiento de las aguas concedidas

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f59e4a981e3742afa0a8778d75e36f0d/20241220>

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

Determinar si las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el

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





establecimiento de una red primaria de abastecimiento, se consideran dirigidas a la ordenación y aprovechamiento de las aguas que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta al IVA; o, por el contrario, deben entenderse como una actividad de distribución de agua realizada por una entidad del sector público y sujeta al IVA.

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la COMUNIDAD DE REGANTES DIRECCION000 contra la sentencia de 13 de enero de 2023, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 1121/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 1121/2021, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 22 de junio de 2021, estimatoria de la reclamación planteada por S. L., que anuló el acto de repercusión a dicho comunero del IVA (al tipo del 21%, cuota de 128.080,79 euros) realizado por la Comunidad de regantes, declarando ajustado a derecho el acto de repercusión de IVA origen de la presente controversia.

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

IVA. 2ª SENTENCIA 2013/2024 (19.12.2024) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3409/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 6305/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6305. Id Cendoj: 28079130022024100376]

RESUMEN

IVA. Aplicación de tipo reducido. Entrega de agua. Las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, como operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, constituyen entregas de bienes que tributan al tipo reducido del 10 por ciento, conforme al artículo 91.Uno.1.4º LIVA, por considerarse que la conexión indisoluble entre todas las actividades que el concesionario realiza en cumplimiento del contrato deben ser objeto de un tratamiento unitario y, en las circunstancias que presenta el asunto que nos ocupa, debe predominar la faceta de entrega del agua potable a los destinatarios o consumidores finales, atendiendo a la finalidad última a que aspiraba la celebración del contrato administrativo y a la percepción del consumidor sobre la índole de las prestaciones examinadas

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f13061ac587ee462a0a8778d75e36f0d/20250116>

* 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 las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, entendida ésta como una operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, pueden ser consideradas como entregas de bienes susceptibles de tributar al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 91. Uno.1. 4º LIVA.

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por UTE contra la sentencia de 8 de marzo de 2023, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1425/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el citado recurso nº 1425/2021, dirigido contra la resolución del TEAC de 18 de febrero de 2021, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de 31 de julio de 2018, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación en concepto de IVA, periodos 2013 a 2015, con anulación de los actos administrativos en él impugnados, por contrarios a Derecho.

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



RÉGIMEN ECONOMICO FISCAL DE CANARIAS Reserva para inversiones en Canarias (RIC)

RIC. SENTENCIA 2031/2024 [23.12.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2870/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 6287/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6287. Id Cendoj: 28079130022024100370]

RESUMEN

Artículo 27.8 de la Ley 19/1994. Cuando la materialización de la inversión se lleva a cabo mediante la suscripción de deuda pública canaria, en la fase de mantenimiento no se exige al beneficiario de la RIC que prosiga durante el tiempo establecido en la ley el ejercicio de la actividad económica, siendo suficiente con el mantenimiento de la inversión en estos títulos de la deuda pública durante el expresado periodo.

* 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/d8e36829048185f1a0a8778d75e36f0d/20250116>

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

Determinar si al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su IRPF le es exigible el desarrollo de una actividad económica en Canarias durante la fase de mantenimiento de la inversión en el patrimonio del obligado tributario, cuando dicha inversión consista en la suscripción de deuda pública canaria y la razón de la imposibilidad de ejercicio de dicha actividad es la jubilación de aquél.

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por DON contra la sentencia de 20 de octubre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sede de Santa Cruz de Tenerife en el recurso nº 358/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 358/2021, deducido por DON contra la resolución dictada por el TEAR de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 30 de octubre de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra acuerdo de liquidación provisional del IRPF, ejercicio 2013, con anulación de los actos administrativos de liquidación y revisión impugnados en el litigio, 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.

■ II.2 OTRAS SENTENCIAS RELEVANTES



LGT. SENTENCIA 1931/2024 (09.12.2024) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.441/2023) Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 6021/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6021. Id Cendoj: 28079130022024100363]

| RESUMEN |
|---|
| Inadmisión a trámite de solicitud de revisión de oficio. Estimación |

→ FALLO:

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





1.-Haber lugar al recurso de casación núm. 441/2023, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil, S.L. contra la sentencia núm. 485/2022, de 3 de noviembre, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rectificada por auto de 24 de noviembre de 2022), desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 461/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.-Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 461/2020 ante la Sala de instancia, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil S.L. frente a la resolución de 21 de febrero de 2020, de la Secretaría Técnica de la Subdirección General de Recursos, Reclamaciones y Relaciones con la Administración de Justicia del Ministerio de Hacienda, en los expedientes acumulados HA/A/000645/2016, HA/A/000646/2016, HA/A/000647/2016 y HA/A/000648, de inadmisión de las solicitudes de revisión de oficio de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 27/09/2012, 27/02/2013, 26/07/2013 y 07/10//2015, dictadas, respectivamente, en los expedientes de las reclamaciones económico-administrativas 28-13104-2011, 28-12880 2011, 28-23562-2011 y 28-05394-2015. Anular dicha resolución y ordenar la retroacción de actuaciones en los términos dispuestos en el fundamento jurídico sexto. Desestimar el resto de las pretensiones de la parte actora.

3.-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/a0a14296c9bbca5aa0a8778d75e36f0d/20241220>



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

ISD. SENTENCIA 1932/2024 (09.12.2024) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2233/2023) Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 6109/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6109. Id Cendoj: 28079130022024100365]

RESUMEN

Reducción del artículo 20.6 LISD. Con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil, el momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible, para determinar la liquidable, del 95 por 100, prevista en el artículo 20.6 LISD, es el momento en que se produce la donación. Estimación

→ FALLO:

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





1.-Haber lugar al recurso de casación núm. 2233/2023, interpuesto por la representación procesal de la Generalitat de Catalunya contra la sentencia núm. 4665, de 23 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, estimatoria del recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala con el núm. 1439/2021 (registrado ante la Sección con núm. 612/2021). Casar y anular la sentencia recurrida.

2.-Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 1439/2021 (registrado ante la Sección 612/2021) promovido por la representación procesal de don XX frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de febrero de 2021 (reclamación NUM000), que desestimó en parte la reclamación formulada contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, girada a cargo de don XX, dimanante del acta de disconformidad A02- NUM001.

3.-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/4fa85d7538ffb2b2a0a8778d75e36f0d/20241230>



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

IS. SENTENCIA 1936/2024 (09.12.2024) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2606/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 6020/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6020. Id Cendoj: 28079130022024100362]

RESUMEN

Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2013, 2014 y 2015. Comprobación limitada de carácter parcial del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016. Alcance de los efectos preclusivos de una comprobación limitada. No resultan aplicables a un ámbito temporal distinto del que ha sido objeto de comprobación.

→ FALLO:

Primero. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Nuria Munar Serrano, en representación de S.L. contra la sentencia dictada el 1 de febrero de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso núm. 912/2020.

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/1461369abb578ec7a0a8778d75e36f0d/20241220>



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

IVA. SENTENCIA 1972/2024 (17.12.2024) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2379/2023) Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 6312/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6312. Id Cendoj: 28079130022024100378]

RESUMEN

La prestación de un servicio por parte de una entidad a una corporación local, de la que depende íntegramente, es una operación no sujeta al IVA que no genera el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para prestarlos. Las cantidades que los entes públicos entregan a las empresas públicas, de las que son titulares en su integridad, no pueden considerarse como contraprestación del artículo 78 LIVA en tanto subvención vinculada al precio y, por tanto, no forman parte de la base imponible del IVA. La cuantificación del derecho a la deducción de las cuotas de IVA que el sujeto hubiere soportado en la adquisición de bienes y servicios calificados como gastos generales, en el marco de operaciones sujetas y no sujetas, cuando reviertan en un beneficio económico para la empresa por redundar en su actividad general, se llevará a cabo mediante un criterio razonable con objeto de determinar qué porcentaje es deducible

→ FALLO:

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

Segundo.-Ha lugar al recurso de casación deducido por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado y, en cambio, se declara no haber lugar el recurso interpuesto por la mercantil, S.A., representada por la procuradora, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 25 de enero de 2023, en el recurso núm. 817/2021 en materia de impuesto sobre el valor añadido, ejercicio 2015.

Tercero. -Desestimar el recurso contencioso administrativo núm. 817/2021, interpuesto por la mercantil S.A. frente a la resolución de 19 de noviembre de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación contra el acuerdo de 4 de octubre de 2017 denegando una solicitud de devolución de ingresos indebidos referente al IVA de 2015.

Cuarto. -Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho.

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





Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/099d1a62ffea329ba0a8778d75e36f0d/20250117>



IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIT)

IGIT. SENTENCIA 2030/2024 (20.12.2024) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.826/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 6331/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6331. Id Cendoj:28079130022024100384]

RESUMEN

Actividad principal de venta de vehículos que desarrolla el sujeto pasivo. Tratamiento fiscal de las actividades que realiza de matriculación de los vehículos vendidos, de servicios de extensión de la garantía del fabricante y la actividad de mediación financiera. Determinar si, a los efectos de fijar la base imponible del IGIC y el tipo impositivo, artículos 22 y 23.2 de la Ley 20/1991, constituyen una prestación accesoria que tributa al tipo incrementado o como una prestación independiente que tributa al tipo general. 1) En el desarrollo de una actividad principal de venta de vehículos, la prestación del servicio de matriculación es, a fin de determinar la base imponible del IGIC, una prestación accesoria de la principal de entrega del vehículo, que debe seguir el mismo régimen que ésta. 2) En la misma actividad, los servicios de extensión de la garantía del fabricante son una prestación independiente o diferenciada, no accesoria, que debe tributar con carácter de tal, al tipo general. 3) La actividad de mediación financiera que presta la concesionaria de vehículos es una actividad diferenciada a efectos de aplicarle el régimen de deducciones en actividades diferenciadas previsto en el artículo 34.2 a) de la Ley 20/1991

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por S.L. contra la sentencia de 17 de octubre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, en el recurso nº 111/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar en parte el recurso nº 111/2021, deducido contra la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 25 de febrero de 2021, que desestimó las reclamaciones frente a liquidaciones del Impuesto General Indirecto de Canarias (IGIC), ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, en cuanto a la prestación de los servicios de extensión de garantía del fabricante y de intermediación financiera, que deben ser

* 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»





considerados servicios independientes, con todos los efectos jurídicos anudados a tal calificación, desestimando el recurso en cuanto a 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/90e40da2ccae4a4ea0a8778d75e36f0d/20250117>



TASAS
(TASS)

TASS. SENTENCIA 1948/2024 (11.12.2024) Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3075/2023) Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 6015/2024 - ECLI:ES:TS:2024:6015. Id Cendoj: 28079130022024100358]

RESUMEN

La regulación de las contraprestaciones económicas percibidas por la prestación del suministro de agua potable, mediante gestión indirecta, no se contemplará en una ordenanza fiscal reguladora de la tasa por la prestación de tales servicios públicos, cuando el receptor del servicio, como es el caso, sea una administración pública de carácter local

→ FALLO:

Primero.-Haber lugar al recurso de casación 3075/23, interpuesto por el Ayuntamiento de Membrilla (Ciudad Real) representado por el procurador de los tribunales, contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, el 14 de febrero de 2023, pronunciada en el recurso contencioso-administrativo núm. 31/2021, seguido contra la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por suministro de agua, alcantarillado y depuración de Manzanares (Ciudad Real).

Segundo. -Estimar el recurso núm. 31/2021, deducido contra la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por suministro de agua, alcantarillado y depuración de Manzanares (Ciudad Real), realizada mediante acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de 30 de noviembre de 2020 y publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Ciudad Real de 10 de diciembre de 2020, número 8590, que, por consiguiente, queda anulada.

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/90c2c536184c4ae3a0a8778d75e36f0d/20241220>

* 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 (DICIEMBRE, 2024)

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



I Sentencias (Con inclusión de particulares)

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO [IVA]

👉 **IVA – Asunto C-527/23. Sala Sexta. ST. 12.12.2024**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE - Artículo 168 - Derecho a la deducción del IVA - Adquisición de servicios administrativos prestados dentro de un mismo grupo de sociedades - Denegación del derecho a deducción»

→ **Objeto del Asunto:** interpretación de los artículos 2 y 168 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 IVA»).

[La petición se inscribe en el marco de un litigio entre por un lado, la sociedad «AG, SA» y, por otro, la Agencia Nacional de la Administración Tributaria - Dirección General de Resolución de Reclamaciones (Rumanía) y la Agencia Nacional de la Administración Tributaria -Dirección General de Administración de Grandes Contribuyentes (Rumanía)], en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración tributaria», en relación con la denegación, por parte de dicha Administración, del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de servicios administrativos prestados dentro de un mismo grupo de sociedades.

→ MARCO JURÍDICO

1. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.
2. De conformidad con el artículo 9, apartado 1, de esta Directiva, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter

* 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.





independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

3. En virtud del artículo 11 de la citada Directiva:

«Previa consulta al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido [...], cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

4. El artículo 168 de la misma Directiva dispone cuanto sigue:

«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 los siguientes importes:

- a) 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;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

→ LITIGIO PRINCIPAL

Uno. «AG, SA» forma parte del grupo de sociedades «W», especializado en servicios petrolíferos. El 6 de junio de 2016, «AG, SA» adquirió, mediante fusión por absorción, «F, SA», sociedad rumana, incluidos los derechos y obligaciones de esta. La actividad de «F, SA» consistía en prestar servicios auxiliares para la extracción de petróleo y de gas natural. En 2015 y en 2016, «F, SA» había prestado servicios de perforación en Rumanía a dos clientes, a saber, OMV y PET. Para prestar estos servicios, «F, SA» había adquirido a sociedades del grupo «W» servicios administrativos generales, como, en particular, servicios informáticos, de recursos humanos, de *marketing*, de contabilidad y de asesoramiento. Estos servicios administrativos generales eran prestados por entidades establecidas fuera de Rumanía y se recurrió a la autoliquidación para calcular el IVA correspondiente a dichos servicios. Otras sociedades de ese grupo también se beneficiaban de los mismos servicios.

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





Dos. Tras la fusión, la Administración tributaria ordenó, mediante resolución de 20 de noviembre de 2019, un nuevo control de las obligaciones de «AG, SA» en materia del impuesto de sociedades y de IVA correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2014 y el 30 de junio de 2015. Por lo tanto, este control se refería también a las obligaciones de «F, SA», asumidas por «AG, SA».

A raíz de dicho control, la Administración tributaria practicó una liquidación y levantó un acta de control tributario mediante los que denegó el derecho a deducir el IVA soportado por «F, SA» por los servicios administrativos adquiridos, por importe de 1.774.419 leus rumanos (RON) (aproximadamente 356 540 euros), debido, por una parte, a que no se había aportado ningún acto o documento para demostrar la relación entre los servicios adquiridos y la actividad del sujeto pasivo controlado y, por otra parte, a que de los documentos aportados no se desprendía la naturaleza de los servicios prestados, ni la identidad de las personas que prestaron esos servicios, ni el período durante el que se prestaron, ni la necesidad de dichos servicios para «F, SA».

«AG, SA» presentó una reclamación contra esa liquidación y el acta de control tributario. Dado que la Administración tributaria desestimó dicha reclamación mediante resolución de 22 de abril de 2020, «AG, SA» interpuso un recurso de anulación ante Tribunal de Distrito de Prahova, (Rumanía), órgano jurisdiccional remitente. En el marco de la instrucción relativa a ese recurso, la Administración tributaria precisó que no se cuestionaba la existencia de los servicios adquiridos, pero que «AG, SA» no había demostrado la existencia de un vínculo entre esos servicios y sus operaciones gravadas. Según la citada Administración, no era posible acreditar tal vínculo, puesto que tales servicios se prestaron a varias sociedades del grupo «W» y, por lo tanto, beneficiaron a otros miembros de dicho grupo o al grupo como tal. Si bien los costes de los mismos servicios se repartieron entre las referidas sociedades, la citada Administración sostiene que no deberían haberse facturado a «AG, SA», ya que no eran necesarios para esta.

Tres. El órgano jurisdiccional remitente señala que la misma Administración no niega que los servicios administrativos controvertidos fueron efectivamente prestados y no invoca ningún fraude fiscal, pero no reconoce el derecho a deducir debido a la falta de prueba de la necesidad de la adquisición de los citados servicios para el sujeto pasivo. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, a este respecto, si, en virtud de la Directiva IVA, el derecho a deducir el IVA soportado puede denegarse sobre la base de una apreciación subjetiva de la Administración tributaria, relativa a la necesidad y la oportunidad de la adquisición de tales servicios, cuando se demuestra que los costes correspondientes a estos forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo, en el sentido de la jurisprudencia derivada, en particular, de la sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87), apartado 24.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 168 de la [Directiva IVA], a la luz del principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone, en unas circunstancias como las del litigio principal, a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el [IVA] soportado por servicios administrativos adquiridos, cuando se constate que todos los gastos contabilizados por los servicios adquiridos han sido incluidos dentro de los gastos generales del sujeto pasivo, que este realiza únicamente operaciones gravadas, que 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.





prestación de los servicios está expresamente confirmada por el órgano tributario y que el tratamiento fiscal aplicado es el de la autoliquidación (lo que excluye perjuicios para la Hacienda pública)?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 2 y 168 de la [Directiva IVA], en el sentido de que, en unas circunstancias como las del litigio principal, los servicios de administración y gestión (p. ej. servicios de asistencia y asesoramiento en diversos ámbitos, asesoría financiera y legal) prestados entre empresas de un mismo grupo en favor de varios de sus miembros pueden considerarse por cada miembro por separado como utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas, es decir, adquiridos para sus propias necesidades?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 2 de la [Directiva IVA], en el sentido de que cuando se constate que los servicios prestados intragrupo no se prestan en favor de alguno de los miembros del grupo, dicha sociedad, que forma parte del grupo pero respecto de la que se considera que no se ha beneficiado de los servicios en cuestión, puede calificarse como sujeto pasivo que actúa como tal?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

- «El artículo 168 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 normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado, pagado por un sujeto pasivo con ocasión de la adquisición de servicios de otros sujetos pasivos que forman parte de un mismo grupo de sociedades, por razón de que esos servicios se prestaron simultáneamente a otras sociedades de ese grupo y de que su adquisición no era necesaria u oportuna, cuando se acredita que ese sujeto pasivo utiliza tales servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

I. Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

[El Tribunal considera que las cuestiones prejudiciales de referencia deben examinarse conjuntamente. Asimismo, frente a la alegación del Gobierno Rumano, el Tribunal considera que las cuestiones prejudiciales primera y segunda son admisibles]

1. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Por tanto, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad del IVA soportado en las operaciones anteriores. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas (sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 27 y jurisprudencia citada).

Así, el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados

* 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 estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. En la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien o un servicio, utilice dicho bien o servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el bien o servicio (sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 27 y jurisprudencia citada).

2. El ejercicio del derecho a deducir presupone la existencia de una operación por la que se soporta el IVA. A este respecto, procede recordar que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso, a efectos de la Directiva IVA, y, por tanto, solo está gravada si entre el proveedor del servicio y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el proveedor constituye el contravalor efectivo del servicio individualizable prestado al destinatario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 27 y jurisprudencia citada).

En el caso de autos, corresponde, por tanto, al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en primer lugar, que las adquisiciones de servicios administrativos controvertidos en el litigio principal son operaciones sujetas al IVA, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado anterior de la presente sentencia. A tal fin, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar si existe una relación directa entre estos servicios y el contravalor abonado por «F, SA».

Además, del artículo 168 de la Directiva IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción del IVA soportado, por una parte, el interesado debe ser un «sujeto pasivo», en el sentido de dicha Directiva, y, por otra parte, los bienes o servicios invocados como base de este derecho a deducción deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de enero de 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, apartado 33, y 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 tanto, en el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en segundo lugar, que «F, SA» y las sociedades que han prestado los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal son sujetos pasivos, en el sentido de la Directiva IVA, y que dichos servicios han sido utilizados por «F, SA» para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

Debe precisarse que el grupo de sociedades de que se trata en el litigio principal parece estar formado por sujetos pasivos distintos y que no parece constituir un solo sujeto pasivo, a saber, un grupo a efectos del IVA, con arreglo al artículo 11 de la Directiva IVA. En efecto, de la petición de decisión prejudicial y de las observaciones escritas de «AG, SA» se desprende que los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal fueron prestados a «F, SA», sociedad rumana, por sociedades establecidas fuera de Rumanía. Ahora bien, un grupo a efectos del IVA se limita necesariamente al territorio de un único Estado miembro, como se desprende del tenor del citado artículo 11 (véase, en este

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





sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, apartado 24).

3. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que es, en principio, necesario 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 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 dan derecho a deducción [sentencia de 13 de junio de 2024, C (Administradores y liquidadores concursales), C-696/22, EU:C:2024:499, apartado 86 y jurisprudencia citada].

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 (sentencia de 4 de octubre de 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, apartado 21 y jurisprudencia citada).

El Tribunal de Justicia ha precisado igualmente que la existencia de esta relación entre operaciones debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de estas. En particular, 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. Así pues, procede tener en cuenta la utilización efectiva de los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo y la causa exclusiva de esta adquisición, que debe considerarse un criterio para determinar el contenido objetivo [véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de junio de 2024, C (Administradores y liquidadores concursales), C-696/22, EU:C:2024:499, apartado 89, y de 4 de octubre de 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, apartado 22].

En este contexto, de la jurisprudencia se desprende que no genera tal derecho a la deducción la parte de los gastos en que incurra el sujeto que no esté relacionada con las operaciones realizadas por el propio sujeto pasivo, sino con operaciones realizadas por un tercero [véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de octubre de 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, apartado 38, y de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 55].

4. En el caso de autos, si resultara que una parte de los servicios por los que se efectuaron los gastos de que se trata en el litigio principal no se utilizó para las necesidades de las operaciones propias del sujeto pasivo, sino para las necesidades de operaciones efectuadas por terceros, se habría roto parcialmente la relación directa e inmediata existente entre esos servicios y las operaciones gravadas de ese sujeto pasivo, de modo que este último

* 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.





no tendría derecho a deducir el IVA que gravó esa parte de los gastos en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2020, Vos Annemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, apartado 39 y jurisprudencia citada).

5. Para determinar el alcance del derecho a deducir del sujeto pasivo, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en particular a la luz de los contratos de prestación de servicios y de la realidad económica y comercial, en qué medida los servicios de que se trata se prestaron efectivamente con el fin de permitir al sujeto pasivo realizar sus operaciones gravadas. En efecto, solo en esta medida se considerará que el IVA soportado grava los servicios prestados al sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2020, Vos Annemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, apartados 40 y 42 y jurisprudencia citada).

El hecho de que los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal se presten simultáneamente a varios beneficiarios parece carecer de pertinencia a este respecto. En cambio, incumbe al órgano jurisdiccional remitente asegurarse de que la parte proporcional de los costes correspondientes a esos servicios, soportada por el sujeto pasivo, se refiera efectivamente a los servicios de los que este se ha beneficiado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

6. La cuestión de si la adquisición de los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal era necesaria u oportuna parece igualmente irrelevante, puesto que la Directiva IVA no supedita el ejercicio del derecho a deducir a un criterio de rentabilidad económica de la operación por la que se soporta el IVA. En efecto, 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. Por tanto, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas o cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad [véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2024, C (Administradores y liquidadores concursales), C-696/22, EU:C:2024:499, apartado 94 y jurisprudencia citada].

7. Por último, en cuanto a la carga de la prueba, según reiterada jurisprudencia, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella. Las autoridades tributarias pueden, por consiguiente, exigir al propio sujeto pasivo que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede conceder la deducción solicitada (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de diciembre de 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, apartados 99 y 100).

En cuanto a la valoración de dichas pruebas, incumbe realizarla al juez nacional, con arreglo a las normas del Derecho nacional, efectuando una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal [véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

* 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 - Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 36, y de 11 de enero de 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, apartado 34).

Por consiguiente,

- «el artículo 168 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega el derecho a deducir el IVA soportado, pagado por un sujeto pasivo con ocasión de la adquisición de servicios de otros sujetos pasivos que forman parte de un mismo grupo de sociedades, por razón de que esos servicios se prestaron simultáneamente a otras sociedades de ese grupo y de que su adquisición no era necesaria u oportuna, cuando se acredita que dicho sujeto pasivo utiliza tales servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas»

II. Sobre la tercera cuestión prejudicial

Mediante esta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 2 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando se acredite que los servicios intragrupo no se prestan en favor de alguno de los miembros del grupo, una sociedad que forma parte de un grupo, pero respecto de la que se considera que no se ha beneficiado de los servicios prestados intragrupo, puede calificarse como sujeto pasivo que actúa como tal.

Como ha señalado la Comisión Europea, esta cuestión parece carecer de pertinencia para la resolución del litigio principal. En efecto, en el marco de este litigio no parece discutirse en modo alguno que «F, SA» era un sujeto pasivo en el sentido de la Directiva IVA. Como también ha señalado el Gobierno rumano, se trata de una cuestión distinta de la de la existencia del derecho a deducir el IVA soportado por los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal.

Por consiguiente, habida cuenta de la reiterada jurisprudencia recordada en el apartado 17 de la presente sentencia, la tercera cuestión prejudicial es inadmisibile.

II) SENTENCIAS (Reseña)

❖ DERECHOS FUNDAMENTALES

➔ TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

👉 TUE. Asunto C-369/23. Sala Cuarta. ST.19.12.2024

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial - Artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo - Tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión - Artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Acceso a un tribunal independiente e imparcial -Responsabilidad de un Estado miembro por los daños causados a los particulares por una violación del Derecho de la Unión - Violación por un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Competencia de un órgano jurisdiccional que resuelve en última

* 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.





instancia en calidad de parte demandada en el litigio - Composición de la formación jurisdiccional»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, y del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Vivacom Bulgaria EAD», por una parte, y Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Bulgaria) y la Agencia Nacional de Recaudación (Bulgaria) (en lo sucesivo, «NAP»), por otra, en relación con la reparación del perjuicio supuestamente sufrido por «BTK», actualmente Vivacom Bulgaria, como consecuencia de una violación del Derecho de la Unión]

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo. Artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

- **Derecho búlgaro.**

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. Entre los años 2007 y 2008, «MOBILE», en cuyos derechos se subrogó BTK, envió a dos sociedades rumanas facturas que tenían por objeto la venta de tarjetas y bonos de prepago por servicios de telecomunicaciones. En esas facturas, dichas operaciones se consideraban prestaciones de servicios cuyo lugar de ejecución estaba situado en Rumanía y que, por tanto, no estaban sujetas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) en Bulgaria. El 20 de junio de 2012, la NAP giró a BTK una liquidación complementaria en la que se determinaban deudas de IVA correspondientes a dichas facturas. En efecto, en su opinión, las operaciones de que se trata debían calificarse de prestaciones de servicios cuyo lugar de ejecución estaba situado en Bulgaria y, por tanto, estaban sujetas al impuesto en dicho Estado miembro.

2. Mediante sentencia de 22 de noviembre de 2013, completada mediante sentencia de 28 de enero de 2014, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía (Bulgaria) confirmó dicha liquidación complementaria en lo que atañe a los períodos fiscales comprendidos entre los meses de diciembre de 2007 y junio de 2008, al tiempo que consideraba que las operaciones controvertidas eran entregas de bienes cuyo lugar de ejecución estaba situado en Bulgaria. Mediante sentencia de 16 de diciembre de 2014, que ha adquirido firmeza, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo confirmó íntegramente la sentencia de primera instancia.

Mediante recurso contencioso-administrativo interpuesto el 12 de diciembre de 2019 ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía contra la NAP y el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, BTK solicitó, sobre la base del artículo 2c de la Ley sobre la Responsabilidad del Estado y de los Municipios por los Daños Causados, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, la concesión de una indemnización de daños y perjuicios por la cantidad abonada en virtud de la liquidación complementaria más los intereses legales, por un importe total de 1.808 638,32 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 925.000 euros). Dicha sociedad solicitó asimismo la concesión de los intereses legales sobre 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.





parte de esa cantidad, por el período comprendido entre la interposición del recurso y su resolución definitiva.

[Dichos] importes corresponden al perjuicio derivado de una violación suficientemente caracterizada, por la NAP y por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, de determinadas disposiciones 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 aplicable entre diciembre de 2007 y junio de 2008 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), tal como las interpretó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264).

3. Mediante sentencia de 18 de abril de 2022, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía desestimó el recurso de BTK, y declaró, en particular, que ni la NAP ni el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo habían infringido de manera caracterizada el Derecho de la Unión. Según dicho Tribunal, la NAP calificó correctamente las operaciones controvertidas de prestaciones de servicios y no infringió el Derecho de la Unión al considerar que no se cumplía uno de los requisitos para poder fijar el lugar de ejecución de dichas prestaciones en un Estado miembro distinto de la República de Bulgaria, a saber, la obtención de tarjetas y bonos de prepago por sujetos pasivos establecidos en ese Estado miembro.

El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, consideró asimismo que la calificación de las operaciones controvertidas como entregas de bienes y no como prestaciones de servicios realizada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo era contraria a la Directiva del IVA y a la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). Sin embargo, con independencia de este error, el recurso contra la liquidación complementaria no habría podido llevar a un resultado diferente, puesto que no se había demostrado que los destinatarios de las entregas de tarjetas y de los bonos de prepago fueran sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. Por otra parte, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo constató acertadamente la falta de identidad de las circunstancias del asunto que dio lugar a la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), y de las circunstancias que dieron lugar a la adopción por la NAP de la liquidación complementaria controvertida.

BTK ha interpuesto un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo con objeto de que se anule la sentencia de primera instancia de 18 de abril de 2022, que, a su juicio, adolece de una infracción del Derecho sustantivo, de una infracción sustancial de las normas procesales y de una falta de motivación. BTK alega, en particular, que la violación del Derecho de la Unión derivada de la calificación errónea por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de las operaciones controvertidas resulta del procedimiento de infracción n.º EU Pilot 8498/1/TAXU, incoado contra la República de Bulgaria por la Comisión Europea. Esta violación, que se deriva de un desconocimiento manifiesto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es suficientemente caracterizada a la luz de los criterios enunciados en el apartado 43 de la sentencia de 13 de junio de 2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391).

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





4. BTK solicitó al Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, que es el órgano jurisdiccional remitente, que plantease una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia. Esta parte reconoce que la formación de dicho órgano jurisdiccional que conoce del litigio principal es diferente de la que dictó la sentencia de 16 de diciembre de 2014, citada en el apartado 11 de la presente sentencia. Sin embargo, sostiene que existen dudas legítimas en cuanto a la imparcialidad de todas las formaciones de dicho órgano jurisdiccional, ya que este fue parte demandada en primera instancia y ya expresó la opinión de que el recurso interpuesto contra él era inadmisibile o, en cualquier caso, infundado.

El órgano jurisdiccional remitente, al tiempo que observa que BTK no ha formulado alegaciones concretas sobre la imparcialidad subjetiva u objetiva de la formación que conoce del asunto, considera que necesita aclaraciones sobre su competencia para conocer del litigio principal, antes de poder pronunciarse sobre el fondo de este.

Dicho órgano jurisdiccional expone que, habida cuenta de las particularidades de la jurisdicción contencioso-administrativa, el legislador búlgaro ha previsto que las acciones de indemnización de daños resultantes de la actividad jurisdiccional de los tribunales contencioso-administrativos y del Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo sean competencia de los órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo, siendo de entre ellos el órgano jurisdiccional remitente el que se pronuncia en última instancia. El mencionado órgano jurisdiccional [remitente] se pregunta si dicha legislación cumple las exigencias del artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, que consagra la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión, y del artículo 47, párrafo segundo, de la Carta, relativo al requisito de un juez independiente e imparcial. En su opinión, la jurisprudencia pertinente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos relativa a los recursos interpuestos contra la República de Bulgaria no permite determinar de manera definitiva si un órgano jurisdiccional puede conocer de un recurso en el que es parte demandada sin que ello suponga una infracción del artículo 6, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»).

Así, el órgano jurisdiccional remitente indica que, en las sentencias del TEDH de 10 de abril de 2008, *Mihalkov c. Bulgaria* (CE:ECHR:2008:0410JUD006771901), y de 5 de abril de 2018, *Boyan Gospodinov c. Bulgaria* (CE:ECHR:2018:0405JUD002841707), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos declaró una infracción del artículo 6, apartado 1, del CEDH, en el contexto de las acciones de responsabilidad ejercitadas contra el Estado en relación con la actividad de un órgano jurisdiccional, debido a la vinculación profesional de los jueces a dicho órgano jurisdiccional, parte en el litigio, y a la circunstancia de que el pago de las indemnizaciones que podían concederse debía imputarse al presupuesto del órgano jurisdiccional en cuestión.

En cambio, en las sentencias del TEDH de 18 de junio de 2013, *Valcheva y Abrashev c. Bulgaria* (CE:ECHR:2013:0618DEC000619411), y de 18 de junio de 2013, *Balakchiev y otros c. Bulgaria* (CE:ECHR:2013:0618DEC006518710), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos concluyó que no existía violación del CEDH debido a que la indemnización de los daños causados por la actividad de cada órgano jurisdiccional procedía de una partida presupuestaria específica de este.

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





5. El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el caso de autos, las normas presupuestarias aplicables al pago de eventuales daños y perjuicios como consecuencia de la resolución que resuelva el litigio principal son análogas a las descritas en los asuntos citados en el apartado anterior y que el Consejo Superior de la Magistratura podría incrementar, en su caso, los presupuestos de los órganos jurisdiccionales destinados a la indemnización, a petición del órgano jurisdiccional de que se trate. Por lo tanto, a su juicio, la retribución de los magistrados y sus condiciones de trabajo en un órgano jurisdiccional no dependen de las indemnizaciones por daños y perjuicios que este pueda tener que pagar.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Se oponen el artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, y el artículo 47 de la [Carta] a una disposición nacional como el artículo 2c, apartado 1, punto 1, de la [Ley sobre la Responsabilidad del Estado y de los Municipios por los Daños Causados], en relación con los artículos 203, apartado 3, y 128, apartado 1, punto 6, del [Código de Procedimiento Administrativo], con arreglo a la cual el conocimiento en última instancia de una demanda en reclamación de daños y perjuicios derivados de una infracción del Derecho de la Unión interpuesta contra el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo como parte demandada corresponde a este mismo tribunal?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

El artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, y el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que,

- «no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un órgano jurisdiccional conoce en última instancia, en el marco de un recurso de casación, de un asunto en el que dicho órgano jurisdiccional tiene la condición de parte demandada relativo a la responsabilidad del Estado derivada de una supuesta infracción del Derecho de la Unión como consecuencia de una sentencia dictada por ese órgano jurisdiccional, siempre que dicha normativa nacional y las medidas adoptadas para tramitar el asunto permitan excluir toda duda legítima en los justiciables en cuanto a la independencia y la imparcialidad del órgano jurisdiccional en cuestión»

❖ FISCALIDAD INDIRECTA

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO [IVA]

👉 IVA. 1º Asunto C-573/22. Sala Quinta. ST. 19.12.2024

➤ ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Directiva2006/112/CE - Artículo 370 - Anexo X, parte A, punto 2 - Excepción - Ámbito de aplicación -Actividades de un organismo público de radiotelevisión financiadas mediante una tasa que deben abonarlas personas que disponen de receptores de radio y de televisión»

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





→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 370 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»), en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de dicha Directiva.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre A, B y F, C por una parte, y el Ministerio de Hacienda (Dinamarca), por otra, en relación con una solicitud que los primeros formularon con el fin de que se les devolviera el impuesto sobre el valor añadido (IVA) sobre la tasa que deben abonar las personas que disponen de receptores que puedan captar emisiones audiovisuales]

→ MARCO JURIDICO

- Derecho de la Unión: Directiva del IVA (artículos 1,2,370,378 y anexo X parte A, punto 2.

- Derecho danés: desde la introducción, en 1967, del IVA en Dinamarca, la normativa danesa en materia de IVA establece que están sujetas al IVA «las emisiones de radio y de televisión». En consecuencia, la tasa mencionada en los apartados 8 a 14 de la presente sentencia estuvo sujeta al IVA hasta que fue suprimida.

→ LITIGIO PRINCIPAL

Uno. A y B, personas físicas, y F, C, integrado por un grupo de personas físicas que ejercen una acción colectiva, presentaron ante el Tribunal de Apelación de la Región Este (Dinamarca), que es el órgano jurisdiccional remitente, sendas demandas contra el Ministerio de Hacienda con el fin de obtener la devolución de las cantidades que habían abonado en concepto de IVA devengado sobre la tasa de licencia de medios de comunicación en los ejercicios 2007 a 2017. En apoyo de sus demandas, alegan, en esencia, que la posibilidad de que Dinamarca aplique el artículo 370 de la Directiva del IVA para someter esta tasa al IVA presupone la existencia de una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, prestación que, en el caso de autos, no existe.

Por su parte, el Ministerio de Hacienda sostiene que el artículo 370 de la Directiva del IVA constituye una disposición especial que autoriza al Reino de Dinamarca a mantener el régimen fiscal nacional vigente el 1 de enero de 1978, con independencia del ámbito de aplicación del sistema general armonizado del IVA.

Dos. El órgano jurisdiccional remitente parte del principio de que, habida cuenta de las enseñanzas de la sentencia de 22 de junio de 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), la tasa de licencia de medios de comunicación no constituye la contraprestación de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. Por lo tanto, dicho órgano jurisdiccional considera que la principal cuestión jurídica planteada en el asunto del que conoce es si el artículo 370 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros percibir el IVA sobre una tasa que no constituye tal contraprestación y cuya percepción depende únicamente de la mera posesión de un receptor de emisiones de radio o de televisión.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

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





«1) ¿Debe interpretarse el artículo 370 [de la Directiva del IVA], en relación con anexo X, parte A, punto 2 [de esta Directiva], en el sentido de que permite a los Estados miembros interesados gravar con el IVA un canon de licencia de medios de comunicación establecido legalmente para financiar las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tienen carácter comercial, a pesar de la inexistencia de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" en el sentido del artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, se solicita al Tribunal de Justicia que responda a las siguientes cuestiones prejudiciales:

2) ¿Debe interpretarse el artículo 370 [de la Directiva del IVA], en relación con anexo X, parte A, punto 2 [de esta Directiva], en el sentido de que la facultad de un Estado miembro de gravar con el IVA un canon de licencia de medios de comunicación establecido legalmente, a la que se ha hecho referencia en la primera cuestión prejudicial, puede mantenerse si, después de entrar en vigor, el 1 de enero de 1978, la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, [Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1)], el Estado miembro ha modificado el sistema de concesión de licencias, que inicialmente aplicaba un canon de licencia por la posesión de un equipo de radio y televisión, y ahora aplica un canon de licencia por la posesión de cualquier dispositivo que pueda recibir programas y servicios audiovisuales directamente, incluidos, entre otros, los teléfonos inteligentes y los ordenadores?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 370 de la [Directiva del IVA], en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de dicha Directiva, en el sentido de que la facultad de un Estado miembro de gravar con el IVA un canon de licencia de medios de comunicación establecido legalmente, al que se ha hecho referencia en la primera cuestión prejudicial, puede mantenerse si, después de entrar en vigor, el 1 de enero de 1978, [la Directiva 77/388], el Estado miembro ha modificado el sistema de concesión de licencias de manera que un porcentaje menor de los recursos proporcionados por el canon de licencia, cuyo importe determinará libremente el Ministro de Cultura, va a destinarse a la financiación, en primer lugar, de los organismos de radiotelevisión que reciben subvenciones públicas sin ser no obstante organismos públicos propiamente dichos, y, en segundo lugar, las organizaciones de medios de comunicación y cinematográficas que contribuyen a las actividades de radio y televisión aunque no las ejerzan por sí mismas?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

«1) Los artículos 2, apartado 1, letra c), y 370 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de esta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que,

- no se oponen a que un Estado miembro que, a 1 de enero de 1978, sometía al impuesto sobre el valor añadido una actividad de radiodifusión pública financiada mediante una tasa legal que debe abonar toda persona propietaria de un equipo capaz de recibir programas de radiodifusión pueda seguir gravando esa actividad, con independencia de si dicha actividad está comprendida en el concepto 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.





«prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» en el sentido de dicho artículo 2, apartado 1, letra c).

2) El artículo 370 de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de esta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que,

- no se opone a que un Estado miembro que, a 1 de enero de 1978, sometía al impuesto sobre el valor añadido una actividad de radiodifusión pública financiada mediante una tasa legal que debe abonar toda persona propietaria de un equipo de radio o de televisión pueda seguir gravando esa actividad cuando la normativa relativa a dicha tasa ha sido modificada después de esa fecha de tal manera que la tasa se recauda por la posesión de cualquier dispositivo que pueda recibir los programas de radiodifusión, incluidos un teléfono inteligente o un ordenador.

3) El artículo 370 de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de esta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que,

- no se opone a que un Estado miembro que, a 1 de enero de 1978, sometía al impuesto sobre el valor añadido una actividad de radiodifusión pública financiada mediante una tasa legal obligatoria pueda seguir gravando esa actividad cuando la normativa relativa a dicha tasa ha sido modificada después de esa fecha de modo que se pueda destinar una pequeña parte de los ingresos procedentes de esa tasa a la financiación, por una parte, de organismos de radiodifusión que, sin ser organismos públicos, ejercen una actividad pública de radiodifusión y, por otra parte, de empresas de medios de comunicación o de cine que son entidades públicas o han sido creadas por los organismos públicos de radiodifusión y que contribuyen a la actividad de radiodifusión, sin ejercer ellas mismas tal actividad»

👉 IVA. 2º Asunto C-680/23. Sala Octava. ST.05.12.2024

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 183, párrafo primero - Modalidades del ejercicio del derecho a deducir - Traslado del excedente del IVA - Concepto de "período impositivo siguiente" - Devolución del excedente del IVA - Cese de la actividad económica»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Modexel» y la Administración Tributaria y de Asuntos Fiscales de la Región Autónoma de Madeira - Portugal- (en lo sucesivo, «Administración Tributaria») en relación con una solicitud de traslado, tras la reanudación de una actividad económica, de un excedente del impuesto sobre el valor añadido (IVA) existente en el momento del cese de la misma actividad económica ejercida con anterioridad]

→ MARCO JURIDICO

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





- **Derecho de la Unión:** Directiva del IVA (Artículos 9.1, 179, párrafo primero, 183 y 213.1)

- **Derecho portugués.**

→ LITIGIO PRINCIPAL

Uno. Modexel presentó una declaración de cese de actividad económica con efectos a partir del 28 de febrero de 2015 y, en su declaración del IVA correspondiente al primer trimestre de 2015, hizo constar un saldo a su favor de 12 456,20 euros en concepto de IVA. El 10 de mayo de 2016, Modexel reanudó su actividad económica. En su primera declaración del IVA tras dicha reanudación, Modexel dedujo ese saldo del IVA existente a su favor. La Administración Tributaria denegó la deducción de dicho saldo basándose en que Modexel debería haber solicitado su devolución en los doce meses siguientes a la fecha del cese de su actividad económica y en que, al no haber presentado dicha solicitud, Modexel ya no tenía ningún derecho sobre el importe en cuestión.

Modexel interpuso un recurso contra la resolución de la Administración Tributaria ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Funchal (Portugal), que es el órgano jurisdiccional remitente y que alberga dudas acerca de la interpretación del concepto de «período impositivo siguiente», que figura en el artículo 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional precisa que, según la Administración Tributaria, esta expresión debe entenderse -de manera literal- referida al período inmediatamente posterior, en el calendario, al período respecto del cual se declaró el saldo del IVA a favor en cuestión. En cambio, Modexel sostiene que, debido al cese de la actividad económica de la empresa de que se trate, puede existir un intervalo de tiempo entre el período respecto del cual se declaró el saldo a favor del IVA en cuestión y el período en el que se efectúa su deducción, que se producirá tras la reanudación de la actividad económica de dicha empresa.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADA

«1) ¿Debe interpretarse la expresión "período impositivo siguiente" que figura en el artículo 183 de la Directiva del IVA en el sentido de que se refiere literalmente al período temporal inmediatamente siguiente en el calendario natural?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, si una empresa cesa en su actividad y la reinicia posteriormente, mediando un lapso de quince meses entre esos dos momentos, ¿puede esa empresa deducir en la primera declaración que presente tras reiniciar su actividad el importe del excedente que trasladó cuando cesó en su actividad?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que,

- «no se opone a una normativa nacional que establece que, cuando un sujeto pasivo cesa su actividad económica, dicho sujeto pasivo no puede trasladar a un período impositivo siguiente un excedente del impuesto sobre el valor añadido declarado en el momento del cese de su actividad y solo puede recuperar ese importe solicitando su devolución en un plazo de doce meses a partir de la fecha 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.





dicho cese de actividad, siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad»

👉 IVA. 3º Asunto C-331/23. Sala Novena. ST.12.12.2024

➤ ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2006/112/CE - Artículo 205 - Responsabilidad solidaria por deudas fiscales de un tercero - Requisitos y alcance de la responsabilidad - Lucha contra el fraude del IVA - Responsabilidad solidaria por el pago del IVA que no permite apreciaciones en función de la contribución de cada sujeto pasivo en el fraude fiscal - Principio de proporcionalidad - Artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Principio non bis in idem - Criterios de aplicación - Hechos referidos a diferentes ejercicios fiscales perseguidos administrativa o penalmente - Delito continuado con unidad de propósito - Falta de identidad de los hechos»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 205 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»), de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, así como del 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «DVF, NV» y el Servicio Público Tributario Federal (Bélgica), en relación con la generación de la responsabilidad solidaria de «DVF, NV» a efectos del pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA)]

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva IVA (Artículos 193, 194 a 200 y 202,203 y 204, 205)

- **Derecho belga.**

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. La Administración tributaria belga llevó a cabo una inspección fiscal en «DVF, NV», sociedad belga que opera en el comercio mayorista y minorista de bebidas, en relación con la aplicación del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011. Constató una serie de infracciones de las leyes y de los reglamentos en materia de IVA, que fueron notificadas a la citada sociedad el 3 de diciembre de 2018. Posteriormente, «DVF, NV» fue objeto de una providencia de apremio, emitida el 10 de diciembre de 2018 y declarada ejecutiva el 11 de diciembre de 2018, mediante la que se le exigió el pago de una liquidación complementaria del IVA de 173.512,56 euros (es decir, 141.665,30 euros en concepto de responsabilidad solidaria y 31.847,26 euros en concepto de devolución del IVA sobre la base de notas de crédito emitidas indebidamente), de una multa de 347.000 euros (es decir, 173. 512,56 euros x 200 %) por menciones erróneas en las facturas emitidas y de una multa de 283.320 euros (es decir, 141.665,30 euros x 200 %) por un impago del IVA.

En el acta redactada por el agente denunciante en dicha inspección, se mencionó que «DVF, NV» ya había sido objeto de controles, imposiciones y condenas judiciales anteriores por idénticas infracciones correspondientes a los períodos comprendidos entre 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 2000 y el 31 de diciembre de 2002 y entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004. A este respecto, mediante sentencias de 10 de abril y de 17 de noviembre de 2008, se reconoció que esta sociedad había organizado un sistema de emisión de facturas falsas en cuyo marco no se entregaban las mercancías mencionadas en dichas facturas a los clientes en ellas citados, sino que se entregaban a clientes sujetos pasivos que explotaban cafés, hoteles o restaurantes. Estos procedimientos dieron lugar a la imposición de multas a la referida sociedad, que han adquirido firmeza.

2. El 21 de diciembre de 2018, «DVF, NV» formuló, ante el Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante (Bélgica), que es el tribunal remitente, oposición a la providencia de apremio de 10 de diciembre de 2018.

3. Al mismo tiempo, «DVF, NV» fue objeto de un procedimiento penal por determinados delitos cometidos entre 2012 y 2014. Mediante sentencia de 18 de junio de 2019, el Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Dendermonda (Bélgica), actuando como tribunal penal, condenó a la citada sociedad a pagar una multa de 20.000 euros por delitos de fraude fiscal y de falsedad documental cometidos entre 2012 y 2014 en materia de IVA y de impuestos sobre la renta, así como por no haber declarado ciertos rendimientos en el impuesto de sociedades y no haber declarado ventas ni el IVA devengado por dichas ventas, todo ello con propósito fraudulento o con mala fe. Este elemento intencional fue tenido en cuenta, ya que «DVF, NV» había contribuido de manera sustancial y esencial a un sistema de fraude, lo que había permitido a sus clientes profesionales vender bebidas «en negro».

4. En el asunto del que conoce el tribunal remitente, en primer lugar, «DVF, NV» alega que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, nadie puede ser considerado incondicionalmente responsable del fraude ajeno. En su opinión, semejante responsabilidad objetiva rebasa los límites de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público y luchar contra el fraude fiscal. Estima que de ello resulta una violación del principio de proporcionalidad.

El tribunal remitente indica que el artículo 51 bis, apartado 4, del Código del IVA establece esa responsabilidad objetiva, de carácter incondicional, por lo que puede ser contrario al principio de proporcionalidad o de neutralidad en materia de IVA. Así pues, considera que la respuesta a la cuestión de si esta disposición es contraria al artículo 205 de la Directiva IVA, interpretado a la luz de tales principios, es importante para poder apreciar si «DVF, NV» está o no obligada a pagar el IVA defraudado.

En segundo lugar, el referido tribunal subraya que la aplicación del principio non bis in idem difiere en función de que este principio se refiera al ámbito de los impuestos sobre la renta o al del IVA. Sostiene que la cuestión de la acumulación de sanciones administrativas y penales en relación con una unidad de propósito exige un examen a la luz de tal principio, principio que se ve concretado en el artículo 50 de la Carta.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Infringe el artículo 51 bis, apartado 4, del [Código del IVA] el artículo 205 de la [Directiva del IVA] en relación con el principio de proporcionalidad, en tanto en cuanto esta disposición prevé una responsabilidad incondicional total y el juez no puede apreciarla en función de la contribución de cada persona al fraude fiscal?

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





2) ¿Infringe el artículo 51 bis, apartado 4, del [Código del IVA] el artículo 205 de la [Directiva del IVA], en relación con el principio de neutralidad en materia del IVA, si esta disposición debe interpretarse en el sentido de que una persona está obligada solidariamente a pagar el IVA en lugar del deudor legal, sin que deba tenerse en cuenta la deducción del IVA que el deudor legal pueda practicar?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 50 de la [Carta] en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones (administrativas y penales) de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos materialmente idénticos pero que han tenido lugar en años sucesivos (si bien, en el ámbito penal, deberían calificarse de delito continuado con unidad de propósito), siendo así que los hechos son objeto de actuaciones administrativas en un año y objeto de diligencias penales en otro año? ¿No debe considerarse que estos actos están indisolublemente ligados entre sí por haber tenido lugar en años sucesivos?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 50 de la [Carta] en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse contra una persona un procedimiento dirigido a la imposición de una multa administrativa de carácter sancionador por hechos por los que ya ha sido condenada penalmente con carácter firme, siendo así que ambos procedimientos se tramitan de forma plenamente independiente entre sí y que la única garantía de que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas sea proporcionada a la gravedad de la infracción de que se trata consiste en que el tribunal de lo tributario puede realizar un examen de la proporcionalidad en cuanto al fondo, mientras que la normativa nacional no prevé normas a tal respecto ni tampoco normas que permitan a la autoridad administrativa tener en cuenta la sanción penal ya impuesta?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

1) El artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que

- «no se opone a una disposición nacional que, a fin de garantizar la recaudación del impuesto sobre el valor añadido, establece la responsabilidad solidaria objetiva de un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que el juez competente pueda apreciarla, no obstante, en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en un fraude fiscal, siempre que el citado sujeto pasivo tenga la facultad de demostrar que adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que las operaciones que realizaba no formaban parte de ese fraude»

2) El artículo 205 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que,

- «no se opone a una disposición nacional que establece una obligación solidaria de pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) a un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que se deba tener en cuenta el derecho de este último a la deducción del 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.





3) El artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone,

- «a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones penales y de sanciones administrativas de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos de la misma naturaleza pero que han tenido lugar en ejercicios fiscales sucesivos, que son objeto de actuaciones administrativas de carácter sancionador en un ejercicio fiscal y de diligencias penales en otro ejercicio fiscal»

→ IMPUESTO ESPECIALES [IES]

👉 IVA. Asunto C-596/23. Sala Cuarta. ST.19.12.2024

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2008/118/CE - Artículo 36, apartado 1 - Compra en línea de productos sujetos a un impuesto especial en otro Estado miembro -Transporte por un transportista recomendado por el vendedor - Normativa nacional que considera al vendedor deudor de los impuestos especiales exigibles en el Estado miembro de destino»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un de un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una resolución por la que la Administración tributaria (Finlandia) exigió a B UG, una sociedad alemana, el pago de impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y le impuso una multa tributaria por un importe total de 1.645,83 euros]

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva 2008/118 y Directiva 92/12/CEE

- **Derecho finlandés**

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. La sociedad «BUG» operaba un sitio web, disponible asimismo en finés, por medio del cual los clientes podían adquirir distintas marcas de bebidas alcohólicas de baja o alta graduación. El 20 de abril de 2020, las autoridades aduaneras finlandesas se incautaron de una partida de bebidas alcohólicas que habían sido vendidas por «BUG» a un particular residente en Finlandia y expedidas desde Alemania a ese particular. La incautación de las bebidas de que se trata se llevó a cabo en virtud del artículo 103 de la Ley de Impuestos Especiales, con el fin de determinar si en su importación se habían respetado las disposiciones de dicha Ley. La Administración tributaria requirió al comprador que proporcionase información sobre la forma en que se había desarrollado el pedido y la organización del transporte de las bebidas a Finlandia.

2. Según la información proporcionada por el comprador el 25 de junio de 2020, cuando realizó el pedido en el sitio web de «BUG», apareció publicidad de los servicios de transporte prestados por las sociedades X, Y, Z. Durante la compra, cada vez que se

* 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.





añadían bebidas al pedido, se actualizaban el peso total de los productos incluidos en el pedido y el precio del transporte. Una vez efectuado el pago del precio de las bebidas alcohólicas adquiridas, en el sitio web de B UG aparecieron indicaciones sobre la gestión del transporte. Según el comprador, estas indicaciones contenían enlaces directos a los sitios web de los transportistas. El comprador escogió la sociedad X para el transporte de las bebidas que había encargado. Al clicar en el enlace titulado «X», que figuraba en la tienda en línea de «BUG», fue redirigido al sitio web de la sociedad X. En ese sitio, indicó sus datos de contacto, pero no facilitó ninguna información relativa a su pedido. Pagó el precio del transporte directamente a la sociedad X en el sitio web de esta.

3. La Administración tributaria presentó dos capturas de pantalla de páginas del sitio web de «B UG». En una de ellas, fechada el 16 de junio de 2020, aparecen indicaciones sobre las modalidades de entrega y en la otra, de fecha 24 de junio de 2020, las condiciones de entrega. De dichas capturas se desprende, en su opinión, que «BUG» no se encarga ella misma del transporte de los productos que comercializa, sino que ofrece a sus clientes la posibilidad de recoger su pedido en un depósito sito en Alemania o de optar por un transportista, mencionándose algunos en el sitio web de «BUG». La Administración tributaria señala que, además, esas capturas ponen de manifiesto que la citada sociedad informaba a sus clientes de la obligación de pagar impuestos en Finlandia.

4. Mediante resolución de 21 de agosto de 2020, la Administración tributaria impuso a «BUG», por las bebidas alcohólicas que habían sido objeto de incautación el 20 de abril de 2020, el pago de impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y de una multa tributaria por un importe total de 1.645,83 euros. Consideró que las bebidas alcohólicas en cuestión habían sido expedidas o transportadas a Finlandia directa o indirectamente por esa sociedad o por cuenta de ella y que, por consiguiente, la referida sociedad había actuado como vendedor a distancia y estaba obligada a satisfacer en Finlandia los impuestos especiales. «BUG» interpuso recurso administrativo contra dicha resolución ante la Administración tributaria. Mediante resolución de 1 de junio de 2021, la Administración tributaria desestimó ese recurso. A continuación, «BUG» recurrió la resolución de la Administración tributaria de 1 de junio de 2021 ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki (Finlandia), que es el órgano jurisdiccional remitente, solicitando la anulación de dicha resolución y de todos los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas cuyo pago se le exigía.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Se opone la Directiva 2008/118, en particular su artículo 36, relativo a la venta a distancia, a una interpretación de [las disposiciones legales pertinentes del Derecho nacional] con arreglo a la cual se considera que un vendedor de productos sujetos a impuestos especiales establecido en otro Estado miembro interviene en el transporte de los productos al Estado miembro de destino y es deudor de los impuestos especiales por la venta a distancia en dicho Estado miembro, solamente por indicar al comprador en su sitio web que debe utilizar los servicios de una determinada empresa de transporte?

2) ¿Ha expedido o transportado directa o indirectamente productos sujetos a impuestos especiales en el sentido del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118, y es deudor del impuesto por la venta a distancia a efectos de dicha Directiva, un vendedor que en su sitio web recomendaba determinadas empresas de transporte e informaba de los costes 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.





transporte resultantes para el comprador, cuando los costes del transporte fueron facturados por una empresa de transporte a la cual se facilitaron los datos de los productos que se debían transportar sin que interviniera en ello el comprador? ¿Es relevante para la respuesta a esta cuestión el hecho de que, para el transporte de los productos, el comprador hubiera celebrado un contrato aparte con el transportista mencionado en el sitio web del vendedor?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE debe interpretarse en el sentido de que,

- «en las situaciones a que se refiere esta disposición, ha de considerarse que los productos objeto de impuestos especiales son «expedidos o transportados [a otro Estado miembro] directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», de manera que el vendedor es deudor de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, cuando este orienta al comprador en la elección de la sociedad encargada de la expedición o del transporte de dichos productos, sugiriendo y facilitando el recurso a determinadas sociedades a las que pueden encargarse tales servicios»

❖ FISCALIDAD DIRECTA

→ IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (**Libertad de establecimiento**)

👉 **1º Asunto C-436/23. Sala Sexta. ST. 12/12/2024**

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. Artículo 49 TFUE - Libertad de establecimiento -Impuesto sobre los beneficios de las sociedades - Legislación nacional que prevé un fairness tax - Resolución nacional por la que se anula dicha legislación - Mantenimiento de los efectos - Impuesto no adeudado por una sociedad no residente que tiene un establecimiento permanente en el Estado miembro -Impuesto adeudado por una filial de una sociedad no residente - Elección de la forma jurídica - Comparabilidad de las situaciones»

→ **Objeto del Asunto: interpretación del artículo 49 TFUE.**

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio Estado belga/Servicio Público Federal Tributario y «V GB NV» filial de una sociedad no residente, establecida en Bélgica, en relación con las consecuencias para «V GB NV» de la legislación nacional que impone un «fairness tax» a las filiales residentes de sociedades no residentes]

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión:** artículo 49 TFUE.

- **Derecho belga**

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. Durante los años 2015 y 2016, la sociedad «V GB NV» tributó por el impuesto sobre sociedades 1 056 466,18 euros, de los cuales 1.052.467,14 euros procedían del fairness

* 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.





tax, a título del ejercicio fiscal de 2015, y 773.573,17 euros, de los cuales 769.881,87 euros procedían del fairness tax, a título del ejercicio fiscal de 2016. A lo largo del año 2016, dicha sociedad presentó reclamaciones contra las resoluciones que habían establecido dicho gravamen, alegando que el fairness tax era contrario a:

- Las normas de Derecho de la Unión
- Los convenios para evitar la doble imposición
- La Constitución belga.

[Asimismo] señaló [«V GB NV»] que en ese momento estaba pendiente un recurso de anulación ante el Tribunal Constitucional (Bélgica) y que este último había planteado al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones prejudiciales relativas al fairness tax y a su compatibilidad con la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE.

2. Mediante sentencia de 1 de marzo de 2018, Tribunal Constitucional [Bélgica] anuló las disposiciones relativas al fairness tax, a saber, los artículos 43 a 49 y 51, párrafos primero y segundo, de la Ley por la que se establecen diversas disposiciones, de 30 de julio de 2013. Con posterioridad a que se dictase dicha sentencia, las reclamaciones presentadas por «V GB NV» fueron desestimadas por infundadas mediante resoluciones de 9 de diciembre de 2019, habida cuenta de que este último órgano jurisdiccional mantuvo los efectos de las disposiciones anuladas para los ejercicios fiscales de 2014 a 2018.

3. El 12 de febrero de 2020, «V GB NV» interpuso un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, División de Gante (Bélgica), el cual, mediante sentencia de 4 de febrero de 2022, anuló las resoluciones en las que se establecían las liquidaciones del impuesto de sociedades correspondientes a los ejercicios fiscales de 2015 y 2016 en la medida en que imponían un fairness tax a «V GB NV». El Estado belga/Servicio Público Federal Tributario recurrió esta sentencia en apelación ante el Tribunal de Apelación de Gante (Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente.

14. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la decisión de Tribunal Constitucional de mantener los efectos de las disposiciones de la Ley por la que se establecen diversas disposiciones, de 30 de julio de 2013, que había anulado vulnera la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE en la medida en que dicha decisión solo se aplica a las filiales de sociedades no residentes, mientras que las sociedades no residentes que poseen un establecimiento permanente en Bélgica no se ven afectadas por el mantenimiento de tales efectos y, por tanto, no están sujetas al fairness tax.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 49 [TFUE] en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la impugnada ante el tribunal de apelación [que, en particular, fue anulada por el Tribunal Constitucional), pero cuyos efectos se han mantenido, si bien vulnerando la libertad de establecimiento, por lo que la normativa nacional que se ha mantenido debe quedar sin aplicación en relación con los beneficios distribuidos por sociedades establecidas en otro Estado miembro que tengan un establecimiento permanente en Bélgica], conforme a la cual:

- debe abonarse un impuesto sobre la distribución de beneficios que no están incluidos en el resultado imponible definitivo de una sociedad residente sobre cuya

* 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.





política comercial una sociedad establecida en otro Estado miembro tiene tal influencia que determina sus actividades,

- mientras que dicho impuesto no gravaría tales beneficios si dicha sociedad establecida en otro Estado miembro ejerciera sus actividades en Bélgica a través de un establecimiento permanente o una sucursal?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que,

▪ «no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una filial residente de una sociedad no residente está sujeta a un impuesto denominado fairness tax por la distribución de beneficios que, por la aplicación de determinadas ventajas fiscales previstas en el régimen fiscal nacional, no se reflejan en el resultado imponible definitivo de esa filial, mientras que una sociedad no residente que ejerza una actividad económica en ese Estado miembro a través de un establecimiento permanente o de una sucursal no está sujeta a dicho impuesto»

👉 2º Asunto C-601/23. Sala Sexta. ST. 19/12/2024

➤ ¡ATENCIÓN! Documento original: [CURIA - Documentos](#)

«Procedimiento prejudicial. - Artículo 63 TFUE - Libre circulación de capitales - Fiscalidad - Tributación de los dividendos - Retención en origen - Devolución de la retención en origen concedida a los beneficiarios de dividendos residentes que registran un resultado negativo al finalizar el ejercicio fiscal de percepción de los dividendos - Inexistencia de devolución de la retención en origen a los beneficiarios de dividendos no residentes - Diferencia de trato - Restricción - Comparabilidad - Justificación»

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 63 TFUE.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio Credit (Europe) y la Diputación Foral de Bizkaia en relación con la denegación por esta de la solicitud de Credit (Europe) de que le fuera concedida la devolución de la retención en origen aplicada a los dividendos que le fueron distribuidos durante el año 2017.

→ MARCO JURIDICO

- Derecho internacional

El artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 (en lo sucesivo, «convenio hispano-británico»), establece lo siguiente:

«1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos:

a) pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si 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.





beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

(i) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos [...] [...]».

4. El artículo 22, apartado 2, de dicho convenio dispone:

«De conformidad con las disposiciones contenidas en la legislación del Reino Unido relativas a la posibilidad de deducir del impuesto británico los impuestos debidos en un territorio fuera del Reino Unido o, cuando corresponda, relativas a la exención del impuesto británico de un dividendo o de los beneficios de un establecimiento permanente procedentes de un territorio fuera del Reino Unido (sin que afecte los principios generales de este artículo):

a) el impuesto español debido en virtud del Derecho de España y de conformidad con el presente Convenio, bien directamente o mediante deducción, respecto de los beneficios, renta o ganancias gravables procedentes de fuente española (con excepción del impuesto sobre los dividendos debido por razón de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos), será deducible contra el impuesto británico calculado respecto de esos mismos beneficios, renta o ganancias gravables, sobre los que se calcula el impuesto español;

b) los dividendos pagados por una sociedad residente de España a una sociedad residente del Reino Unido estarán exentos del impuesto británico siempre que la exención resulte aplicable y se cumplan las condiciones para la exención previstas en la normativa del Reino Unido;»

- **Derecho de la Unión:** artículo 63, apartado y **65** TFUE.

- **Derecho español. Vizcaya:** Norma Foral 11/2015: artículos 68 y 130. Norma Foral 12/2013: artículos 1, 13 apartado 2, 25 apartado 1, 31.

→ PROCEDIMIENTO PRINCIPAL

1. Credit Suisse (Europe) es una sociedad residente en el Reino Unido que no tiene establecimiento permanente en España. Durante el año 2017, percibió 2.763 848,73 euros de dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en Bizkaia, sobre los cuales se practicó una retención en origen, de conformidad con la Norma Foral 12/2013. Esta retención, inicialmente fijada en el 19 %, esto es, el mismo porcentaje aplicable a los dividendos abonados a las sociedades residentes, finalmente se redujo al 10 % basándose en el convenio hispano-británico.

El 10 de febrero de 2021, Credit Suisse (Europe) solicitó a la Hacienda Foral de Bizkaia la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la sociedad que distribuyó los dividendos y que había practicado la retención en origen y pidió que se le devolviera esta por tratarse de un supuesto de ingreso indebido. Mediante resolución de 15 de febrero de 2021, la Hacienda Foral de Bizkaia desestimó esta solicitud. El 18 de marzo de 2021, Credit Suisse (Europe) presentó una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, que la desestimó, mediante acuerdo de 23 de febrero de 2022.

2. Credit Suisse (Europe) presentó un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que es el órgano jurisdiccional remitente.

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





3. Credit Suisse (Europe) defiende que, durante el ejercicio 2017, había registrado pérdidas y que, por consiguiente, la suma que en concepto de retención en origen había soportado no podía ser recuperada en su país de residencia deduciéndola de la cuota tributaria que estuviera obligada a pagar en dicho país. Alega que, en circunstancias como las descritas, aplicar la Norma Foral 11/2013 da lugar a un trato discriminatorio. En tal sentido, señala que la retención en origen practicada a una sociedad no residente en aplicación de esta Norma Foral se configura como un impuesto definitivo, sin mecanismo de devolución en caso de que la citada sociedad sufra pérdidas, mientras que para una sociedad residente, que se somete al impuesto sobre sociedades en Bizkaia, se trata de un pago a cuenta de dicho impuesto, que solo conlleva tributación efectiva si esa sociedad cuenta con una base imponible positiva en el correspondiente ejercicio impositivo. Afirma que, en cambio, si esta es negativa, las retenciones son objeto de devolución.

Credit Suisse (Europe) estima que no puede ejercer plenamente su derecho de libre circulación de capitales e invoca, a tal efecto, las sentencias de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros (C-575/17, EU:C:2018:943), y de 16 de junio de 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469). Asimismo, esta sociedad aduce que, de hallarse en situación de pérdidas, el convenio hispano-británico no le permite la compensación de la retención en origen soportada, puesto que el artículo 22, apartado 2, de dicho convenio requiere, para que sea deducible la retención, que concurren beneficios o ganancias gravables. A su entender, el Reino Unido no tiene obligación de devolver la retención del impuesto soportado en España y solo reconoce un crédito fiscal en caso de cuota positiva, sin que tampoco se pueda deducir este en ejercicios posteriores.

La Diputación Foral de Bizkaia se opone a esta argumentación.

4. El órgano jurisdiccional remitente indica que, en caso de que una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia distribuya dividendos, tanto las sociedades perceptoras residentes como las sociedades no residentes están sujetas a una retención en origen calculada al mismo tipo de gravamen. Sin embargo, según afirma, la regulación del impuesto de sociedades garantiza que a una sociedad perceptora residente, sujeta a ese impuesto en Bizkaia, se le devuelva íntegramente la retención en origen en caso de que cierre el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, para las sociedades no residentes, esa retención solo queda hipotéticamente compensada a través de eventuales convenios de doble imposición. A su entender, en el presente supuesto, el convenio hispano-británico no permite esa compensación por lo que respecta a las sociedades residentes en el Reino Unido.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«Si el artículo 63 [TFUE] debe interpretarse en el sentido de que resulta contrario al mismo que el Reino de España, y en particular el Territorio Histórico fiscalmente autónomo de Bizkaia, pese a que les aplique el mismo porcentaje que a los residentes, sin embargo, no devuelva a los no residentes la retención en la fuente practicada con motivo del pago de dividendos a cargo de una entidad residente -y que no consigan neutralizar en base al convenio para eliminar la doble imposición-, mientras que a los residentes que tengan asimismo pérdidas en el ejercicio, les es devuelta dicha retención en su integridad.»

→ DECLARACIÓN-FALLO

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





El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que,

- «se opone a una normativa aplicable en un Estado miembro en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un territorio fiscalmente autónomo de ese Estado miembro son objeto de una retención en origen que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente sujeta al impuesto sobre sociedades en ese territorio fiscalmente autónomo, equivale a un pago a cuenta del citado impuesto y se devuelve íntegramente si la referida sociedad cierra el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente en igual situación, no se contempla devolución alguna.

* 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
(M^o. DE HACIENDA)
NOVIEMBRE, 2024

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

1.0. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ **LGT. Consulta Vinculante V2371-24** (20.11.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2371-24

■ **Consultante pregunta:** Si una persona tiene una deuda con la Seguridad Social y en virtud de Resolución judicial le reconocen el IMV y unos efectos económicos de 5.000 € ¿esa cuantía puede ser embargada, a pesar de que sea en concepto del IMV el cual es inembargable?

■ **Contestación:**

«Con carácter previo a la contestación a esta consulta se ha de señalar que el apartado 1 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, dispone que los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Es decir, este Centro directivo no es competente para aclarar situaciones hipotéticas o ejemplos de posibles situaciones ante un embargo donde se habrá de estar al caso concreto y aplicar la normativa en función de los hechos producidos. Así, la contestación a esta consulta se ciñe de forma exclusiva a la cuestión sobre la embargabilidad del ingreso mínimo vital a efectos de un embargo estrictamente tributario.

De los datos aportados se deduce que el consultante solicita contestación sobre la embargabilidad del ingreso mínimo vital establecido y regulado por la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital (BOE de 21 de diciembre).

Asimismo, el artículo 44 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), dispone: [...]

El artículo 169.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, dispone: [...]

En este sentido, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero de 2000), en adelante LEC, dispone: [...]

Por lo tanto, para que el ingreso mínimo vital pueda tener el carácter de inembargable lo habrá de disponer así una norma con rango legal.





Conforme con lo anterior, ante la ausencia de declaración expresa de inembargabilidad, el ingreso mínimo vital, no tendrá la consideración de inembargable.

En cuanto a la mención del a las posibles limitaciones del embargo, el artículo 4 del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE de 11 de julio) no establece la inembargabilidad de las prestaciones o ayudas sino la aplicación de lo dispuesto en el artículo 607 de la LEC a las ayudas que se encuentren relacionadas en el citado precepto.

Así, dispone lo siguiente el citado artículo 4: [...]

En este sentido, el artículo 607 de la LEC establece que: [...]

Por otro lado, el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), señala que: [...]

En este sentido, el artículo 3.1 del Código Civil dispone que: [...]

A la vista de lo anterior, si bien es cierto que de forma expresa la ley no determina la inembargabilidad absoluta ni parcial de la prestación, no es menos cierto que, de la interpretación conjunta de las normas anteriormente reproducidas se deduce la existencia de una remisión a los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC.

Asimismo, siguiendo la exposición de motivos de la Ley 19/2021, se concluye que su fin es "la reducción de la pobreza, especialmente la pobreza extrema, y la redistribución de la riqueza. Al asegurar un determinado nivel de renta con independencia del lugar de residencia, esta prestación de la Seguridad Social promoverá la igualdad efectiva de todos los españoles."

En este sentido, se puede afirmar que las prestaciones percibidas en concepto de ingreso mínimo vital van a quedar sujetas al régimen general de embargabilidad del artículo 607 de la LEC, y que, por lo tanto, será embargable cuando supere los porcentajes establecidos en el apartado segundo de dicho artículo atendiendo al salario mínimo interprofesional.

Esta doctrina es concordante con la manifestada por este Centro Directivo en la consulta con número de referencia V0052-20, de 14 de enero y la consulta con número de referencia V0455-23, de 28 de febrero»

1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

IRPF. Consulta Vinculante V2326-24 (08.11.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2326-24

■ **Consultante pregunta:** ¿resulta de aplicación la reducción por arrendamiento de vivienda establecida en la letra c) del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto en caso de reconversión de un local a vivienda?

■ **Contestación:**





«Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se va a realizar 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 del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento de la vivienda constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

Respecto de la reducción objeto de consulta, debe indicarse que esta se recoge en el artículo 23.2 de la LIRPF, que ha sido recientemente modificado por la disposición final segunda de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, (BOE de 25 de mayo), con efectos desde 1 de enero de 2024, para los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados a partir de la entrada en vigor de la Ley 12/2023 (esto es 26 de mayo de 2023), disponiendo lo siguiente: [...]

Para que resulte de aplicación la reducción del 60 por ciento del rendimiento neto positivo prevista en el número 2º de la letra c) del referido artículo 23.2 de la LIRPF, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores del mencionado artículo, es necesaria una doble condición.

En primer lugar, la vivienda debe haber sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento. El apartado 1 del artículo 41 del RIRPF considera como rehabilitación las obras que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos: [...]

Por lo tanto, de acuerdo con la letra b) del referido artículo 41.1 del RIRPF, para que las obras puedan considerarse de rehabilitación, será necesario en primer lugar que la mayor parte del importe de la obra se destine a la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos), sin que queden incluidas en dicho concepto las obras de readaptación, redistribución, reacondicionamiento y mejora o reforma de la vivienda, tales como redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc.

Una vez cumplido dicho requisito, será necesario asimismo que los costes totales de la obra excedan del 25 por 100 del precio de adquisición o verdadero valor de la edificación, en los términos establecidos en el citado artículo 41 del RIRPF.

En cualquier caso, la valoración de si se trata de una rehabilitación en los términos antes referidos, al tratarse de una cuestión de hecho, es una cuestión ajena a las competencias de este Centro Directivo, que deberá ser acreditada a través de medios de prueba admitidos en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En segundo lugar, debe tratarse de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda. Debe señalarse que a estos efectos, cabe entender que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE de 25 de noviembre), en adelante LAU, cuando el arrendamiento recaiga "sobre una edificación





habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario".

Por su parte, el artículo 3 de la LAU dispone que: "Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior". Y continúa señalando, "en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra".

Como reiteradamente ha establecido este Centro Directivo (consultas V2457-14, 2729/2014), V2797-16, entre otras) el requisito exigido para la aplicación de la reducción por el arrendador es que el destino efectivo del objeto del contrato sea el de vivienda permanente del propio arrendatario.

Al respecto debe señalarse que la concurrencia de los referidos requisitos constituyen una cuestión de hecho, ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo, pudiendo efectuarse su acreditación a través de medios de prueba válidos en derecho, conforme establece el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), correspondiendo la competencia para la valoración de los medios de prueba aportados a los órganos de Gestión e Inspección de la Administración Tributaria.

En caso de cumplirse con esta última condición -que se trate de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda-, pero la vivienda no hubiese sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento, sería de aplicación la reducción del 50 por ciento rendimiento neto positivo recogida en la letra d) del citado artículo 23.2 de la LIRPF, siempre que se cumplan el resto de condiciones y requisitos señalados»

1.3 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

✅ **IVA. Consulta Vinculante V2296-24** (05.11.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2296-24

■ **Consultante expone que:** es una entidad gestora de un fondo de capital-riesgo que ejerce una actividad que está exenta del IVA.

■ **Consultante pregunta:** Si los fondos de capital-riesgo con actividad exenta del IVA tienen obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas.

■ **Contestación:**

«Con carácter previo hay que señalar que las entidades de capital-riesgo se encuentran reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (BOE de 13).

El artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18) regula las obligaciones de información: [...]





En concreto, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5), en adelante RGAT, regula en el artículo 31 y siguientes, la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas.

En cuanto a los obligados a suministrar dicha información, el artículo 31 del RGAT indica: [...]

A efectos de resolver la presente consulta, se debe esclarecer, en primer lugar, si un Fondo de Inversión Armonizado tiene la condición de empresario o profesional por desarrollar una actividad empresarial o profesional.

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5. Uno de la misma Ley establece que a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: [...]

El apartado Dos del artículo 5 señala que "*Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*"

Las entidades de capital-riesgo se encuentran reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (BOE de 13).

El artículo 5 de dicho texto legal señala que dicha ley será de aplicación a: [...]

El artículo 3.3 de dicha Ley señala que las entidades de capital-riesgo (ECR) podrán adoptar la forma de sociedad de capital riesgo (SCR) o de fondos de capital-riesgo (FCR).

En este sentido el artículo 30.1 de dicho texto legal define los FCR de la siguiente forma: [...]

La cuestión a analizar, en particular, es si un fondo de capital-riesgo tiene dicha condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido está subordinada al desarrollo de una actividad empresarial entendiéndose que se desarrolla tal actividad cuando suponga la organización de factores de producción en orden a la prestación de bienes o servicios al mercado y asumiéndose los riesgos que de ello pueda llegar a derivarse. Por tanto, será el cumplimiento de tales requisitos los que determinen la condición de empresario o profesional de un fondo de capital-riesgo.



En cuanto a los fondos de capital-riesgo es preciso tener en cuenta la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de septiembre de 2021, en donde se analizaban si los fondos de inversión deben incluirse en el Registro de Grandes Empresas.

Las conclusiones del TEAC son concluyentes:

"Así pues, de acuerdo con lo anterior, no ejerciendo los Fondos de inversión una actividad empresarial por cuenta propia y con ordenación de los medios de producción, al tiempo que no intervienen en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que son un patrimonio separado e independiente de las entidades que los promueven y gestionan, careciendo de personalidad jurídica, con una regulación tributaria específica, cuya propiedad es de los partícipes, si bien es gestionada por la entidad gestora contratada al efecto, por cuya actividad recibe una retribución, y procediendo sus ingresos únicamente de los intereses, dividendos o variaciones patrimoniales de su propio patrimonio, que no participan de la naturaleza de actividad económica, no podemos sino estimar las pretensiones actoras al respecto, siendo plenamente aplicable al caso que nos ocupa el criterio establecido por este Tribunal en la citada resolución de 21-06-2021 (RG 3722/18-DYCTEA).".

Pues bien en el caso de los Fondos de Capital Riesgo, su naturaleza se caracteriza por ser un patrimonio común de unos inversores cuyo objetivo es canalizar financiación forma directa o indirecta a empresas, siendo una fórmula de inversión sin personalidad jurídica, que administra dicho patrimonio a través de una Sociedad Gestora del Capital Riesgo, que tampoco es la propietaria de los fondos, sino la que los gestiona bajo los principios previstos en la Ley 22/2014, todo lo que resulta difícilmente conciliable con la premisa de que el fondo de capital-riesgo asuma el riesgo inherente al desarrollo de toda actividad empresarial.

Por todo lo anterior puede concluirse que los Fondos de Capital-riesgo que compartan los criterios establecidos por el TEAC no tienen la condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con lo expuesto con anterioridad se concluye que los fondos a que se refieren la consulta no estarán obligados a presentar declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas, ya que un fondo de capital-riesgo no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, no desarrolla actividades profesionales o empresariales.

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

2.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

LGT. 1ª Consulta Vinculante V2373-24 (20.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

Quisiera se me informara de manera fehaciente, cual es la responsabilidad fiscal y tributaria de un autorizado en una cuenta bancaria de un tercero, en lo referente a





ingresos y gastos. ¿Quién es el responsable? Y qué dice la ley sobre esto.”
Información de la responsabilidad de un Autorizado en una cuenta bancaria.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2373-24

✔ **LGT. 2ª Consulta Vinculante V2374-24** (20.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

El consultante desea conocer el alcance de la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria. En particular, pregunta si por “subcontratación” se entiende la responsabilidad subsidiaria del principal por aquellas personas o entidades que a su vez subcontrate la empresa contratada.

Alcance de la referida responsabilidad en caso de contrataciones sucesivas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2374-24

✔ **LGT. 3ª Consulta Vinculante V2336-24** (11.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria asigna un número de identificación fiscal definitivo a una herencia yacente el 5 de abril de 2023. Los herederos aceptan la herencia el 26 de junio de 2023 sin que se realice división alguna ni se decida el tipo de entidad a constituir para gestionar la totalidad de los bienes y derechos que la integran, entre los que se encuentra una explotación ganadera.

Si concurriendo las referidas circunstancias puede mantenerse el número de identificación fiscal que se asignó a la herencia yacente.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2336-24

✔ **LGT. 4ª Consulta Vinculante V2298-24** (05.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una sociedad de capital-riesgo que ejerce una actividad que está exenta





del IVA.

CUESTIÓN PLANTEADA Si una sociedad de capital-riesgo con actividad exenta del IVA tiene la obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2298-24

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

✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2388-24** (21.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante, persona física y residente en España, ejerce la actividad de artista mediante la producción de dibujos e ilustraciones digitales que vende en plataformas de Internet que hacen uso de la tecnología "blockchain". A estos efectos, está dado de alta en el epígrafe 899 del IAE y tributa en el IRPF en estimación directa simplificada. Para poder vender sus obras de arte a través de dichas plataformas, el consultante sube la obra digital y la convierte en un token no fungible inscribiéndola en la cadena de bloques. La contraprestación que recibe el consultante por la venta de sus creaciones digitales tokenizadas consiste en criptomonedas. Indica, además, el consultante que "en la creación de las obras incurre en una serie de gastos como son: materiales de dibujo tradicional --en sus creaciones emplea lápices, rotuladores y otro tipo de material de similares características--, equipos informáticos (ordenador, Ipad, cámara web), software y aplicaciones digitales que utiliza para la creación de sus obras digitales o convertir dibujos tradicionales en dibujos digitales, así como una tarifa que debe pagar por la conversión de sus obras digitales en NFT (...). Asimismo, el consultante realiza su actividad artística en un local, situado (...), adquirido por él y su mujer por mitad y proindiviso. Este inmueble está destinado exclusivamente al ejercicio de la actividad artística del consultante".

- Posibilidad de deducir del rendimiento íntegro el gasto por la acuñación de NFT exigido por las plataformas digitales donde comercializa sus obras, así como el gasto por amortización del inmueble destinado a su actividad artística de forma exclusiva. - Plantea además dos cuestiones adicionales que se transcriben en el cuerpo de la contestación-

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2388-24

✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2376-24** (20.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

En el año 2024 el consultante transmite su vivienda habitual, la cual se encuentra gravada





con una hipoteca, satisfaciendo diversos gastos inherentes a la transmisión. Además, tiene la finalidad de destinar el importe obtenido en la venta a la adquisición de una nueva vivienda habitual.

A efectos de la aplicación de la exención por reinversión, qué cantidad debe ser objeto de reinversión para que resulte exenta la ganancia patrimonial que, en su caso, se genere en la venta.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2376-24

✔ LGT. 3ª Consulta Vinculante V2378-24 (20.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

V2378-24

La consultante, el 11 de agosto de 2022 solicitó el inicio del procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación de su grado de discapacidad. El 29 de abril de 2024 le es notificada la resolución de reconocimiento del grado de discapacidad, reconociéndole un grado de discapacidad de 85% desde el 11 de agosto de 2022. El plazo de notificación/resolución es de 6 meses desde el inicio del procedimiento. La consultante no presentó en su día declaración de IRPF del ejercicio 2022, al resultar una cuantía a ingresar y sin tener obligación de presentación de la misma, de acuerdo con el artículo 96 de la LIRPF.

- Si puede incorporar su condición de persona con discapacidad durante todo el año 2022, en su declaración del IRPF del ejercicio 2022 que presentaría de forma extemporánea. - Si existe ausencia de responsabilidad por infracción tributaria si realizase dicha presentación extemporánea de la declaración del IRPF del ejercicio 2022, y por tanto, si está exonerada de una posible sanción.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2378-24

✔ IRPF 4ª Consulta Vinculante V2357-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

En el año 2014 se inician unas obras en el edificio en el que vivía el consultante. Para esto reciben una subvención de la Comunidad Autónoma que por la que tributaron los propietarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A partir del año 2015 y durante varios años el consultante ha ido pagando las derramas correspondientes. Ha vendido en 2024 dicho inmueble.





Solicita conocer si los gastos por la derrama son mayor valor de adquisición a la hora de determinar la posible ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2357-24

✓ IRPF. 5ª Consulta Vinculante V2359-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

V2359-24

El consultante está casado en régimen de participación de los artículos 1.411 y siguientes del Código Civil. Vigente el citado régimen, se constituyó en 2020 una sociedad de responsabilidad limitada, correspondiendo a su cónyuge el 70% de las participaciones sociales y al consultante el 30% restante. El consultante se plantea transmitir sus participaciones sociales a su cónyuge mediante donación, o en pago a su cónyuge por la extinción del régimen de participación.

Si debe tributar por la donación de las participaciones sociales, teniendo en cuenta que, según manifiesta el consultante, las participaciones sociales fueron adquiridas con cargo al patrimonio generado y sujeto al régimen de participación. Si debe tributar por la entrega de las participaciones sociales, en caso de que dicha entrega se realizara en pago a su cónyuge de la participación en las ganancias derivadas de la extinción del régimen de participación.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2359-24

✓ IRPF. 6ª Consulta Vinculante V2355-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante ha adquirido un vehículo eléctrico directamente a un concesionario sin indicar si la primera matriculación del vehículo se produjo a su nombre. Por otra parte indica que va a solicitar una ayuda incluida dentro del programa MOVES III.

1. Posibilidad de aplicarse la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga prevista en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 35/2006, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 2. Tributación de la mencionada ayuda en el supuesto de que le sea concedida.

→ Acceso al documento original DGT:





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2355-24

→ **IRPF. 7ª Consulta Vinculante V2356-24** (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante desarrolla una actividad agrícola y está pensando adquirir un vehículo mixto para llevar productos fitosanitarios y herramientas de trabajo. Además, tiene intención de destinarlo también a su uso particular.

Si puede deducirse como gasto la amortización del vehículo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2356-24

IRPF. 8ª Consulta Vinculante V2352-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante y su cónyuge adquirieron en 2003 su vivienda habitual, financiándola con un préstamo hipotecario, cuyo principal ampliaron en 2008 y 2009, tras lo cual el porcentaje del préstamo relacionado con la adquisición de la vivienda es del 88,47 por ciento. El consultante hasta 2020 nunca tuvo obligación de presentar declaración por el IRPF, ni la presentó, por lo cual no ha practicado la deducción por inversión en vivienda habitual. El cónyuge, sí presentó declaración y practicó la deducción entre los ejercicios 2005 a 2010, reflejando siempre el número de préstamo y cuantía sin considerar las ampliaciones, entre los años 2011 a 2020 no tuvo que presentar declaración. En 2023 ambos están obligados a presentar declaración y tienen la posibilidad de hacerla conjunta.

Si uno y otro tienen derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por el ejercicio 2023, bien sea de manera individual o conjunta.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2352-24

IRPF. 9ª Consulta Vinculante V2362-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante manifiesta que lleva cinco años siendo arrendatario de una vivienda en la cual pretende instalar unas placas fotovoltaicas para mejorar su eficiencia energética.





Cuenta con el permiso del arrendador, si bien este último no sufragaría coste alguno de la reforma.

Posibilidad de aplicarse la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2362-24

✓ IRPF. 10ª Consulta Vinculante V2361-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

V2361-24

El consultante, padre de 3 hijas, ostentaba en su día el título de Familia Numerosa general, cuyo plazo de validez se extendía desde el 4 de marzo de 2014 hasta el 18 de noviembre de 2016. De acuerdo con los datos aportados en su escrito, el título de familia numerosa inicial cuyo plazo de validez expiró el 18 de noviembre de 2016, no fue renovado por el consultante por la razón de que una de sus tres hijas abandonó el hogar familiar, y no tenía conocimiento de que, el párrafo segundo del artículo 6 de la Ley 40/2003 fue añadido por el apartado segundo de la disposición final quinta de la Ley 26/2015, de 28 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE de 29 de julio de 2015), con efectos a partir del 18 de agosto de 2015, por lo que en consecuencia, desde ese momento dejaron de practicar la deducción por familia numerosa en su declaración de IRPF. Hoy en día, convive con los dos progenitores, una hija (menor de 26 años y estudiante) -las otras dos hijas ya se han independizado-, por lo que se les ha concedido, tras solicitarlo, el título de familia numerosa de categoría general cuyo plazo de validez se extiende desde el 8 de abril de 2024 hasta el 2 de marzo de 2026.

- Posibilidad de aplicar la deducción por familia numerosa en el plazo de vigencia del actual título de familia numerosa, desde el 8 de abril de 2024 hasta el 2 de marzo de 2026. - Si esta condición actual de "familia numerosa", según la modificación introducida en la Ley 40/2023, por la Ley 26/2015, les da derecho a los dos cónyuges a practicar la deducción por familia numerosa en la declaración de IRPF-2023, así como en la declaración de IRPF de ejercicios anteriores (los últimos 4 años).

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2361-24

✓ IRPF. 11ª Consulta Vinculante V2334-24 (11.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)





La consultante, española y residente en España, trabaja para una empresa con sede en España (trabajo por cuenta ajena como programadora informática). La empresa le permite ejercer el trabajo de forma remota. Aprovechando dicha flexibilidad, la consultante se plantea mudarse en el primer trimestre del año a vivir a Portugal y realizar su trabajo de forma remota desde su futuro domicilio en Portugal. Acudiría a la oficina de la empresa en España algunas veces al año para reuniones presenciales. Añade que es soltera y sin hijos. Residencia fiscal de la consultante y dónde estaría obligada a tributar. ¿La empresa española estaría obligada a retenerle sobre su salario?

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2334-24

IRPF. 12ª Consulta Vinculante V2335-24 (11.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante, nacional de El Salvador y residente fiscal en Reino Unido, se plantea su traslado a España (junto con su pareja y los dos descendientes, menores de edad, que tienen). Es propietario (en un 90%) de una entidad finlandesa (start-up) de reciente creación, que desarrolla un producto a través de la inteligencia artificial. Se plantea constituir una filial en España de dicha entidad finlandesa, la cual se encargaría tanto del desarrollo de producto como de su implementación en España y el sur de Europa. El consultante será nombrado administrador de la filial española y percibirá una retribución por ello. La filial española tendrá un código de actividad CNAE relacionado con actividades tecnológicas y se prevé solicitar la certificación de empresa emergente de ENISA. De entrada, el consultante no formará parte de del órgano de administración de la entidad finlandesa. No obstante, este punto aún se está valorando. El consultante prevé trasladarse a España en el segundo semestre de 2024, antes de su nombramiento como administrador de la nueva filial. Asimismo, indica que es titular de una Golden Visa, al haber adquirido en España un inmueble hace unos años y ha presentado los correspondientes modelos 210 por la imputación de renta. El inmueble, desde su adquisición, ha estado en obras, las cuales finalizaron a mediados del año 2024. El patrimonio del consultante proviene, esencialmente, de la venta, en 2020, de una entidad fundada por él mismo. El consultante obtiene rentas pasivas (intereses, dividendos, ganancias de capital) a lo largo del año de sus inversiones. Prevé seguir obteniendo rentas de esta naturaleza una vez esté en España. Las rentas pasivas obtenidas en el extranjero serán superiores a su retribución como administrador de la filial.

Confirmar la posibilidad de la aplicación individual al consultante del régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de su desplazamiento a España en virtud de la adquisición de la condición de administrador único de la filial española, unido a su posición de socio fundador de la misma.

→ Acceso al documento original DGT:





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2335-24

✓ **IRPF. 13ª Consulta Vinculante V2333-24** (11.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

Sostiene el consultante: "Tengo acciones de GOWEX en cartera. Estas acciones están suspendidas de cotización y excluidas del mercado de valores desde hace ya varios años. La empresa está en fase de liquidación. Estas acciones nunca volverán a cotizar, el juicio para que la empresa pueda ser liquidada aún no tiene fecha".

"Saber si es posible declarar pérdidas patrimoniales si renuncio a las acciones mediante su correspondiente procedimiento con la entidad bancaria correspondiente".

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2333-24

✓ **IRPF. 14ª Consulta Vinculante V2315-24** (08.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante y su excónyuge tienen intención de transmitir su vivienda, de la cual son propietarios a partes iguales. En la sentencia de divorcio se le adjudicó el uso de la misma a su excónyuge. El consultante cumplirá 65 años en mayo de 2025.

Posibilidad de aplicarse la exención por transmisión de vivienda habitual para mayores de 65 años y tributación de la operación en caso de transmitir la vivienda antes de cumplir los 65 años.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2315-24

✓ **IRPF. 15ª Consulta Vinculante V2317-24** (08.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante es copropietario de varios locales con más de cien personas. Dichos locales se destinan al alquiler y se gestionan por una comunidad de propietarios constituida a tal efecto. Ocurre que para cuando formalizan el modelo 184 para atribuir rentas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas algunos propietarios no han inscrito en el Registro de la Propiedad su derecho y justifican su propiedad con una carta del titular





registral diciendo que tienen formalizada la transmisión en documento privado.

Solicita conocer si es válida dicha carta del titular registral para proceder a la citada atribución de rentas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2317-24

✓ IRPF. 16ª Consulta Vinculante V2327-24 (08.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

Una comunidad de propietarios ha recibido una subvención para la eliminación de barreras arquitectónicas y renovar las instalaciones del edificio que es antiguo. La subvención la concede la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha. Otras personas han recibido subvenciones a título individual.

Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las subvenciones indicadas y si procede presentar el modelo 184 por parte de la comunidad.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2327-24

✓ IRPF. 17ª Consulta Vinculante V2331-24 (08.11.24)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

La consultante tiene la intención de instalar placas fotovoltaicas en su vivienda antes de que termine el año 2024. Señala en su escrito que no tiene obligación de declarar de acuerdo con lo establecido en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si puede aplicarse la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2331-24

2.3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

✓ IP. Consulta Vinculante V2422-24 (26.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA





(Base datos DGT-MH)

La consultante es titular del 50 por ciento de las participaciones en la entidad A, siendo el titular del otro 50 por ciento su hermano. Ambos son administradores solidarios de esta entidad. La entidad A es titular del 50 por ciento de las participaciones de la entidad B, la cual tiene en explotación un establecimiento sanitario que cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad, la prestación de servicios médicos. El establecimiento sanitario es propiedad de la entidad A. Los principales ingresos de la entidad A son los dividendos que distribuye la entidad B, los alquileres de inmuebles, siendo el principal importe el inmueble donde ejerce su actividad empresarial la sociedad B y los beneficios en carteras de inversiones. La consultante y su hermano son médicos de profesión, percibiendo de la entidad B unos rendimientos profesionales que representan más del 50 por ciento del total de sus rendimientos del trabajo y de las actividades económicas. Asimismo, son miembros de su consejo de administración, no percibiendo remuneración alguna por ello. La única empleada de la entidad A es la hija de la consultante, que ejerce su actividad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo una remuneración que representa más del 50 por ciento del total de sus rendimientos del trabajo y de actividad económica.

- Si la entidad A puede tener la condición de sociedad patrimonial. - Si la consultante y su hermano gozan de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. - Si la entidad A y la entidad B cumplen con las condiciones de empresa familiar para las ventajas fiscales en la sucesión de la empresa familiar.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2422-24

2.4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

✓ **ISD. 1ª Consulta Vinculante V2423-24** (26.12.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante es titular, junto con su hermana y sus padres, del 100 por ciento de las participaciones sociales de dos sociedades no cotizadas, siendo la actividad principal de ambas la de servicio de guardamuebles y mudanzas. Concretamente, las sociedades tienen entre su objeto social "la compraventa, tenencia, administración y explotación de todo tipo de inmuebles" y "la compra, venta y alquiler de todo tipo de inmuebles" y, además, una de ellas está de alta en el epígrafe 861.2 "alquiler de locales industriales". Los padres desean transmitir sus participaciones en las dos sociedades por donación a sus hijos en el momento de cumplir ambos la edad de 65 años, de forma que, cada hijo sea titular mayoritario de una sociedad cada uno. El padre está jubilado desde el año 2019 y la madre y los dos hijos prestan servicios en las sociedades, existiendo un reparto en la gestión de las dos sociedades entre los dos hijos, de modo que, cada uno se encarga de la gestión de una de ellas, realizando ambos hijos labores de dirección y percibiendo una remuneración





por dicha función en la sociedad que gestiona. La madre, que también realiza funciones de dirección en ambas sociedades y es administradora solidaria en ellas, cesará en todos los cargos con anterioridad a la edad de jubilación y de realizar la transmisión de las participaciones sociales. Además, con el fin de equiparar el valor de las dos sociedades entre los dos hermanos, los padres desean realizar una ampliación del capital social de una de las sociedades a través de la aportación de un bien inmueble que es propiedad de la sociedad de gananciales. Con posterioridad a la ampliación de capital, la participación de los hijos en esa sociedad quedaría reducida a un capital del 5 por ciento o inferior.

1.- Si la situación de jubilación del padre permite beneficiarse de la reducción fiscal en la transmisión por donación prevista en el artículo 20.6 de la LISD, respecto de sus participaciones sociales. 2.- Si el hecho de tener ambas sociedades entre su objeto social "la compraventa, tenencia, administración y explotación de todo tipo de inmuebles" y "la compra, venta y alquiler de todo tipo de inmuebles" y, además, una de ellas estar de alta en el epígrafe 861.2 "alquiler de locales industriales" puede suponer la pérdida de la reducción fiscal en la transmisión por donación prevista en el artículo 20.6 de la LISD. 3.- Si los hijos, administradores solidarios de ambas sociedades y percibiendo desde hace años un salario en calidad de gerentes en la sociedad que gestiona cada uno, es suficiente para entender que se cumple el requisito del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. Y, si las nóminas, contratos laborales como gerentes y actas de junta de socios donde constan los nombramientos para el ejercicio de los cargos de dirección son suficientes para acreditar tales funciones. 4.- Una vez realizada la ampliación del capital social de una de las sociedades a través de la aportación de un bien inmueble que es propiedad de la sociedad de gananciales, cuanto tiempo es necesario que transcurra para que en la transmisión por donación de las participaciones sociales de esa sociedad al hijo pueda beneficiarse de la reducción fiscal prevista en el artículo 20.6 de la LISD.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2423-24

✓ ISD. 2ª Consulta Vinculante V2345-24 (12.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante ha recibido una donación de dinero de un amigo que no reside en España. El consultante, que reside en Canarias desde hace dos años, está acogido al régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español.

Tributación de la operación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, considerando que está acogido al régimen especial de impatriados regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2345-24





2.5. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V2396-24** (25.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La Sociedad consultante está participada por cinco socios, cuatro de ellos con un porcentaje del 24%, y el quinto con un porcentaje del 4%. Este último socio es el administrador único de la empresa, un profesional que colaboró en la creación de la empresa. El puesto de administrador es gratuito y no existe un posterior pacto entre socios de ser remunerado. El administrador emitió facturas a la propia empresa en concepto de actuaciones de administración. Estas facturas se hicieron para justificar retiradas de dinero que realizaba el administrador con el concepto "pagos varios", sin aportar mayor detalle. Estas facturas, por tanto, han sido realizadas y cobradas por la misma persona, el administrador. Ante esta situación, el resto de los socios desaprueban el uso que realiza el administrador de las cuentas de la empresa, cesando a este de su cargo. Posteriormente, la Sociedad consultante le impone una denuncia de apropiación indebida y exige que las facturas no tengan validez, por entender que no se acogen a la legalidad. Asimismo, la Sociedad consultante en la denuncia por apropiación indebida exige las retiradas de dinero sin justificar. El procedimiento judicial todavía está pendiente de resolución, pudiendo demorarse en el tiempo.

¿Se deben imputar los importes de las facturas como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades? Este gasto, en caso de que corresponda, ¿debería imputarse en el período impositivo de devengo (y cobro) de las facturas o en el momento en que la justicia dicte sentencia sobre su validez? En relación a las retiradas de dinero sobre las que no hay factura, ¿se considera gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades?

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2396-24

✓ **IS. 2ª Consulta Vinculante V2394-24** (25.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La consultante es una sociedad civil que desarrolla la actividad económica de asesoramiento laboral y de gestión de seguros, entre otros servicios. La consultante tiene dudas respecto a su supuesta obligación de presentar, además de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, el modelo 184, dado que realiza una actividad económica y obtiene rendimientos superiores a 3.000,00€.

Si la consultante está obligada a presentar el modelo 184, además de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

→ Acceso al documento original DG





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2394-24

✓ **IS. 3ª Consulta Vinculante V2391-24** (25.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

La sociedad consultante ha condonado una deuda de inquilino de local a cambio de la entrega de las llaves y posesión del local.

Efectos fiscales para el arrendador en sede del Impuesto sobre Sociedades

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2391-24

✓ **IS. 4ª Consulta Vinculante V2402-24** (25.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

V2402-24

Esta consulta tiene por objeto solicitar aclaración en relación a la consulta vinculante V1773-23, de fecha 20 de junio de 2023. Las entidades consultante y X son sociedades dependientes de un grupo de consolidación fiscal, del que la entidad Y (entidad residente en Italia), es la entidad dominante y la entidad Y1 la entidad representante. La entidad X está participada al 100% por la entidad consultante. La entidad X es la dominante de un subgrupo de sociedades encargado del negocio de distribución de electricidad y gas desde hace más de veinte años dentro del Grupo. Por otro lado, la entidad consultante y sus filiales están inmersas en un proyecto de simplificación y reducción de su estructura societaria y de personal desde hace varios años, para mejorar su eficiencia. Se plantea la realización de una operación de reestructuración consistente en la absorción de la entidad X por parte de la entidad consultante. En lo que se refiere a la actividad de distribución de energía eléctrica, una de sus principales características es que sus ingresos dependen del precio de la electricidad que determine el Estado. Al ser un precio regulado, el objetivo de mejora de los resultados pasa por un control exhaustivo de la eficiencia de costes, donde los beneficios de este Subgrupo representan una parte relevante del beneficio del Grupo. En todo este contexto, el Grupo aprueba anualmente planes industriales, entre los que destaca el objetivo de reducción del coste por cliente de un 12% a través de la citada digitalización de sistemas y procesos. A nivel individual, la fuente de ingresos de la entidad consultante depende principalmente de los dividendos de sus filiales. Existen otros ingresos en la entidad consultante, pero estos son notoriamente inferiores a los ingresos por dividendos. Estos otros ingresos proceden de la facturación a sus filiales de determinados servicios corporativos prestados por la entidad consultante y de la prestación de garantías a determinadas filiales, siendo ingresos que se destinan principalmente a sufragar los costes incurridos en la prestación de dichos servicios. Por ello, en términos netos, el





beneficio de la entidad consultante depende casi en su totalidad de los dividendos procedentes de sus filiales, que son las que desarrollan las operaciones que configuran las actividades del Grupo. Por ello, los dividendos obtenidos por la entidad consultante son la fuente de ingresos de la que depende su capacidad para a) reinvertir en otras actividades dentro del propio grupo, b) hacer frente a los compromisos derivados de la deuda existente en el Grupo y c) retribuir a sus accionistas. En concreto, respecto al compromiso de la entidad consultante de retribución al accionista hasta el 2020, la política de dividendos aprobada por la sociedad le obligaba a una distribución del 100% del beneficio neto ordinario. No obstante, desde la aprobación del Plan Estratégico de la entidad 2019-2021, dicha obligación se reducirá paulatinamente hasta el 70%, para poder destinar los excedentes a inversiones de los negocios del Grupo. En este sentido, la rentabilidad por dividendo que ofrece la entidad consultante al mercado está en el entorno de un 4% a un 6%. Es una rentabilidad atractiva comparativamente con respecto al resto de sociedades que operan en el sector energético o entidades que operan servicios colectivos básicos tales como gas, agua residuos... Debe tenerse en cuenta que la actividad del Grupo de la entidad consultante, está principalmente limitada a la península ibérica. Ello limita su capacidad de crecimiento en nuevos territorios, por lo que su rentabilidad por dividendo es un factor relevante en la gestión de la entidad consultante. Por otra parte, la entidad consultante soporta un gasto financiero neto anual relevante derivado de la deuda empleada para financiar su negocio y disponer de la liquidez y tesorería necesaria. Por ello, los dividendos que obtiene de sus filiales deben ser empleados, también, en atender el servicio de su deuda. A la vista de todas estas circunstancias, un factor clave en la gestión y estrategia de la entidad consultante es eliminar o mitigar todas aquellas ineficiencias que limiten su capacidad para atender los citados compromisos de reinversión, servicio de la deuda y retribución a los accionistas, que en el caso de la entidad consultante dependen principalmente del volumen de dividendos obtenidos de sus filiales, como medio para evitar un incremento de su endeudamiento. Se plantea la realización de una operación de reestructuración consistente en la absorción de la entidad X por parte de la entidad consultante. La operación de fusión, tal y como se señalaba en la consulta V1773-23, se enmarca dentro de un gran proyecto de reducción societaria que el Grupo puso en marcha en el año 2012. Dicho proyecto tiene como objetivo conseguir una importante simplificación de la estructura societaria del grupo que permita obtener una mejora en la eficiencia de la estructura de costes del mismo para poder mantener la política de retribución del accionista de la entidad. Con este proyecto de reducción societaria se ha conseguido simplificar de manera significativa la estructura societaria del Grupo. Se ha producido ya la liquidación o fusión de más de 50 sociedades y hay 10 más que actualmente están en proceso, y se ha conseguido reducir el número de sociedades en el Grupo a 152. Entre las sociedades liquidadas y fusionadas en este proyecto hay sociedades que estaban inactivas, pero también hay sociedades holdings intermedias y sociedades con actividad. Es decir, no se trata de un proyecto de simple liquidación de sociedades sin actividad, sino que se trata de un proyecto que busca la máxima eficacia en cuanto a la reducción de costes y a la mejora operacional del Grupo. De hecho, se han llevado a cabo fusiones de sociedades que han supuesto un coste relevante en su ejecución pero que han reportado un ahorro de costes o unas eficiencias a medio y largo plazo que compensan los citados costes. Ejemplos de este proceso de simplificación societaria son los siguientes: en la parte de energías renovables se ha tratado de ubicar todos los activos dentro de una misma entidad jurídica, siempre que ha sido posible desde el punto de vista regulatorio y





de cumplimiento de autorizaciones administrativas, en la parte del negocio comercial se ha tratado de aglutinar la actividad de ventas en una única sociedad para mejorar la experiencia del cliente y optimizar la actividad ligada a los canales de venta, en la parte de aprovisionamiento y gestión de combustibles se ha tratado de trasladar la actividad a las sociedades de generación que son las que necesitan de esta actividad, tratando así de simplificar y buscar eficiencias en la actividad. Es un proyecto que se desarrolla en paralelo con el proyecto de digitalización de activos y procesos, con el que el Grupo busca, de nuevo, una reducción de costes por la vía de la reducción y el redimensionamiento de la estructura de personal que se concreta, por ejemplo, en la firma de distintos acuerdos con la representación de los trabajadores que contienen medidas voluntarias de suspensión o extinción de contratos de trabajo. En este sentido, la integración de la entidad X (una sociedad que en estos momentos ya no aporta un valor añadido adicional y su existencia simplemente incrementa los gastos del grupo), permite consolidar un ahorro para el Grupo por la eliminación de unos costes de gestión de todo tipo ligados a la tenencia de la participación. El hecho de que desde el año 2021 los dividendos distribuidos dentro del mismo grupo fiscal hayan pasado a soportar una determinada tributación no debería suponer ni un freno ni un estímulo a las operaciones de simplificación en las que el Grupo ya estaba inmerso desde el año 2012. En base a lo expuesto, entiende la Consultante que la reducción de costes que genera esta fusión para el Grupo, incluyendo los relativos a la inaplicación de lo dispuesto en los artículos 21.10 y 64 de la LIS, no es un impedimento a la aplicación del régimen especial, al existir razones económicas fundadas que justifican que la transacción se realiza por motivos económicos válidos, como pueden ser la reducción de costes de gestión, la racionalización de actividades y la búsqueda de eficiencias, que han acompañado todo el proceso de simplificación del Grupo desde el año 2012.

Se plantea aclaración sobre el contenido de la consulta V1773-23, de fecha 22 de junio de 2023, en lo que se refiere a la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2402-24

✓ IS. 5ª Consulta Vinculante V2393-24 (25.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

La consultante, la entidad Y, es una entidad patrimonial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de la LIS, según indica la consultante. Dicha entidad se dedica al arrendamiento de una nave industrial. La totalidad de las participaciones de esta la entidad Y fueron adquiridas en el ejercicio 2021 por la entidad X, convirtiéndose en este momento en socio único de la sociedad consultante. La entidad Y posee reservas disponibles que han sido generadas, en su mayor parte, en periodos impositivos anteriores a 2021. Actualmente, está considerando repartir dividendos a la entidad X con cargo a las reservas disponibles a día de hoy y generadas en su mayoría en un momento anterior a la





adquisición de las participaciones y en menor cuantía en un momento posterior a la adquisición.

- Si, en caso de reparto de dividendo por parte de la entidad consultante a su socio único, con cargo a las reservas disponibles consolidadas generadas antes y después de la adquisición de las participaciones sociales, resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, pese a que parte de dichas reservas hayan sido generadas, en su mayor parte, en periodos anteriores al tiempo de tenencia de las participaciones. - Si existe deber de retener los dividendos a distribuir a su socio único, aun cuando la mayor parte de tales dividendos fueran con cargo a beneficios generados con anterioridad a su incorporación en el capital de la sociedad o, por el contrario, se aplica el artículo 128.4 apartado d) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece que no estarán sujetos a retención los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el artículo 21.1 de dicha Ley. - Si, en los supuestos en los que proceda aplicar la reducción del 5% establecida en el 21.10 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, la entidad pagadora de los mismos debería practicar retención o no a cuenta del Impuesto sobre Sociedades; y, en su caso, si dicha retención tendría como base la totalidad del dividendo repartido o sólo el 5% que quedaría sujeto a tributación.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2393-24

✓ IS. 6ª Consulta Vinculante V2350-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La consultante ha recibido ha recibido una subvención a través de un programa marco de la Unión Europea.

Tratamiento fiscal de este tipo de subvenciones europeas en el impuesto de sociedades

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2350-24

✓ IS. 7ª Consulta Vinculante V2347-24 (12.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)

La consultante, A S.L., en el ejercicio de su actividad, que es un salón de apuestas deportivas, invita a consumiciones de bebidas a los clientes que efectúan apuestas.

Tratamiento fiscal de esas invitaciones en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA

→ Acceso al documento original DGT:





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2347-24

✓ **IS. 8ª Consulta Vinculante V2346-24** (12.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

V2346-24

La entidad consultante A es una sociedad anónima de ámbito nacional dedicada al diseño y montaje de instalaciones eléctricas de carácter industrial, así como al montaje de líneas de producción y al desarrollo e instalación de software y hardware destinado al control de dichos procesos de producción. Tras diversos estudios y debates, la consultante consideró que sus conocimientos y experiencia en la actividad, junto a su cartera de clientes (la mayoría grandes empresas con proyección internacional y algunos de ellos multinacionales), le permitiría expandir sus actividades más allá del ámbito nacional. Así, se identificó en México un mercado de expansión, debido a su creciente industrialización. Por lo que, con la intención de desarrollar sus actividades en dicho país, la consultante procedió a la constitución, en el año 2010, de una filial en dicho territorio (entidad M), ostentando el 95% de su capital social. Además del capital aportado inicialmente, con motivo de la constitución, la consultante concedió a su filial M crédito comercial y financiación. Sin embargo, la crisis económica que se produjo, tanto en México como en el resto del mundo, y que se prolongó hasta 2013, incrementó las dificultades para la consecución de contratos de obra en dicho país, de manera que no permitió la obtención de resultados positivos por parte de la entidad M. Este hecho hizo imposible que la filial mexicana pudiera hacer frente a la devolución de la financiación recibida en la forma y plazos inicialmente previstos, de manera que en 2019 se procedió a revisar, renegociar y renovar la deuda pendiente. En la actualidad, la consultante se plantea reactivar la actividad de la entidad mexicana y, en caso de proseguir con la actividad, sería necesario ampliar capital social de la misma para compensar la deuda de la que la consultante es acreedora, incrementando así esta última su participación en M. En concreto, esta ampliación de capital social se hace imprescindible pues, en caso contrario, el propio balance de la entidad M le dificultaría establecer contratos con las sociedades objetivo. A estos efectos, se ha de tener en cuenta que los contratos de instalación suelen tratarse como contratos de obra de larga duración, en los que la entidad instaladora debe acreditar solvencia suficiente como para garantizar el fin de la obra.

En caso de que no se procediera a la ampliación de capital social descrita y se optase por la inmediata disolución de la entidad participada, motivo por el cual sería imposible realizar los créditos concedidos, si la pérdida procedente de dichos préstamos sería deducible en sede de la entidad consultante en aplicación de lo establecido en el Capítulo I del Título IV de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2346-24





2.6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V2411-24 (25.11.24)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

V2411-24

La sociedad consultante es titular de un negocio de hostelería que va a ceder a otra sociedad mediante un contrato de arrendamiento con derecho a compra, habiendo recibido un anticipo relativo al citado contrato.

Si el citado anticipo supone el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2411-24

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V2380-24 (20.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una empresa mercantil que ha realizado una obra para un cliente. A este respecto, se plantea cómo facturar al cliente y cumplir sus obligaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de las certificaciones de obra no cobradas.

Obligaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2380-24

✓ IVA. 3ª Consulta Vinculante V2325-24 (08.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una entidad mercantil que presta servicios de abogacía a un cliente, empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecido fuera de la Comunidad en relación con un procedimiento que va a desarrollarse en el territorio de aplicación del Impuesto.

Si dicha prestación de servicios de abogacía se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2325-24



**✓ IVA. 4ª Consulta Vinculante V2311-24** (07.11.2024)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

(Base datos DGT-MH)

El consultante es una persona física profesional que realiza la actividad de albañilería, reformando inmuebles de particulares cuyo uso es de vivienda. Asimismo, subcontrata servicios de fontanería, electricidad, carpintería, así como la propia albañilería.

Tipo Impositivo aplicable en los casos en que el cliente sea quien aporte los materiales para la reforma a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2311-24

✓ IVA. 5ª Consulta Vinculante V2310-24 (07.11.2024)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

(Base datos DGT-MH)

La consultante es una entidad mercantil que es arrendataria de viviendas y que, tras realizar algunas obras de reforma en las mismas, arrienda por habitaciones dichas viviendas a terceros mediante arrendamientos de temporada en nombre propio. En tales arrendamientos se incluyen los suministros y la limpieza de las zonas comunes. También se ofrece la limpieza individual de la habitación, pero sólo bajo petición del arrendatario.

Sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de dichos arrendamientos.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2310-24

✓ IVA. 6ª Consulta Vinculante V2307-24 (05.11.2024)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

(Base datos DGT-MH)

La asociación consultante está organizando un congreso internacional sobre constelaciones en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo tener los participantes la condición de empresario o profesional o no tenerla y siendo posible la participación presencial y en línea. La asociación percibe ingresos de las cuotas de inscripción, de contratos de patrocinio y de venta de libros y artículos de merchandising.

Si debe repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a los participantes que se inscriban al congreso y por la venta de merchandising, así como el tipo impositivo aplicable. Si los





ponentes o conferenciantes contratados por la asociación para impartir las jornadas deben repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a la consultante, teniendo en cuenta que pueden estar establecidos en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido o fuera de éste y que su participación puede ser presencial o en línea.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2307-24

IVA. 7ª Consulta Vinculante V2300-24 (05.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

La consultante es graduada en antropología social y cultural con máster en Intervención Asistida por Animales. Como trabajadora por cuenta propia se dedica al diseño y realización de programas y sesiones de intervención social asistida con dos perros de terapia de su propiedad que tienen por objetivo la inclusión o integración social de personas en situación de vulnerabilidad o exclusión social. Ella dirige y ejecuta las sesiones en su integridad. Los clientes de la consultante son normalmente asociaciones, fundaciones y empresas que contratan sus servicios para sus propios beneficiarios o asociados, y excepcionalmente los servicios los contrata directamente el usuario.

Si los servicios prestados están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el tipo impositivo aplicable a los mismos, así como la deducibilidad del Impuesto soportado en la manutención y cuidado de los perros y en la contratación de otros técnicos de Intervención Asistida por Animales.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2300-24

IVA. 8ª Consulta Vinculante V2299-24 (05.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante es una sociedad suiza que se dedica a la prestación de servicios de odontología, en particular, a la comercialización y venta de alineadores dentales y otros productos relacionados para lo cual cuenta entre su personal con dentistas y protésicos dentales debidamente cualificados. En el ejercicio de su actividad prevé comercializar un nuevo producto consistente en un expansor de paladar que será entregado a aquellos dentistas que lo soliciten. El expansor de paladar se fabricará en México, se importará en Irlanda y desde allí se distribuirá a los dentistas solicitantes.

1.- Si la venta del extensor de paladar por la consultante a dentistas establecidos en territorio de aplicación del Impuesto estaría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2.- Si las adquisiciones intracomunitarias del expansor de paladar se encontrarían





exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2299-24

✓ **IVA. 9ª Consulta Vinculante V2369-24** (18.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

La persona física consultante con incapacidad permanente con grado de gran invalidez ha adquirido un electro estimulador para las piernas, su finalidad es mejorar y facilitar la recuperación de la capacidad de andar.

Tipo impositivo aplicable, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a las entregas de este tipo de producto.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2369-24

✓ **IVA. 10ª Consulta Vinculante V2343-24** (12.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante presta servicios de consultoría sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y va a comenzar a prestar, como profesional, servicios educativos exentos de dicho impuesto.

Derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el valor Añadido

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2343-24

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

✓ **ITP-AJD. 1ª Consulta Vinculante V2364-24** (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

La entidad consultante tiene la consideración de cooperativa protegida a efectos fiscales de acuerdo con lo estipulado en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. La entidad consultante tiene la consideración de empresario que actúa en





el ejercicio de su actividad económica a los efectos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, constituyendo todas sus entregas y prestaciones de servicios operaciones sujetas a IVA. En los últimos ejercicios, la entidad consultante acometió numerosas inversiones en el inmovilizado que fueron costeadas con financiación bancaria y, en el momento actual, la entidad no tiene capacidad de asumir los vencimientos de dicha deuda financiera en los próximos ejercicios, por lo que ha iniciado un proceso de negociación con las once entidades que componen el pool bancario con el objetivo de reestructurar su deuda financiera. Tras varios meses de negociaciones con las entidades financieras, la entidad consultante ha consensuado un Plan de Reestructuración, que será elevado a público, consistente, entre otras cosas, en otorgar en favor de las entidades financieras una hipoteca inmobiliaria unilateral sobre un inmueble de su titularidad.

Si la constitución de la hipoteca inmobiliaria unilateral quedaría sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados y cuál sería el sujeto pasivo del impuesto. Y, en su caso, si por su condición de cooperativa protegida, la constitución de la hipoteca inmobiliaria unilateral quedaría exenta del impuesto.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2364-24

✅ ITP-AJD. 2ª Consulta Vinculante V2366-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

La vivienda del consultante está a nombre de su hermana. Actualmente, quieren cambiar la titularidad de la vivienda y ponerla a nombre del consultante.

Tributación y cuantificación de la operación.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2366-24

✅ ITP-AJD. 3ª Consulta Vinculante V2365-24 (14.11.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA

(Base datos DGT-MH)

El consultante, junto con sus dos hermanos, se va a adjudicar la herencia de su madre, fallecida en abril de 2024. Su madre y su padre, fallecido en diciembre de 1991, tenían dos inmuebles en gananciales, que los hermanos y la madre se adjudicaron por herencia a partes iguales y ella como usufructuaria vitalicia de los mismos. Por lo que, por herencia del padre cada uno de los tres hermanos tiene una sexta parte de cada uno de los inmuebles. Tras el fallecimiento de la madre, los tres hermanos se van a adjudicar a partes iguales todos los bienes, tanto privativos como la parte de ella de los gananciales. El





consultante y sus hermanos pretenden extinguir el condominio existente en las dos propiedades, adjudicándose el consultante el pleno dominio de uno de los inmuebles y otro de los hermanos el pleno dominio del otro inmueble en cuestión. Con motivo del exceso en las adjudicaciones se realizarán las correspondientes compensaciones, de forma que los tres lotes tanto en inmuebles como con dinero efectivo quedarán igualados.

Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2365-24

VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



VI.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

DICIEMBRE, 2024



ÁLVARO LUIS SANTODOMINGO GONZÁLEZ

(Interventor-tesorero de la Administración Local Investigador en formación en la Escuela Internacional de Doctorado de la UNED. España)

«EL INFORME ECONÓMICO-FINANCIERO EN LA LEY DE RESIDUOS»

CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época

Instituto de Estudios Fiscales

Número. 192 - 3/2024



VI.2. REVISTAS

VI.2.I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF.

👉 NÚMERO 501 (Diciembre, 2024)

→ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios

▪ «*La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos*»

👉 ANA BELÉN PRÓSPER ALMAGRO. Doctora en Derecho. Inspectora de Hacienda del Estado (España)

Extracto

«En los últimos años hemos sido testigos de importantes pronunciamientos jurisdiccionales, tanto nacionales como



supranacionales, por medio de los cuales se han declarado inconstitucionales o contrarios al derecho de la Unión Europea determinados preceptos de nuestro ordenamiento jurídico tributario que habrían servido como fundamento para que los contribuyentes abonasen unos ingresos que, sobrevenidamente después, cabría calificar como indebidos. Ante esta situación se abre siempre el interrogante acerca de la posibilidad de que estos obligados tributarios puedan recuperar estos ingresos efectuados, vulnerándose su capacidad económica, como consecuencia de su posterior declaración de invalidez. Si bien, ya sea por los pronunciamientos jurisdiccionales que limitan la eficacia temporal de los fallos declarativos de inconstitucionalidad o contrariedad al derecho de la Unión, ya sea por las dificultades que plantean los cauces procesales de revisión previstos en nuestra normativa interna, las posibilidades reales de éxito de esta pretensión se han visto considerablemente mermadas en los últimos tiempos. Ante este panorama, el presente trabajo tiene por objeto el repaso de la normativa vigente en esta materia, el análisis de las principales resoluciones jurisdiccionales y doctrinales vertidas hasta la fecha y, finalmente, una opinión crítica al statu quo al que nos debemos enfrentar ante la pasividad manifiesta del legislador tributario y el hecho de que los únicos avances y retrocesos que se están produciendo en este ámbito son exclusivamente a golpe de sentencia»

▪ *«La tributación de los dividendos percibidos por las instituciones de inversión colectiva no residentes a la luz de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y su aplicación por el Tribunal Supremo»*

👤 ÁNGEL RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ. Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

«La incidencia de la jurisprudencia comunitaria en la tributación de dividendos percibidos por los no residentes ha tenido importantes consecuencias. Estos efectos han alcanzado a los dividendos percibidos por las instituciones de inversión colectiva no residentes en España, cuya tributación final era superior a la que pagaban determinadas instituciones de inversión colectiva residentes. El Tribunal Supremo dictó varias sentencias, en abril de 2023, que, aplicando la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pretendían clarificar los elementos esenciales para disfrutar del beneficio fiscal, consistente en una tributación a un tipo reducido. El presente trabajo analiza los razonamientos de las resoluciones judiciales del Alto Tribunal y el traslado que se lleva a cabo de los criterios emanados de la jurisprudencia comunitaria. El régimen tributario de las instituciones de inversión colectiva no es homogéneo en los diversos países miembros de la Unión Europea, lo que conlleva la existencia de unos criterios jurisprudenciales comunitarios muy casuísticos. Además, el Tribunal Supremo no ha dado respuesta a alguna de las cuestiones que se planteaban en los autos de admisión de los correspondientes recursos de casación»

▪ *«Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales»*

👤 ISMAEL JIMÉNEZ COMPAIRED. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Extracto





«El artículo aborda un problema singular que se produce en ciertas desgravaciones presentes en el IRPF. Las inversiones y gastos objeto de la deducción son a menudo objeto de fomento público adicional a través de subvenciones. Se analizan tanto el tratamiento de esas subvenciones en sí mismas en el propio impuesto como los efectos que tiene el reconocimiento o pago de la ayuda en la deducción. Las deducciones a las que nos referimos son principalmente las relacionadas con el cambio climático: deducciones en la renovación de viviendas para mejorar su eficiencia energética y deducciones relacionadas con la adquisición y tenencia de vehículos eléctricos»

❖ Tributación - Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ «Aportación de acciones por personas físicas Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2024, RG 6513/2022»

👤 EDUARDO SANZ GADEA. Inspector de Hacienda del Estado (jubilado) (España)

Extracto

«La presente colaboración versa, al hilo de una resolución del TEAC, sobre la aplicación de la norma antiabuso en las operaciones de aportación de acciones, por parte de personas físicas, a entidades tipo holding, haciendo especial hincapié en el papel y funciones de los motivos económicos válidos, así como en la técnica de regularización desplegada, en orden a la neutralización de la pretendida ventaja fiscal, esbozando los efectos colaterales que podría provocar»

▪ «Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (no es posible modificar el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto a efectos de aplicar las reglas especiales) Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2024, RG 4187/2021»

👤 ANTONIO SÁNCHEZ GERVILLA. Doctor en Derecho. Abogado.

Extracto

Se analiza en el presente comentario la doctrina emanada de la resolución del TEAC, Sala 1.ª, de 27 de mayo de 2024 (RG 4187/2021), que aborda la posibilidad de modificar el último balance cerrado a los efectos de aplicar la regla objetiva de valoración contenida en el precepto, sentando como doctrina que esta no admite que se pruebe un valor distinto a los previstos en la norma, pues esta previsión normativa garantiza la seguridad jurídica, dado que permite al contribuyente, como premisa, probar que lo declarado coincide con el valor de mercado y, para el caso contrario, prevé una regla objetiva de valoración que reduce la arbitrariedad. De lo que concluye que considerar que la regla especial admite una modulación que no ha sido expresamente admitida por la misma supone desvirtuar el sentido de la norma e iría en contra del principio de legalidad que garantiza la seguridad jurídica»





- *«Comentario sobre las recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre el carácter vinculante del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación en la aplicación de la deducción por innovación tecnológica. Análisis de las SSTs de 8 de octubre, rec. núm. 948/2023, y de 9 de octubre de 2024, recs. núms. 1633/2023 y 1635/2023»*

👤 IGNACIO UCELAY SANZ.

Extracto

«El objeto de este comentario es analizar tres recientes sentencias del TS, que resuelve en casación, en las que se concluye el carácter vinculante del informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación, que no se limita a la calificación de la actividad, sino también a la base de la deducción por los gastos e inversiones conexos a dichas actividades (en el caso concreto abordado, relacionados con software). Adicionalmente, señala que no puede calificarse como prueba pericial el informe emitido por un órgano interno de la AEAT, dependiente jerárquicamente de dicha organización, que no puede enervar el carácter vinculante del informe emitido por otro órgano, competente por razón de la materia y especializado, quedando comprometido el principio de personalidad jurídica única de la Administración. Esto no solo afecta a los periodos impositivos regulados por el TRLIS de 2004, sino también a la vigente LIS ante la incertidumbre respetada por alguna afirmación de la sentencia, abordándose los aspectos prácticos y de futuro bajo la perspectiva de que la AEAT mantuviera que el criterio del TS no afecta a los periodos iniciados bajo la vigencia de la LIS (desde 2015). La reciente resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 asume que solo afecta el informe vinculante a la calificación de las actividades desde la vigencia de la LIS, y no a la base de la deducción, sin perjuicio de que en la concreta regularización que afecta a los periodos impositivos 2015 y 2016 entiende que el motivo principal de aquella es por la absoluta discordancia entre los proyectos presentados para su certificación y valorados por el Ministerio y por la entidad certificadora, y los proyectos que fueron efectivamente realizados por el obligado tributario»

- *«Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022»*

👤 ALFONSO DEL CASTILLO BONET. Abogado de litigación tributaria (España)

Extracto

«La doctrina fijada por el TS en sentencia de 22 de abril de 2024, sobre la innecesidad de agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria y la falta de exigencia de su justificación en un previo expediente administrativo, pudiera infringir los principios constitucionales de tipicidad y proporcionalidad (art. 25 de la Constitución) y los derechos a la prueba y el acceso al expediente (arts. 24 de la Constitución y 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) en los casos de responsabilidad subsidiaria de naturaleza sancionadora»

❖ Tributación - Casos prácticos





▪ «Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública)»

👤 RAFAEL ENRIC HERRANDO TEJERO. Inspector de Hacienda del Estado.

Extracto

«Desarrollamos a continuación el supuesto práctico correspondiente al segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. (Convocatoria: Resolución de 29 de diciembre de 2023 [BOE de 8 de enero de 2024]. Sistema de acceso libre). A lo largo del supuesto práctico, estructurado en diez supuestos, se plantean diferentes ejercicios relativos a aspectos del IRPF, el IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sanciones y revisión en vía administrativa»

→ CONTABILIDAD

❖ Estudios

▪ «Planes de reestructuración: una nueva dimensión para la resiliencia de las empresas españolas»

👤 MANUELA GUZMÁN RAJA. Doctora en Administración y Dirección de Empresas. ISIDORO GUZMÁN RAJA (autor de contacto). Profesor titular de universidad. Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas.

Extracto

«Ante las recientes crisis que han afectado significativamente el curso normal de las actividades empresariales, la Directiva (UE) 2019/1023 y, a partir de ella, la reforma del derecho concursal español efectuada en 2022 introducen un marco más flexible para asegurar la continuidad empresarial y fomentar una cultura de prevención de la insolvencia, a cuyos efectos se establece la nueva figura del «plan de reestructuración», diseñada específicamente para detectar y manejar de manera anticipada los indicios de crisis con el objetivo de implementar medidas que prevengan la liquidación de las empresas.

Por ello, de acuerdo a la delimitación del concepto jurídico de plan de reestructuración, se evalúan los requisitos para su ejecución, con especial referencia al término «plan de viabilidad» en el contexto del derecho preconcursal, realizándose posteriormente el examen de los criterios para discernir sobre la viabilidad empresarial bajo su doble aspecto económico y financiero, al tiempo de ahondar en la definición de insolvencia y sus métodos de detección, concluyendo el trabajo con el examen del marco de información financiera (MIF) aplicable a las empresas en reestructuración, junto con la propuesta de registro contable de las principales operaciones conectadas a dichos planes, dada la parquedad existente en la normativa contable española respecto a este ámbito»

❖ Análisis doctrinal





▪ «Condonaciones de deudas realizadas por fundadores o patronos de fundaciones. Análisis de la consulta 4 del BOICAC 135, de septiembre de 2023 »

👉 PILAR GARCÍA GIMÉNEZ. Profesora del CEF.- (España)

Extracto

«Reproducimos a continuación la consulta 4 del BOICAC 135 de septiembre de 2023 para después exponer un ejemplo práctico sobre la misma»

▪ «Sobre la información que hay que incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios Análisis de la consulta 2 del BOICAC 136, de diciembre de 2023»

👉 ANA LUNA GARCÍA GONZÁLEZ. Interventora y auditora del Estado (España)

Extracto

«Aplicación práctica de la consulta 2 del BOICAC 136 de diciembre de 2023, sobre la información que hay que incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios. La consulta versa sobre el contenido que debe incluirse en la nota 13.2.2 del modelo de memoria del PGC, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, tras la modificación introducida por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero»

VI.2.2. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

👉 Entradas diciembre, 2024

▪ «Reformas fiscales en los Estados miembros de la Unión Europea» (03.12.2024)

Acceso al documento original: [Reformas fiscales en los Estados miembros de la Unión Europea](#)

Introducción

👉 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

«El Gobierno de España se ha comprometido en el Plan fiscal y estructural de medio plazo 2025-2028 remitido el pasado 15 de octubre a la Comisión Europea a la aprobación de medidas tributarias destinadas a incrementar la eficiencia y suficiencia recaudatoria del sistema tributario, apoyar la transición energética y promover la equidad. Este Plan viene a sustituir a los Programas de Estabilidad y Nacional de Reformas que venían elaborándose desde finales de los años noventa y se ha aprobado en cumplimiento del nuevo marco de gobernanza económico europeo, que será aplicable a las finanzas públicas de los Estados miembros de la Unión Europea a partir de 2025.

En este contexto he considerado oportuno dedicar esta entrada de nuestro querido blog a exponer algunas de las medidas fiscales aprobadas por los Estados miembros de la UE a partir de un interesantísimo Informe que elabora anualmente la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (TAXUD) de la Comisión Europea. Se trata del Annual Report on Taxation que contiene multitud de datos y un detallado análisis de las reformas fiscales





en los Estados miembros de la Unión Europea y de los retos futuros a que se enfrentan sus sistemas tributarios» [...]

▪ *«La devolución del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos por su oposición al derecho de la Unión Europea (la carga de la prueba y su levantamiento)»*(17.12.2024)

Acceso al documento original: [La devolución del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos por su oposición al derecho de la Unión Europea \(la carga de la prueba y su levantamiento\)](#)

👤 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo.

Introducción

«En sentencia de 20 de septiembre de 2024 (RC 1560/2021) y a la luz del pronunciamiento prejudicial contenido en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 30 de mayo de 2024, DISA (C-743/22), el Tribunal Supremo ha resuelto que: (i) el tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos [«IEH»] se opone a la Directiva 2003/96/CE del Consejo y, en particular, a su artículo 5; (ii) como consecuencia, las administraciones tributarias que recaudaron dicho tributo deben reembolsar las sumas indebidamente ingresadas; (iii) los obligados tributarios (sujetos pasivos o, en su caso, los operadores a los que, por disposición legal, se ha repercutido el tramo autonómico de dicho impuesto) tienen derecho a solicitar y obtener la devolución de los ingresos efectuados en contravención de la mencionada Directiva si acreditan haber soportado la carga indebida; (iii) la única excepción a ese derecho es que el obligado tributario que soportó el tributo se enriquezca injustamente con su reintegro porque lo trasladó directamente vía precio, en todo o en parte, al comprador o adquirente del producto gravado, neutralizando de este modo los efectos económicos perjudiciales en su patrimonio; (iv) la prueba de aquella traslación directa y de esta neutralización corresponde a la Administración, sin que se pueda exigir al obligado tributario que soportó el impuesto indebido la acreditación de que no repercutió económicamente el tributo en sus clientes» [...]

▪ *«La financiación de las pequeñas sociedades por los socios. Calificación y simulación en las transferencias socio-sociedad (a propósito de la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2024)»* (23.12.2024)

Acceso al documento original:

[La financiación de las pequeñas sociedades por los socios. Calificación y simulación en las transferencias socio-sociedad \(a propósito de la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2024\)](#)

👤 CESAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero (23.12.2024)

Introducción

«La sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2024 (Rec. n.º 556/2020) es uno de los muchos pronunciamientos judiciales que se adentran en el mundo de la simulación tributaria. Y de la simulación referida, una vez más, a las operaciones entre el socio y la sociedad.

Las relaciones económicas entre el socio y la sociedad controlada por éste tienen muchas consecuencias fiscales sobre las que ha tenido ocasión de manifestarse la jurisprudencia.





Sobre todo, cuando los negocios entre ambos sujetos son cuestionados por la Inspección por adolecer de alguna anomalía. La jurisprudencia se había pronunciado sobre este tema en relación con la disyuntiva de acudir a la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria) o a operaciones vinculadas (artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades). Y lo hizo el Tribunal Supremo en las sentencias de 6 de junio y 8 de junio de 2023 (recursos de casación 8550/2021 y 5002/2021, respectivamente) para establecer que la base de la sanción resultaría diferente en uno y otro caso. Pero la cuestión que se dilucidaba en estas sentencias se refería a la propia interposición de la sociedad, pues se trataba de sociedades a través de las que se prestaban servicios profesionales. Y en el caso contemplado por la sentencia que nos ocupa, la simulación afecta a los negocios entre el socio y la sociedad relacionados con la transferencia de fondos entre uno y otro y a la naturaleza que, con frecuencia, se pretende atribuir a estas transferencias. Singularmente, cuándo lo que se defiende es que ha habido un préstamo del socio a la sociedad» [...]

▪ «*Algunos pensamientos de final de año*» (31.12.2024)

Acceso al documento original: [Algunos pensamientos de final de año](#)

👉 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista

Introducción

«En estos días, resulta difícil no hacer un stropp (no un stop) a las 9,34 h y ver a vista de pájaro estos 365 días más uno.

En el plano humano, ya sabemos que ha sido un desastre absoluto. España se ha visto afectada por una de las peores catástrofes naturales que se recuerdan. Mi tierra ha quedado arrasada -en parte- por el agua y el barro. Nuestro corazón también. A día de hoy, nos recuperamos, poco a poco. Saldremos, pero a un coste muy elevado, humanamente sobre todo.

Pero bueno, estas líneas no son únicamente para hablar de la tragedia, por difícil que me resulta la tarea de apartarla del pensamiento. Quiero aprovechar estos últimos momentos del año para analizar alguna cuestión que me suscita gran interés y preocupación en el ámbito tributario.

La primera de ellas tiene que ver con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Tras el disparate que fue la aprobación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se plantean, los mediocres de la clase, desde hace unos meses la aprobación de un nuevo Impuesto de "Solidaridad", ahora a las Grandes Herencias. [...]

También por estas fechas nos encontramos con noticias que remarcan que la recaudación fiscal ha crecido este año más del doble que la economía. Pero ¿a qué coste?, ya se lo respondo yo, a cambio de empeorar las condiciones de vida de los españoles. Esto lo podemos constatar en nuestras carnes, vivimos peor y pagamos más impuestos» [...]

VI.2.3. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

👉 NÚMERO 295 – DICIEMBRE 2024





▪ «Las devoluciones tributarias en los negocios patrimoniales fallidos (Tratamiento de las rescisiones contractuales en el ITP y AJD)»

Acceso al documento original: [3ddd78bb-a855-f602-a030-2b6deec84d31](https://doi.org/10.33394/revistas.117.11)

👤 CLAUDIO GARCÍA DÍEZ. ABOGADO. DOCTOR. DOCTOR EN DERECHO.

Introducción

«Las consultas tributarias de la Dirección General de Tributos (DGT) son una de las fuentes de doctrina administrativa en el ámbito tributario, entendiendo por doctrina el conjunto de actos no normativos sino interpretativos que, por un lado, analizan y dotan de significado a la normativa fiscal y, por otro lado, vinculan a otros órganos de la Administración tributaria.

En este sentido, las consultas tributarias conforman, junto con determinadas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), del Ministro de Hacienda así como del propio Director General de Tributos en virtud del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), las fuentes de doctrina administrativa en materia tributaria.

En efecto, el TEAC genera doctrina administrativa, por cuanto sus criterios reiterados vinculan a la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, esto es, en el ámbito estatal, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la propia DGT (art. 239.8 LGT). También vincula a los propios tribunales económico-administrativos regionales y locales así como a los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias. El sentido que hay que dar al término "doctrina reiterada" es de dos resoluciones, al menos, en el mismo sentido.

Asimismo, el TEAC genera doctrina a través de dos tipos de resoluciones que per se producen criterio vinculante. Éstas serían las resoluciones dictadas en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT) y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina (art. 243 LGT)

Como antes hemos mencionado, también generan doctrina tributaria las resoluciones del art. 12.3 LGT, pudiendo diferenciar entre las resoluciones del Ministro de Hacienda y las del Director General de Tributos. Estas resoluciones son disposiciones interpretativas o aclaratorias que se dictan por propia iniciativa de ambos órganos, por tanto, no son una respuesta a preguntas o cuestiones planteadas por los contribuyentes. Ambas deben ser publicadas en el Boletín Oficial del Estado, si bien, se diferencian en el perímetro de vinculación jurídica. Así, las resoluciones del Ministro obligan a toda la Administración tributaria, incluidos los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales así como los Órganos Económico-Administrativos de las comunidades autónomas, mientras que las resoluciones del DGT solo vinculan a la propia DGT y a la AEAT como órganos encargados de la aplicación de los tributos. Finalmente, cabe destacar que, con carácter previo al dictado de estas resoluciones, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública, en ambos casos»

VI.2.4. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión

👉 Número 117 (DICIEMBRE/2024)





→ Observatorio

▪ «*El principio de buena administración en la estrategia de inteligencia artificial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*»

 FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA. Universidad de Castilla-La Mancha. Centro Internacional de Estudios Fiscales

Resumen

«El uso de herramientas basadas en la inteligencia artificial puede incrementar la eficiencia en el desarrollo de las funciones encomendadas a las administraciones tributarias, pero también puede plantear dificultades en la esfera de los derechos y garantías del contribuyente derivadas, entre otras circunstancias, de la inexistencia de una normativa que asegure su adecuada implantación en el seno los procedimientos de aplicación de los tributos. Atendiendo a tales circunstancias, el presente trabajo efectúa un análisis crítico de la estrategia de inteligencia artificial» [...]

▪ «*El concepto de grado plato en el impuesto sobre la cerveza*»

 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«La delimitación del concepto de grado Plato es de gran relevancia en el Impuesto sobre la Cerveza. Esta cuestión no había dado lugar a ninguna discusión desde que se incluyó en la Directiva 92/83/CEE y Directiva 92/84/CEE, hasta el caso Kompania Piwowarska, y cuando parecía que esa sentencia aclaraba definitivamente la cuestión, recientemente ha habido otro pronunciamiento sobre este tema en el caso Athinaiki Zythopoiia»

▪ «*Incoterms: Implicaciones en IVA y Aduanas*»

 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA. Profesor de IVA en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense

Resumen

«Los Incoterms, el IVA y las aduanas son tres elementos esenciales que todo profesional del comercio internacional debe conocer a fondo para garantizar transacciones fluidas y sin imprevistos. Mientras los Incoterms definen las responsabilidades y costos del transporte de mercancías, el IVA regula la fiscalidad en cada transacción, y las aduanas juegan un papel crucial en el control y la normativa de las mercancías en las fronteras. Entender cómo interactúan estos tres conceptos es clave no solo para cumplir con las normativas vigentes, sino también» [...]

▪ «*El Recurso Extraordinario de Revisión*»

 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho

Resumen





«Se expone en el presente estudio el Recurso Extraordinario de Revisión que se contempla en el art. 244 LGT y que guarda estrecha relación con lo expuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo y en la LJCA. Se trata de un recurso extraordinario por dos razones:

- la primera, afecta a resoluciones o sentencias firmes y,
- la segunda, sólo cabe interponerlo por motivos tasados, y en particular, por la aparición de documentos de valor esencial, expresión sobre la que se pronuncia de modo exhaustivo la Jurisprudencia del TS que se incorpora al presente estudio.

▪ *«Un pacto fiscal multi(bi)lateral en el seno del PSOE»*

 DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ. Letrado de la Administración de Justicia

Resumen

«El Congreso del PSOE en Sevilla presentó un debate fundamental sobre la reforma del Sistema de Financiación Autonómica, un tema central para las políticas fiscales del partido. La propuesta de reformar la financiación autonómica se orienta hacia un modelo más equitativo y solidario, con la inclusión de un enfoque multilateral que permita la negociación y el acuerdo entre todas las Comunidades Autónomas; sin embargo, las tensiones entre las demandas regionales de financiación singular y la necesidad de garantizar la cohesión fiscal del Estado central fueron un tema recurrente durante el Congreso. Este análisis se enfoca en las implicaciones jurídicas de las propuestas de financiación, destacando los aspectos» [...]

→ Tribunales

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes | Impuesto sobre Sociedades

▪ *«En torno a la calificación de la sede de dirección efectiva de una entidad que desea ser residente fiscal en España»*

 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Inspector de Hacienda del Estado (ex.). Abogado

Resumen

«Una entidad constituida y domiciliada en el extranjero invoca su residencia fiscal en España por sede de dirección efectiva. Se plantea la cuestión, ante el rechazo de la residencia fiscal, de la aplicación del artículo 13 o del artículo 15 de la Ley General Tributaria»

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes | Impuesto sobre el Patrimonio

▪ *«La vivienda como bien susceptible de producir rendimientos a efectos del límite conjunto IRPF-IP»*

 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado (jub.) Doctor en Derecho. Abogado

Resumen





«La vivienda habitual, al ser un bien inmueble, siempre es susceptible de producir, dada su naturaleza, rendimientos a efectos del límite conjunto del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»

3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- «Base imponible del AJD en el adelanto de la compra del «leasing»

👤 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado (jub.) Doctor en Derecho. Abogado

Resumen

«La base imponible de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, cuando se adelanta la compra de un bien arrendado en «leasing», ejercitando previamente a su finalización la opción de compra, está integrada no solo por el valor residual del bien transmitido, sino, además, por las cuotas pendientes de amortizar»

4. Ley General Tributaria | Secreto profesional

- «La privación del secreto profesional para los asesores fiscales no abogados desde el TJUE y sus efectos»

👤 DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ. Letrado de la Administración de Justicia

Resumen

«La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 29 de julio de 2024, que resolvió el asunto C-623/22, delimita el alcance del secreto profesional en el marco de la Directiva 2018/822 (en adelante, DAC 6), excluyendo de su protección a los asesores fiscales no abogados. Esta decisión establece una diferenciación significativa entre abogados y otros profesionales, redefiniendo los límites de la confidencialidad en el ámbito tributario y generando tensiones entre los principios de confidencialidad y las demandas de transparencia fiscal. Este trabajo analiza las implicaciones jurídicas de dicha sentencia, considerando su interacción con el ordenamiento» [...]

→ Doctrina administrativa

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

- «Fiscalidad de los premios de deportistas no residentes»

👤 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. Inspector de Hacienda del Estado (ex.). Abogado

Resumen

«La retención del gravamen sobre un premio por participar en una competición celebrada en España, obtenido por un deportista no residente, se aplica con independencia de que la renta se pague a la asociación deportiva que autoriza el evento».





VI.2.5. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales

📖 Nº 147/2024 (Octubre-Diciembre)

EDITORIAL

«La no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por administradores y consejeros independencia de su condición de persona física o jurídica»

👤 JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Director de la Revista Técnica Tributaria. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

«La sujeción al IVA de los servicios prestados en la condición de administrador o miembro del consejo de administración de una sociedad mercantil siempre ha resultado una cuestión controvertida y, de hecho, desde la óptica de la imposición indirecta, dista mucho de poder considerarse homogéneo el tratamiento que, a esta relación jurídica, se le ha venido otorgando por los distintos países miembros de la Unión Europea.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2023, dictada en el caso TP 2, parece refrendar el tradicional planteamiento de la Administración Tributaria española relativo a la no sujeción al IVA, en determinadas circunstancias, de los servicios prestados por administradores o consejeros que son personas físicas. No obstante, a su vez, este pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo invita a cuestionar la consolidada doctrina de la Dirección General Tributos según la cual los servicios prestados por personas jurídicas en calidad de administradores o consejeros de entidades mercantiles se encuentran sujetos al citado impuesto.

La sentencia dictada en el caso TP aborda la sujeción al IVA de los servicios prestados por un abogado que tenía la condición de miembro del consejo de administración de varias sociedades anónimas regidas por el derecho luxemburgués. Como consejero de estas entidades, participaba en la toma de decisiones sobre las cuentas, la política de riesgos y el diseño de la estrategia del grupo de sociedades, así como en la elaboración de las propuestas que se transmitían a la junta general de accionista» [...]

I. ESTUDIOS

▪ «Análisis y propuestas sobre las medidas fiscales estatales y autonómicas a raíz de las inundaciones en la comunidad valenciana»

👤 CARMEN URIOL EGIDO. PPL de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de València (España)

Resumen

«En este estudio se realiza un análisis detallado y crítico de las medidas fiscales aprobadas por el Estado y las Comunidades Autónomas para dar una respuesta inmediata a los importantes daños personales y materiales provocados por el temporal de lluvia que se produjo el 29 de octubre de 2024 en diferentes partes del territorio español, afectando de manera especial a numerosos municipios de la Comunidad Valenciana. Y se realizan una serie de propuestas normativas en materia tributaria que contribuyan a la efectiva recuperación de los territorios afectados»





▪ *«Operaciones con causa mixta (donación y contraprestación); régimen jurídico del mecenazgo tras la reforma del RDL 6/2023»*

👉 ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

Resumen

«El RDL 6/2023 introdujo una modificación relevante en las categorías jurídicas. Por primera vez, se establece el derecho al mecenazgo para las donaciones donde exista un retorno para el aportante. Se abandona la condición de que una donación tenga que ser pura y simple y se permiten las donaciones donde existe un componente oneroso (operaciones con causa mixta) siempre y cuando ese retorno esté dentro unos límites cuantitativos (15% del valor del donativo y que sea inferior a 25.000 €). De esta manera, se incorpora una tercera categoría junto a los contratos y las donaciones. Sin embargo, el régimen legal diseñado es incompleto y técnicamente deficiente. Se trata de una norma que, además, se agota en el mecenazgo, sin estudiar el régimen de estas operaciones en otros tributos, como el IVA y el IS. El objeto del presente estudio trata de abordar los diferentes problemas interpretativos de esta nueva regulación»

▪ *«Tratamiento fiscal del private equity extranjero para sus partícipes residentes en España. ¿para qué sirve el artículo 95 LIRPF?»*

👉 FERNANDO VELAYOS JIMÉNEZ. Inspector de Hacienda excedente. (España)

Resumen

«Se analiza la problemática fiscal ligada a inversiones del tipo private equity, realizadas en el extranjero tanto por personas físicas como jurídicas residentes en España; materia sobre la cual no existe apenas doctrina (ni administrativa ni académica) ni jurisprudencia. Se profundiza, en particular, sobre la posible aplicación del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en teoría específicamente previsto para Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en paraísos fiscales, pero se concluye que su utilización se vuelve ilógica si estas últimas entidades están dedicadas a private equity. Todo lo cual se acompaña de un ejemplo para mejor comprensión»

▪ *«Reflexiones y propuestas sobre las acciones civiles aplicadas a la tutela del crédito público. estudio de la nulidad por causa ilícita»*

👉 VÍCTOR F. ROMO BLANCO. Inspector de Hacienda. (España)

Resumen

«El acreedor público, para la defensa recaudatoria del crédito público, para reaccionar frente al fraude de acreedores, tendrá a su disposición tanto las autotutelas administrativas como los remedios civiles y ambas vías serán compatibles y necesarias, especialmente para el caso de que, donde no lleguen las autotutelas sí puedan llegar los remedios civiles.

En este sentido, por la jurisprudencia contenciosa se ha impuesto la necesidad de plazos concisos y conocidos para la declaración de responsabilidades tributarias, surgiendo la





cuestión de cómo abordar el fraude de acreedores que pueda padecer el acreedor público. Dicho fraude de acreedores legitimará al acreedor público para ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es imprescriptible, de suerte que, prescrito el derecho a declarar una responsabilidad tributaria por ocultación de bienes será obligación del acreedor público continuar la actividad recaudatoria por las vías civiles si se dan sus requisitos.

De igual modo, por la jurisprudencia contenciosa se ha sentado que no cabe declarar la responsabilidad tributaria de un menor, como causante o colaborador en la ocultación de bienes en fraude del acreedor público. La solución no será otra que acudir a los remedios civiles, y a ser posible empleándolos combinadamente.

En todo caso, la relación entre todas estas facultades y remedios, —los civiles y los propios de las autotutelas— será de plena compatibilidad. Así, el acreedor público podrá decidir con discrecionalidad técnica, si bien bajo un mandato, el de eficacia, pues lo que para el acreedor privado es principio dispositivo, para el acreedor público es necesidad de eficacia»

▪ «*La reserva de nivelación de bases imponibles negativas del art.105 de la ley del Impuesto sobre Sociedades*»

👉 JAVIER ALONSO MADRIGAL. Profesor Propio de Derecho Financiero y Tributario Facultad de Derecho Comillas-ICADE (España)

Resumen

«El artículo examina críticamente el ámbito de aplicación de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas para empresas de reducida dimensión en el IS y cuantifica su importe en términos financieros, el límite al incentivo y su articulación con la reserva de capitalización y concluye con unas propuestas de lege ferenda»

▪ «*La identificación del riesgo fiscal en la empresa familiar: el papel del «compliance tributario»*»

👉 LUCÍA M^a MOLINOS RUBIO. Profesora permanente laboral de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Zaragoza (España). RAQUEL LACAMBRA ORGILLÉS Profesora doctora interina de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Zaragoza (España)

Resumen

«La implementación de un sistema de compliance tributario en la empresa requiere analizar y evaluar los riesgos de incumplimiento de las obligaciones fiscales que principalmente les pueden afectar. En esta labor será un factor determinante las características específicas de la estructura empresarial. Por lo tanto, también el análisis va a depender de la condición de PYME y de la presencia de la familia en la propiedad o dirección empresarial. Y precisamente este modelo de empresa familiar está ampliamente arraigado en el territorio nacional. Con la finalidad de contribuir a detectar el riesgo fiscal para la implantación de estos sistemas en la empresa familiar se repasan aquellas cuestiones propias que han provocado una mayor litigiosidad»

II. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA NACIONAL Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA





▪ «El artículo 89.2 de la LIS como paradigma de la inseguridad jurídica que rige las operaciones de reestructuración empresarial: RRTEAC de 22 de abril de 2024 (6448/2022 y 6452/2022) y 27 de mayo de 2024 (6513/2022 y 6550/2022)»

👤 GLORIA MARÍN BENÍTEZ. Abogada. (España)

Resumen

«El TEAC se pronuncia sobre la aplicación del artículo 89.2 de la LIS a la aportación no dineraria de participaciones en una sociedad activa a una holding. Negando en el caso la existencia de otra motivación que la de aplicar el artículo 21 de la LIS a los dividendos que en el futuro percibirá la holding, entiende que esa ventaja fiscal es abusiva en la parte que corresponde a las reservas de la sociedad activa generadas antes de la aportación. Afirma también, corrigiendo la doctrina de la DGT, que para la corrección del abuso se podrá denegar al socio el beneficio del diferimiento inherente al régimen de neutralidad fiscal haciendo tributar la parte de la ganancia que corresponda a esas reservas previas a medida que la holding vaya recibiendo los dividendos e introduciendo los ajustes correspondientes para evitar sobreimposición. Las resoluciones, que pretenden que la aplicación del precepto al caso sea respetuosa con el principio de proporcionalidad, introducen una enorme inseguridad sobre las consecuencias de aplicar la cláusula»

▪ «El principio de íntegra regularización obliga a proyectar en los ejercicios no prescritos y objeto de regularización las consecuencias también favorables que resulten de comprobaciones de ejercicios prescritos: STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022»

👤 JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Autónoma de Madrid (España)

Resumen

«El principio de íntegra regularización es el que obliga y hace jurídicamente posible que se proyecten sobre ejercicios no prescritos y que están siendo objeto de regularización, los datos, apreciaciones y conclusiones que, con dimensión jurídica y económica, haya obtenido la Administración tributaria al comprobar los ejercicios prescritos en el ejercicio de su potestad de comprobación e investigación, y ello con independencia de que resulten favorables o desfavorables para el contribuyente»

▪ «El derecho de defensa de los contribuyentes ante «vías de hecho» de la Administración: la novedosa STS de 2 de julio de 2024, rec. Núm. 5831/2023, a propósito de un registro domiciliario en sede de la empresa»

👤 MARÍA RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN. Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad Autónoma de Madrid (España)

Resumen

«En su Sentencia de 2 de julio de 2024, el Tribunal Supremo ha valorado la cuestión de interés casacional siguiente: si la práctica de un interrogatorio a los directivos y empleados de una empresa, en el marco de una entrada en un domicilio constitucionalmente





protegido, no previsto en la autorización judicial de entrada, puede entrañar una vulneración de los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18 CE) y al derecho de defensa (artículo 24 CE). El Tribunal Supremo ha determinado que ello no vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio, aunque sí vulnera el derecho a un proceso con todas las garantías (artículo 24 CE). La sentencia cuenta, no obstante, con un voto particular que sí afirma la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio»

▪ «*Consecuencias en el IP de la regularización socio-sociedad en el IRPF: regularización íntegra y sistema tributario. STS de 23 de julio de 2024, rec.8950/2022*»

👉 EVA M. CORDERO GONZÁLEZ. Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario Acreditada a Catedrática Universidad de Oviedo (España) 1

Resumen

«El presente comentario analiza la doctrina fijada por la sentencia del TS de 23 de julio de 2024 (rec. 8950/2022), según la cual la atribución a la persona física, como rendimientos de la actividad económica en el IRPF, de los rendimientos de una sociedad carente de medios, determina que la regularización practicada después por la Administración autonómica en relación con el IP no pueda limitarse a eliminar la exención de las participaciones en la entidad, debiendo disminuir también su valoración. El trabajo aborda la relevancia de esta sentencia desde el punto de vista del principio de regularización íntegra y considera que el pronunciamiento del TS debería de haber ido más allá para permitir la deducción de la deuda liquidada por el IRPF en la liquidación por IP»

▪ «*Responsabilidad tributaria en cadena: más madera. STS de 24 de julio de 2024, rec. núm. 991/2023*»

👉 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Granada (España)

Resumen

«En casos excepcionales de la llamada responsabilidad «en cadena», el responsable solidario del art. 42.2 LGT puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la declaración de fallido del deudor principal que, a su vez, sirvió de presupuesto para declarar como deudor tributario a un responsable subsidiario»

▪ «*El cómputo de la prescripción para derivar la responsabilidad subsidiaria se inicia en el momento en que pudo declararse fallido al deudor principal, aunque la administración retrase la declaración de fallido a un momento posterior: RTEAC de 18 de septiembre de 2024, R.G. 7050/2021*»

👉 DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Autónoma de Madrid (España)

Resumen

«El TEAC ha interpretado que el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios puede ser anterior al momento de la





declaración de fallido. Así, a partir de una recta interpretación del artículo 67.2 LGT, en donde se establece que el inicio del cómputo de la prescripción se produce con la última actuación recaudatoria realizada con el deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios, ha considerado que una vez constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración debe procederse a la declaración de fallido del deudor. Por tanto, si la insolvencia del deudor ha quedado constatada en el auto de conclusión del concurso de acreedores por finalización de la fase de liquidación, a partir del momento en que tuviera conocimiento de ese auto podría declarar la responsabilidad subsidiaria, por lo que ése sería el momento de la actio nata»

▪ *«La consideración de operaciones vinculadas y su sometimiento a valoración de mercado de determinadas retribuciones obtenidas por los administradores de entidades mercantiles: RTEAC de 24 de septiembre de 2024, RG. 1354/2023»*

👤 EMILIO V. PÉREZ POMBO. Economista-Asesor Fiscal (España)

Resumen

«La doctrina administrativa del Tribunal Económico-Administrativo Central tras la Resolución en unificación de criterio de 24 de septiembre de 2024 y su precedente de 20 de marzo de 2024, establece que, en aquellos casos en que una persona física, ostente el cargo de administrador de una sociedad y, a su vez, sea designado por esta última como representante persona física en el órgano de administración de una tercera, estaríamos ante un doble vínculo, con naturalezas jurídicas y regímenes de valoración diferenciados»

▪ *«El efecto de los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia en los proyectos de I+D+I: la vinculación de schrödinger»*

👤 ENEKO RUFINO BENGOCHEA

Resumen

«El Tribunal Supremo ha fijado jurisprudencia sobre el efecto de los Informes Motivados Vinculantes (IMV), emitidos por el Ministerio de Ciencia, en la calificación de las actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica (I+D+i). La fundamentación jurídica del TS ha sido audaz y arrolladora frente a una praxis de la AEAT que vaciaba de contenido, no sólo los IMV, sino la propia deducción de IT. Sin embargo, la jurisprudencia se ha limitado a la vigencia del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y no al de la Ley del Impuesto sobre Sociedades»

III. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

▪ *«La Directiva DAC 6 sometida a un test de validez a la luz de la carta europea de derechos fundamentales: la STJUE de 29 julio 2024 en el asunto c-623/22, Belgian Association Of Tax Lawyers»*

👤 JOSE MANUEL CALDERÓN CARRERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de A Coruña (España)

Resumen





«Esta sentencia del TJUE viene a validar a grandes rasgos el sistema de reporting establecido por la Directiva UE «DAC6», frente a su cuestionamiento general y específico con arreglo a los principios de legalidad ordinaria y penal y el derecho a la intimidad en los términos establecidos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales.

El TJUE, a través de este pronunciamiento, perfila el sistema dual de comunicación y notificación de los profesionales del Derecho comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva DAC6, matizando los principios recogidos en su precedente de 8 de septiembre 2022 C-694/20. Esta jurisprudencia termina desarrollando y concretando, en este contexto, la protección del secreto profesional del abogado en relación con obligaciones de comunicación de información con el Fisco que puedan proyectarse sobre información obtenida en el curso de sus actividades de asesoramiento y defensa jurídica.

De acuerdo con este pronunciamiento del Tribunal de Justicia podría mantenerse que los «abogados» en el sentido del art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5, terminan siendo los profesionales del Derecho que gozan de una mayor protección regulatoria, al resultar beneficiados por el secreto profesional (abogado-cliente) en el marco del ejercicio de las actividades asesoramiento y defensa de clientes en relación con asuntos jurídico-tributarios, cuando menos en el marco y a los efectos de la aplicación de la DAC6»

▪ «*Precisiones jurisprudenciales sobre el régimen de grupos a efectos del IVA: la STJUE de julio de 2024, c-184/23*»

👉 JOSE MANUEL CALDERÓN CARRERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de A Coruña (España)

Resumen

«Esta sentencia del TJUE contribuye a reforzar la seguridad jurídica en la aplicación del régimen de fiscal de grupos de IVA, al confirmar la aplicación de la regla de «disregard» que rige en el ámbito de los grupos de IVA, en el sentido de que las operaciones internas entre los miembros del grupo no existen a los fines del IVA, incluso en casos donde tales operaciones tienen lugar entre miembros cuyas «operaciones exteriores» (output transactions) están normalmente exentas de IVA»

▪ «*Bonificaciones fiscales dirigidas a instrumentar objetivos sistémicos de política social (contratación laboral para trabajo en territorio nacional) y libre prestación de servicios: la STJUE de 26 septiembre de 2024, C-387/22*»

👉 JOSE MANUEL CALDERÓN CARRERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de A Coruña (España)

Resumen

«Esta sentencia del TJUE constituye un precedente importante al validar medidas nacionales que restringen el ámbito objetivo de aplicación de bonificaciones fiscales del IRPF y reducciones de cuotas de la seguridad social en relación con trabajadores de un sector que desempeñen sus actividades en el territorio de un Estado miembro, excluyendo la aplicación de tales bonificaciones fiscales y reducciones de cotizaciones en situaciones





transfronterizas donde las prestaciones de servicios se realizaran efectivamente en el territorio de otro Estado miembro.

El TJUE reconoció que los objetivos de protección social de los trabajadores y sistémicos del mercado laboral nacional pueden constituir una razón imperiosa de interés general, que permite compatibilizar con el Derecho de la UE ciertas medidas fiscales nacionales que articulan diferencias de trato penalizando la realización de actividades o inversiones en el territorio de otros Estados»

▪ *«La protección del secreto profesional de los abogados en el contexto de la aplicación de mecanismos de intercambio de información tributaria a nivel europeo: la STJUE de 26 de septiembre de 2024, C-432/23»*

👤 JOSE MANUEL CALDERÓN CARRERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de A Coruña (España)

Resumen

«Esta sentencia posee gran trascendencia práctica en la medida en que el TJUE fija doctrina sobre la protección del secreto profesional de los abogados que realizan actividades de asesoramiento y defensa a clientes, frente a requerimientos de información cursados por autoridades fiscales, a la luz de la Carta Europea de Derechos Fundamentales.

El pronunciamiento del TJUE se produce en relación con procedimientos de intercambio de información rogados puestos en marcha en aplicación de la Directiva 2011/16/UE, estableciendo en este sentido los principios de protección del secreto profesional de los abogados en el marco de inspecciones fiscales, resultando aplicable el Derecho de la UE, pudiendo afectar a lo establecido en la LGT»

IV. PRÁCTICA PROFESIONAL

▪ *«Deducción del IVA en gastos relacionados con bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad»*

👤 SERGIO PÉREZ VEGAS. Director General Técnico de 60días (España)

Resumen

«Constituye el objeto del presente artículo aclarar y explicar la evolución de la normativa y la doctrina administrativa relativas a una cuestión generadora de numerosas controversias entre la Administración y los contribuyentes (fundamentalmente PYMES y autónomos), como es la posibilidad de deducir el IVA soportado como consecuencia de la realización de gastos relacionados o vinculados a bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional como, por ejemplo, los suministros de agua, luz, gas, teléfono o internet»

VI.2.6. CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales) Número. 192 - 3/2024

EDITORIAL:





«En este nuevo número de Crónica Tributaria, el tercero de 2024, se contienen cinco nuevas aportaciones doctrinales y dos comentarios bibliográficos.

El primer artículo, *“Los imprecisos controles de legalidad sobre la asistencia mutua en la recaudación de créditos de Derecho público en la Unión Europea”*, corresponde a Roberto Ignacio Fernández López (Universidad de Vigo). Este trabajo tiene como objetivo estudiar cómo funcionan los controles de legalidad en la asistencia mutua para la recaudación de créditos tributarios en la UE, especialmente en cuanto al reparto de competencias entre los Estados involucrados. Se analizan los principales conflictos que ha tratado el Tribunal de Justicia de la UE en los últimos años, como la correcta notificación al deudor, la diferencia entre el instrumento de ejecución del Estado solicitante y las medidas adoptadas por el Estado requerido, y la justificación de las medidas cautelares solicitadas. Se observa que estos controles legales son imprecisos, lo que afecta a las garantías jurídicas del deudor al ejercer su defensa. Entre las propuestas de su autor cabe destacar la modificación de la Directiva 2010/24/UE con el fin de reforzar la protección jurídica del deudor mediante una mayor exigencia de proporcionalidad y justificación en las medidas cautelares, y mejorar las garantías en cuanto a la notificación y vías de impugnación.

El siguiente artículo, desarrollado por Mónica García Freira (Universidad de Vigo), se titula *“La perspectiva de género en los Presupuestos públicos y en el sistema impositivo español en relación con el emprendimiento femenino”*. Este estudio se enfoca en analizar los presupuestos públicos a diferentes niveles territoriales y su capacidad para promover el empleo femenino, en especial el emprendimiento de las mujeres, incluyendo también el análisis de algunas medidas fiscales vigentes en nuestro sistema tributario. La autora defiende que tanto el sistema de ingresos tributarios como el gasto público pueden apoyar el avance de políticas de igualdad de género, particularmente al facilitar el acceso de las mujeres al mercado laboral y al incentivar sus proyectos emprendedores. Por su parte, el gasto público, clave para satisfacer necesidades colectivas, debe centrarse en áreas prioritarias como la inserción laboral de las mujeres y su emprendimiento, asegurando una asignación equitativa de recursos, aunque no todo aumento del gasto público puede considerarse positivo si perpetúa la desigualdad. En este sentido se señala que es necesario diseñar políticas de gasto con indicadores que permitan medir su impacto en la igualdad de género. Por lo que se refiere a las medidas tributarias actuales se consideran insuficientes para mejorar la participación femenina en el mercado laboral, ya que son limitadas y basadas en roles sociales preconcebidos. En definitiva, García Freira propone revisar los incentivos fiscales y dar mayor importancia al Derecho Presupuestario, aumentando subvenciones y políticas específicas que promuevan la igualdad de género y la autonomía económica de las mujeres, tanto a nivel nacional como en instituciones europeas.

El tercero de los trabajos científicos es una aportación de Eva María Gil Cruz (ICADE-Universidad Pontificia Comillas) bajo el título *“La exigencia jurisprudencial de respeto al principio de proporcionalidad de la Unión Europea por el Derecho tributario nacional”*. Este trabajo analiza dos temas jurídicos con relevancia en el ámbito tributario. Por un lado, la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho sancionador tributario, cuestionando si es adecuado imponer sanciones basadas en un porcentaje fijo de la cuota tributaria dejada de ingresar, sin considerar la falta de indicios de fraude o el perjuicio a la Hacienda Pública. Por otro lado, se lleva a cabo un exhaustivo examen del principio de primacía directa del Derecho de la Unión Europea. La autora explica cómo los





pronunciamientos judiciales analizados refuerzan la aplicación del principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias y la primacía del Derecho de la UE sobre las leyes nacionales.

El cuarto artículo científico, firmado por Salvador Montesinos Oltra (Universitat de València), aborda las *“Expectativas y realidad acerca del supuesto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto”*. Montesinos analiza la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 149/2023, de 22 de noviembre, que valida el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas y lo considera compatible con los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. Para el autor la posición del Tribunal es correcta y el impuesto no conculca dichos principios. En relación con el principio de no confiscatoriedad, el autor defiende su no vulneración por parte del impuesto ya que, teniendo en cuenta la regulación de sus elementos de cuantificación, difícilmente puede incidir sobre el patrimonio neto del contribuyente. El carácter no confiscatorio también se extiende al Impuesto sobre el Patrimonio. Así, y de acuerdo con las estadísticas de dicho tributo para el período 2011-2020 difícilmente puede afectar de forma significativa a la riqueza gravada ni mucho menos agotarla.

Para cerrar la sección de los artículos científicos, este número incluye un trabajo sobre *“El informe económico-financiero en la ley de residuos”* que nos presenta Álvaro Luis Santodomingo González (interventor-tesorero de la Administración Local). El autor estudia las implicaciones que conlleva la aprobación de la Ley 7/2022, que prevé la obligatoriedad de que todos los ayuntamientos españoles establezcan una tasa o tarifa que financie el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos, exigiendo a su vez que las mismas sean específicas, diferenciadas y no deficitarias, por lo que deberán cubrir el coste del servicio. Dicha cobertura de costes determina la necesidad de un documento en el que se expongan, justifiquen y cuantifiquen los costes directos e indirectos del servicio, así como los ingresos que se vayan a generar. El autor analiza con exhaustividad todas las exigencias de este documento o informe económico-financiero.

El apartado de comentarios de bibliografía recoge dos aportaciones. La primera, firmada por Domingo Carbajo (Agencia Estatal de Administración Tributaria), comenta y destaca las principales aportaciones de la monografía de Eduardo R. Sánchez Álvarez sobre *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la división de la cosa común. Aspectos controvertidos y ejemplos prácticos* (Tirant lo Blanch, 2024). La segunda, a cargo de José Francisco Sedeño López (Universidad de Málaga), valora la obra colectiva sobre *Estudios sobre las finanzas públicas ante la España despoblada* (Tirant lo Blanch, 2023), coordinada por Daniel Casas Agudo y Francisco García-Fresneda y dirigida por el profesor José Antonio Sánchez Galiana»

→ Artículos científicos

1. «LOS IMPRECISOS CONTROLES DE LEGALIDAD SOBRE LA ASISTENCIA MUTUA EN LA RECAUDACIÓN DE CRÉDITOS DE DERECHO PÚBLICO EN LA UNIÓN EUROPEA»

👤 ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Vigo

▪ Recibido: Febrero, 2024. Aceptado: Mayo, 2024





Resumen

«Este trabajo tiene por objeto analizar cómo operan los controles de legalidad que inciden actualmente sobre la actividad administrativa de asistencia mutua en la recaudación de créditos tributarios y otras exacciones de derecho público dentro de la UE, singularmente en lo que afecta al reparto de las competencias revisoras entre los Estados concernidos. Para ello, se examinan los principales aspectos conflictivos que han sido objeto de enjuiciamiento en los últimos años por el TJUE y que afectan, entre otras cuestiones de interés, a la correcta notificación del instrumento de cobro al deudor, a la necesaria distinción entre el instrumento de ejecución dictado por el Estado requirente y las medidas ejecución implementadas por el Estado requerido, así como al alcance y justificación de las medidas cautelares adoptadas a instancia de la autoridad peticionaria de la cooperación interestatal. Se constata una evidente imprecisión en el desempeño de dichos controles legales por las autoridades de los países implicados, con la consiguiente merma de las garantías jurídicas que deben asistir al deudor cuando ejerce sus derechos de defensa»

2. «LA PERSPECTIVA DE GÉNERO EN LOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS Y EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL EN RELACIÓN CON EL EMPRENDIMIENTO FEMENINO»

👤 MÓNICA GARCÍA FREIRÍA. Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Vigo.

▪ Recibido: Marzo, 2024. Aceptado: Abril, 2024

Resumen

«El presente estudio tiene por objeto analizar los Presupuestos públicos en distintos niveles territoriales y sus potencialidades para fomentar el empleo femenino y, más concretamente, el emprendimiento por parte de las mujeres. Igualmente, y con este propósito, se analizarán también algunas medidas tributarias presentes en nuestro Ordenamiento jurídico. En el marco actual, el sistema tributario y el gasto público pueden contribuir al desarrollo de medidas vinculadas a la política de igualdad entre mujeres y hombres, en particular, mejorando el acceso al mercado laboral del colectivo femenino, así como fomentando sus iniciativas de emprendimiento»

3. «LA EXIGENCIA JURISPRUDENCIAL DE RESPETO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA POR EL DERECHO TRIBUTARIO NACIONAL»

👤 EVA M.^a GIL CRUZ. Profesora Facultad de Derecho. ICADE – Universidad Pontificia Comillas-

▪ Recibido: Febrero, 2024. Aceptado: Mayo, 2024

Resumen

«Mediante el presente trabajo se busca analizar dos cuestiones de gran transcendencia jurídica sobre una materia recurrente. La primera de ellas referida a una cuestión de fondo consistente en la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho sancionador tributario cuando la sanción se cuantifica mediante un porcentaje fijo de la cuota dejada de ingresar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de indicios de fraude ni de perjuicio económico para el Tesoro Público. La segunda, de tipo procedimental, versa sobre el





principio de primacía directa del Derecho de la UE, ante la inexistencia objetiva, clara y concluyente de duda alguna sobre su aplicación»

4. «EXPECTATIVAS Y REALIDAD ACERCA DEL SUPUESTO CARÁCTER CONFISCATORIO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO NETO»

👤 SALVADOR MONTESINOS OLTRA. Profesor titular de Derecho financiero y tributario Universitat de València

▪ Recibido: Febrero, 2024. Aceptado: Abril, 2024

Resumen

«La sentencia del Tribunal Constitucional n.º 149/2023, de 22 de noviembre, considera ajustado a los principios de capacidad económica y de interdicción de la confiscatoriedad del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas. En este trabajo se analiza dicha sentencia refutando las expectativas que había generado la previa jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana acerca de una posible declaración de inconstitucionalidad de la imposición sobre el patrimonio neto de las personas físicas por presunta vulneración del principio de no confiscatoriedad. Tras analizar los datos estadísticos del Impuesto sobre el Patrimonio, el trabajo concluye que el criterio del Tribunal Constitucional es acertado y que no es posible extrapolarlo a este impuesto ni siquiera teniendo en cuenta su incidencia recurrente sobre el patrimonio en el largo plazo»

5. «EL INFORME ECONÓMICO-FINANCIERO EN LA LEY DE RESIDUOS»

👤 ÁLVARO LUIS SANTODOMINGO GONZÁLEZ. Interventor-tesorero de la Administración Local Investigador en formación en la Escuela Internacional de Doctorado de la UNED.

▪ Recibido: Febrero, 2024. Aceptado: Marzo, 2024

Resumen

«La Ley 7/2022 impone a los ayuntamientos el establecimiento de una tasa o tarifa que financie el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos, las cuales habrán de ser específicas, diferenciadas y no deficitarias. La determinación y justificación del importe de las tasas o tarifas deberá plasmarse en un informe económico-financiero que incluya los costes directos e indirectos del servicio, los ingresos que genere y los módulos de reparto del coste neto entre los contribuyentes. Una de las principales novedades es la relativa a la introducción del pago por generación como elemento cuantificador»



VII. TRIBUNA

«EL (BIEN) LLAMADO IMPUESTO A LA BANCA Y LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES O BONOS CONTINGENTEMENTE CONVERTIBLES (COCO'S): ANTE UNA NUEVA CONTROVERSIA»

 ALBERTO MARZAL CERVANTES (Economista)

I.- INTRODUCCIÓN II.- LOS PASIVOS FINANCIEROS CON NATURALEZA DE CAPITAL: EL CAPITAL DE NIVEL 1 ADICIONAL (AT1). BREVE APROXIMACIÓN A SU NATURALEZA MERCANTIL III.- TRATAMIENTO CONTABLE CON ESPECIAL REFERENCIA AL REGISTRO DE SU REMUNERACIÓN: UN DAMERO MALDITO IV.- LA CUANTIFICACIÓN DEL GRAVAMEN: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA CON DOS ENFOQUES POSIBLES. UN PUNTO Y SEGUIDO: LA LEY 7/2024, DE 20 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE ESTABLECE UN IMPUESTO SOBRE EL MARGEN DE INTERESES V.- CONCLUSIONES

I.- INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, por Ley 38/2022, de 27 de diciembre, con la denominación de prestación patrimonial pública de carácter no tributario, se introdujo un gravamen temporal de entidades de crédito cifrado en el 4,8 por ciento a aplicar sobre el margen de intereses y comisiones del obligado al pago.

Sirva de presentación para el presente artículo que nuestro objetivo, pese al término coloquialmente utilizado en nuestro título, no es delimitar los difusos contornos jurídicos de la figura creada por el legislador, máxime, Sentencias del Tribunal Constitucional mediante, después de la reforma operada sobre el particular en la Ley General Tributaria (Disposición adicional primera), a través de la Ley de Contratos del Sector Público, ni, muchísimo menos, adentrarnos en su posible inconstitucionalidad, o, simplemente, solapamiento con otros tributos u otras figuras de índole tributaria.

No nos resistimos, sin embargo, pese al tiempo transcurrido, a citar aquí una frase contenida en una Sentencia de nuestro Tribunal Supremo de fecha 13 de febrero de 2007, siendo Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero: "Las cosas son lo que son no lo que se les llama".

Pero como decíamos, este no es el objeto de nuestras líneas.





Antes al contrario, nuestra intención, superando los posibles obstáculos a que antes se ha hecho sucinta referencia, no es otra que centrarnos en la cuantificación del gravamen, y, en concreto, en la incidencia que sobre su determinación, respecto al margen de intereses, pueda o deba tener la remuneración asociada a los instrumentos financieros que se consideran capital de nivel 1 adicional a efectos regulatorios o de solvencia: las llamadas participaciones preferentes o valores o bonos eventual o contingentemente convertibles (Contingent Convertible-CoCo's- en su terminología inglesa).

Son los instrumentos financieros conocidos como AT1: Additional Tier 1.

Instrumentos que, adelantamos, no son capital mercantil pero sí son capital regulatorio.

"El margen de intereses viene definido generalmente por la diferencia entre los intereses obtenidos del activo y los satisfechos por el pasivo"

Y decimos esto, por cuanto, como veremos, dicha remuneración puede no asentarse contablemente en una cuenta de gasto en sentido estricto, siendo así que la Ley contiene una referencia al margen de intereses, entendido como la diferencia entre ingresos y gastos por ese concepto, que figure en la cuenta de pérdidas y ganancias.

De hecho, en el seno de la Unión Europea, para que estos instrumentos computen como AT1 su retribución debe efectuarse con cargo a partidas distribuibles.

Como se adivina, al no contabilizarse como gasto financiero, no forman parte del margen de intereses que contablemente depara la cuenta de resultados y quedan, en principio, a extramuros del gravamen en lo que se refiere a su cuantificación y determinación.

Es evidente, no obstante, que los fondos captados con su emisión y colocación se utilizan en el desarrollo de la actividad financiera que normalmente lleva a cabo una entidad de crédito del mismo modo que cualquier otro recurso ajeno, contribuyendo de esta manera a financiar el activo y sus operaciones activas.

Y todo ello sin perjuicio de las diferentes alternativas que pudieran existir para reflejar contablemente, de una forma adecuada, su verdadera naturaleza, tanto en balance, como en resultados, cuestiones ambas sobre la que volveremos más adelante al no estar ninguna de ellas definitivamente zanjadas, al menos desde el punto de vista teórico, porque, como ya hemos deslizado, su remuneración debe ir contra patrimonio para que cumplan con lo dispuesto en la normativa comunitaria sobre solvencia, fundamentalmente contenida en el Reglamento (UE) nº 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y su modificación posterior a través del Reglamento (UE) 2019/876, de 20 de enero.

De ahí precisamente deriva el problema planteado y la controversia que recientemente se ha suscitado ante la Administración tributaria a la hora de establecer la prestación finalmente debida.

II.- PASIVOS FINANCIEROS CON LA NATURALEZA DE CAPITAL. LOS AT1: PARTICIPACIONES PREFERENTES O COCO'S (BONOS EVENTUALMENTE CONVERTIBLES). CARACTERISTICAS Y NATURALEZA MERCANTIL

Las participaciones preferentes eventualmente convertibles -los CoCo's- actúan como una especie de seguro frente a las crisis financieras fortaleciendo el balance de las entidades de crédito.



A estos efectos, resulta absolutamente indiferente la denominación que se emplee (participación, bono, valor) puesto que lo esencial radica en las características que los instrumentos reúnen y en su eventual conversión, por mandato legal, en capital de nivel 1 ordinario (en inglés Common Equity Tier 1-CET1) si se produce el hecho desencadenante que da lugar a la citada conversión.

En este sentido, puede decirse sin ambages que incrementan la solvencia de dichas entidades.

Destinados a absorber pérdidas en caso de insolvencia por debajo de unos umbrales o ratios determinados, su finalidad es, de un lado, prevenir y, de otro, conseguir que los costes aparejados a estas situaciones sean soportados o sufragados privadamente y no por todos los contribuyentes.

Se trata, pues, de títulos que se convierten automáticamente en capital (capital en sentido mercantil, capital de nivel 1 ordinario a efectos regulatorios y de solvencia)) en el caso de que se produzca una contingencia regulatoria prevista en la legislación sobre la materia.

Resumidamente sus características más distintivas serían:

- .- Deben ser emitidos directamente y estar completamente desembolsados
- .- En caso de insolvencia su prelación debe ser inferior a los instrumentos de capital de nivel 2
- .- Han de ser perpetuos sin que existan condiciones que incentiven su reembolso
- .- Si existen opciones de reembolso anticipado su ejercicio ha de depender exclusivamente de la voluntad del emisor
- .- Solo pueden ser reembolsados si se cumplen determinadas condiciones y en ningún caso antes de transcurridos cinco años desde su emisión excepto si se cumplen determinadas condiciones
- .- Sus distribuciones deberán abonarse con cargo a partidas distribuibles y, en su caso, lo serán con plena discrecionalidad por parte del emisor y sin efectos acumulativos, pudiendo cancelarse indefinidamente sin que ello suponga impago o restricción alguna para el mismo
- .- Deberán amortizarse o convertirse en instrumentos de capital de nivel 1 ordinario en caso de producirse una circunstancia desencadenante, por ejemplo cuando la ratio CET1 de la entidad descienda por debajo del valor 5,125%. En el supuesto de conversión habrán de especificarse el tipo de conversión y un intervalo para la misma.

Tanto en los casos de conversión como en los de amortización se generarán, en virtud del marco contable aplicable, elementos que puedan considerarse capital de nivel 1 ordinario.

Asimismo la entidad emisora de estos instrumentos para su conversión en instrumentos CET1 cuando se produzca una circunstancia desencadenante garantizará que su capital social autorizado sea suficiente en todo momento para convertir todos los AT1 en acciones ante dicha circunstancia desencadenante.

“LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES O BONOS EVENTUALMENTE CONVERTIBLES SON PARA EL EMISOR INSTRUMENTOS FINANCIEROS COMPUESTOS CON CARACTERÍSTICAS PROPIAS TANTO DE CAPITAL COMO DE DEUDA”





Lo señalado se enmarca, por tanto, en el ámbito de la normativa prudencial y de solvencia, y tiene por finalidad dotar a las entidades de crédito de un adecuado nivel de capital y de mayor calidad, entendiendo el término capital no en un sentido jurídico-mercantil, sino atendiendo al grado de solvencia que la actividad financiera exige, esto es, con su significado en el marco regulatorio.

Del simple repaso de lo hasta ahora indicado fácilmente se infiere que los instrumentos financieros AT1, como ya se ha apuntado, no son jurídicamente capital, por más que a efectos financieros y de solvencia computen como tal.

En este sentido, pueden convertirse en acciones ordinarias, en instrumentos financieros CET1, si se produce el hecho desencadenante, ergo no son CET1 sino hasta o en el momento de su conversión.

En el ámbito propio de la solvencia de las entidades cumplen, eso sí, una función equiparable a la del capital ordinario, por cuanto, a estos solos efectos, tienen la consideración de fondos propios.

A nuestro juicio la conclusión sería que puesto que los AT1 pueden convertirse en acciones ordinarias en caso de que se produzca un hecho desencadenante, tales instrumentos financieros jurídica y mercantilmente no son capital ni derivan o traen causa del contrato de sociedad.

Nótese en este punto que tampoco otorgan derecho alguno a participar en los activos residuales de la entidad en caso de liquidación, derecho este inherente siempre a la cualidad de socio.

Son por tanto instrumentos financieros con unas características especiales que participan tanto de la naturaleza propia del capital ordinario (equity) como de la de los pasivos financieros (debt), pero, ni son capital, ni se sitúan en el mismo nivel de prelación que este o que aquellos.

De ahí que quepa denominarlos como lo que son: pasivos con la naturaleza de capital.

Llegados a este punto, inevitablemente surge para el contable la pregunta del millón: ¿Cómo deben contabilizarse los CoCo's? O si se quiere, de otro modo: ¿Cuál sería la forma más adecuada para registrar contablemente esta clase de instrumentos financieros?

La pregunta la referimos tanto a su registro en balance: en el epígrafe correspondiente al capital o en el correspondiente a los pasivos, como al registro de la retribución asociada: gasto financiero o distribución o cargo en patrimonio neto, y ya anticipamos que la respuesta no es, ni mucho menos, sencilla.

A ello dedicamos el siguiente apartado.

III.- TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES O BONOS AT1. REFERENCIA ESPECIAL A SU RETRIBUCIÓN ASOCIADA. UN DAMERO MALDITO

Queremos empezar este apartado señalando que, transcurridos casi quince años desde la quiebra de Lehman Brothers, no contamos aún con una visión inequívoca sobre la forma de registrar contablemente los AT1 y su remuneración, más allá de las interpretaciones que se desprenden de la lectura de la norma contable aplicable, a veces, difícilmente entendible: la Norma Internacional de Contabilidad-NIC- /IAS nº 32.



Hablamos de derecho contable y de instrumentos complejos que se presentan bajo el paraguas de una NIC en ocasiones un tanto confusa o poco clara por lo que tampoco debe sorprendernos el estado de la cuestión.

En efecto, hasta donde podemos saber, no existe hoy en día una regla explícita sobre el registro contable de esta clase de instrumentos financieros. No al menos para el registro de su remuneración.

En el bien entendido de que, naturalmente, resulta aplicable el extenso acervo normativo existente: el marco conceptual contable, la citada NIC nº 32, el Código de Comercio, el Plan General Contable, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 5 de marzo de 2019, y, fundamental y específicamente, en lo que aquí nos atañe la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España.

En particular, la Norma 19 de la Circular define un instrumento de patrimonio neto como un negocio jurídico que evidencia o refleja una participación residual en los activos de la entidad que lo emite, una vez deducidos todos sus pasivos.

Por su parte, un pasivo financiero se define como cualquier compromiso contractual que suponga entregar efectivo u otro activo a un tercero o que pueda ser liquidado mediante la entrega de un número variable de instrumentos de patrimonio neto del emisor.

A su vez un instrumento financiero compuesto es aquel que crea simultáneamente para su emisor un pasivo financiero y un instrumento de patrimonio neto.

Se trata al fin y a la postre de exigir una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización.

Es por eso que determinadas acciones emitidas puedan contabilizarse como un pasivo financiero y su retribución asentarse como un gasto financiero. Posteriormente volveremos sobre este punto.

En definitiva, los instrumentos financieros deben presentarse como pasivos o patrimonio neto atendiendo para ello no sólo a la forma jurídica sino especialmente a la realidad económica de las operaciones.

Como corolario la Norma 21. Emisión de instrumentos financieros, contiene y establece los principios para su clasificación en balance de acuerdo con los criterios y definiciones anteriormente expuestos y en su apartado 11 regula la asignación de los importes que corresponda atribuir a cada uno de los componentes en el caso de los instrumentos compuestos.

En este sentido caracteriza los instrumentos de patrimonio neto por otorgar a sus tenedores el derecho a participar en los activos residuales de la entidad en caso de liquidación.

Estos instrumentos, además, sólo, y remarcamos esta palabra, pueden ser retribuidos mediante dividendos respecto a los cuales el emisor no asume ninguna obligación contractual de retribuir al tenedor. Tampoco incluyen obligación alguna que suponga entregar efectivo, activos o un número variable de sus propios instrumentos de patrimonio neto a un tercero.

Como cierre se añade que cualquier instrumento emitido que no se clasifique como de patrimonio neto se clasificará como pasivo financiero.





Si recordamos ahora las características más comunes a los AT1, las que definen su naturaleza, podríamos agruparlas como sigue:

- .- Son instrumentos emitidos sin fecha de vencimiento pero el emisor puede reembolsarlos en fechas determinadas bajo autorización del supervisor
- .- Pagan un interés que puede cancelarse a discreción, no acumulativo. También a instancias del supervisor
- .- En el supuesto de producirse el evento o hecho desencadenante se convierten en un número variable de acciones del emisor.

Ese evento es un hecho futuro e incierto que cae o queda fuera del control tanto del emisor como del tenedor del título. Por ejemplo, una ratio que desciende por debajo del mínimo regulatorio exigido.

En terminología NIC se trata de un evento genuino, lo que significa que no puede ser ignorado a efectos de la presentación en balance del instrumento.

Puede apreciarse que los AT1 presentan rasgos que son comunes a los instrumentos de patrimonio neto y a los pasivos financieros.

¿Cómo deben contabilizarse entonces?

La pregunta es doble en cuanto se refiere tanto a su presentación en balance (como patrimonio, como deuda) como al modo de registrar su remuneración (distribución o gasto financiero).

Para dar respuesta y encontrar la solución de lo que nosotros hemos denominado un damero maldito intentaremos resumir la postura y los debates llevados a cabo durante los meses de junio y julio del año 2013 y el mes de enero del año 2014 en el seno del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRIC por sus siglas en inglés).

Así, en cuanto a la propia naturaleza del instrumento, el Comité valoró las siguientes alternativas, todas ellas posiblemente aplicadas en la práctica.

- 1.- Se trata de un pasivo financiero (encaja con su definición) puesto que el emisor viene obligado contractualmente a entregar un número variable de sus propias acciones de ocurrir el hecho desencadenante.
- 2.- Estamos ante un instrumento compuesto porque a la característica anterior se añade la discrecionalidad en el pago de los intereses, rasgo este distintivo de la remuneración a las acciones. En la asignación de los valores a cada componente el pasivo financiero debiera valorarse por su valor actual (considerando la variable tiempo).
- 3.- Mismo enfoque anterior pero el componente de pasivo financiero ha de valorarse al ciento por ciento porque el hecho desencadenante puede producirse de manera inmediata.
- 4.- El instrumento es un instrumento financiero compuesto con un componente de patrimonio y un derivado implícito por la conversión inherente al mismo. La distribución del valor de cada componente sería igual que en la alternativa anterior al ser residual el componente de patrimonio.



5.- El instrumento es en su totalidad un instrumento de patrimonio porque no tiene vencimiento y representa una participación residual en los activos netos del emisor. El derivado implícito presenta las mismas connotaciones.

Como puede observarse las posturas van de un extremo al otro: pasivo financiero versus capital, pasando por tres enfoques intermedios (instrumento compuesto) que en realidad sólo presentan diferencias de matiz.

“LA POSICIÓN MAYORITARIA ADOPTADA POR EL IFRIC SE INCLINA POR ATRIBUIR AL COMPONENTE DE PASIVO FINANCIERO EL CIENTO POR CIENTO DEL VALOR NOMINAL DEL INSTRUMENTO FINANCIERO”

Pues bien, de todas estas alternativas la posición mayoritaria del Comité se decanta por la tercera, de modo que cabe afirmar que, actualmente, constituye una convención generalmente aceptada la consideración de los AT1 como instrumentos financieros compuestos en los que el valor asignado al componente de patrimonio es “cero”.

La razón, como se ha dicho, estriba en que el evento es genuino y puede ocurrir de forma inmediata, por lo que el componente de pasivo debe valorarse por el importe que el emisor debe entregar (reembolsar) inmediatamente.

Por tanto, en consonancia con lo dispuesto en la NIC/IAS nº 32, las participaciones preferentes eventualmente convertibles (los CoCo's) deben presentarse en el balance del emisor, conforme a su fondo económico, como un pasivo financiero y por un importe igual al total nominal de la emisión.

Se podría afirmar, en consecuencia, que a los efectos de la cuestión objeto de nuestro artículo -cuantificación del gravamen temporal-, de la que nos ocuparemos en el apartado siguiente, contablemente nos encontramos ante un pasivo financiero.

Este consenso generalizado sobre la forma de presentar en balance los AT1 no puede, sin embargo, predicarse con la misma amplitud respecto del registro contable de la remuneración asociada a estos instrumentos financieros.

En principio, en la alternativa tercera (la mayoritariamente aceptada) el componente de capital existe, aunque el valor atribuido al mismo sea “cero”, al ser discrecional el pago de la remuneración, y, por ello, se entiende que el reflejo en contabilidad de su pago debe hacerse con cargo a patrimonio neto.

Así, se dice, queda reconocida la existencia de dicho componente.

Ocurre, no obstante, que esta posición no es absolutamente compartida.

Por ejemplo, se razona, si el instrumento es un pasivo financiero en su totalidad lo consistente con IAS 32 es que su retribución asociada se contabilice como un gasto financiero.

De esta forma la cuenta de pérdidas y ganancias es coherente con la presentación en balance del instrumento financiero, del mismo modo que sucede (IAS 32) con los pagos por dividendos a las acciones que se consideran pasivos financieros (como antes ya mencionamos).

A nuestro juicio, el razonamiento expuesto es difícil de rebatir y pone el acento en la necesaria coherencia que debiera existir entre la presentación del instrumento financiero en balance y el registro contable de su remuneración.





Más aún, y esto incide de manera nuclear en los aspectos relacionados con el gravamen temporal, para los defensores de este enfoque contabilizar el interés como una distribución con cargo a patrimonio neto, excluyéndolo de la cuenta de pérdidas y ganancias, supone alterar el cálculo del margen neto a efectos estatutarios.

Como resultado, añaden, el verdadero coste derivado de la obtención de recursos quedaría distorsionado y los ingresos netos por intereses resultarían engañosos.

Posteriormente, por su importancia, al hablar del gravamen volveremos sobre estos aspectos.

Por concluir en este apartado sobre la posición del Comité, señalaríamos:

A.- IAS 32 es claro en cuanto a la presentación en balance. La obligación del emisor de entregar un número variable de acciones encaja con la definición de pasivo/deuda. El pasivo financiero existe.

¿Cómo se mide?

El hecho desencadenante puede ocurrir inmediatamente, no puede evitarse por el emisor, y está fuera de su control (es un evento genuino). El componente de patrimonio vale "cero".

Los AT1 son, en consecuencia, pasivos financieros.

"LA CONTABILIZACIÓN DE SU RETRIBUCIÓN ASOCIADA CONSTITUYE UNA CUESTIÓN NO DEFINITIVAMENTE CERRADA"

B.- En cuanto a su retribución resulta indudable que la discrecionalidad en torno a su pago remite al componente de patrimonio, pero aquí, cuando inicialmente el instrumento compuesto se reconoce en su totalidad como pasivo financiero, IAS 32 no resulta tan concluyente.

Por tanto, las dudas planteadas pueden considerarse subsistentes y pendientes de un análisis más pormenorizado, si bien, sin efectuar un pronunciamiento expreso, se mantiene tentativamente su registro con cargo a patrimonio neto.

Con todo este bagaje a las espaldas, en su Informe sobre la Supervisión de la Información Financiera del año 2013 la Comisión Nacional del Mercado de Valores expresaba literalmente lo siguiente:

"Teniendo en cuenta las conclusiones alcanzadas por el IFRS IC en su reunión de finales de enero de 2014, se recomendó a los emisores, que al 31 de diciembre de 2013 habían emitido este tipo de valores (los CoCo's), la aplicación del tratamiento contable al que se refería este organismo en su conclusión tentativa de julio y la aplicación prudente de su juicio profesional, revelando información suficiente en la memoria".

Esta es, que nosotros sepamos, la situación actual, de modo que el tratamiento contable generalizado se ciñe a lo ya apuntado: presentación en balance como pasivo financiero y registro de su remuneración asociada con cargo a patrimonio neto.

Resta efectuar una precisión, sin duda relevante, y una llamada, ya apuntada, que se refiere, precisamente, al problema que este tratamiento contable plantea en relación con la cuantificación del gravamen temporal.

Nuestra precisión versa sobre uno de los requisitos que los bonos eventualmente convertibles necesariamente deben cumplir para su cómputo como capital de nivel 1



adicional y que ya hemos reseñado con anterioridad, a saber: que sus distribuciones se abonen con cargo a partidas distribuibles.

Así lo requiere el Reglamento (UE) 575/2013 y la normativa interna española constituida por la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito que, en esta materia, contiene una referencia expresa al citado Reglamento.

Recordar que las partidas distribuibles se definen por el Reglamento (UE) 575) del siguiente modo:

“el importe de los resultados del último ejercicio cerrado, más los beneficios del ejercicio corriente y las reservas disponibles a tal fin, antes de las distribuciones a los titulares de los instrumentos de fondos propios, menos las pérdidas del ejercicio corriente, los beneficios no distribuibles...los saldos mantenidos en reservas no distribuibles...determinados sobre la base de las cuentas individuales de la entidad y no de las cuentas consolidadas”.

Por consiguiente, la contabilización como cargo en patrimonio neto viene impuesta por el legislador a efectos de solvencia y, a nuestro juicio, este mandato legal puede cumplirse o se cumple tanto si el cargo se asienta contra reservas como si se registra como parte de la distribución del resultado del ejercicio.

Sentado lo cual, resulta claro, y aquí viene nuestra llamada de atención, que esta exigencia, en el ámbito de solvencia, en cuanto al registro contable de la retribución asociada a las participaciones preferentes o bonos eventualmente convertibles, choca frontalmente, como veremos a continuación, con la regulación en nuestro derecho positivo del gravamen temporal, ya que literal o formalmente impide, en principio, que pueda ser tenida en cuenta para la cuantificación o determinación de la prestación debida.

A ello pasamos a referirnos en el apartado siguiente.

IV.- LA CUANTIFICACIÓN DEL GRAVAMEN: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA CON DOS ENFOQUES POSIBLES. UN PUNTO Y SEGUIDO: LA LEY 7/2024, DE 20 DE DICIEMBRE POR LA QUE SE ESTABLECE UN IMPUESTO SOBRE EL MARGEN DE INTERESES

Empezando por el principio, y como se dijo en la introducción a estas líneas, el gravamen temporal de entidades de crédito, con la denominación de prestación patrimonial pública no tributaria, se regula por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

En su Preámbulo -Apartado I- se afirma sin florituras la finalidad de la prestación: gravar a determinados grandes grupos económicos con la finalidad de reducir sus beneficios empresariales.

Su objetivo resulta pues de una claridad meridiana y, como veremos, concuerda plenamente con el pretendido tratamiento a otorgar a la remuneración asociada a los CoCo's (Bonos o Participaciones Preferentes Eventualmente Convertibles), a la hora de determinar el importe de la prestación a satisfacer.

Aunque tampoco es nuestro objetivo cabe señalar que en el propio Preámbulo se introducen los argumentos que, a juicio del legislador, justifican el gravamen.

Son, resumidamente, los siguientes.





.- La subida de los tipos de interés. Para el legislador resulta claro que su incremento aumenta los ingresos financieros (¿?) y ensancha el margen de intereses. Nada se dice del coste de los pasivos.

.- El reducido peso porcentual de los gastos de personal en el sector.

.- Los beneficios obtenidos y el volumen de dividendos repartidos.

.- Como respuesta al coste soportado por los contribuyentes en el rescate ocasionado por la crisis financiera (hoy por ti, mañana por mí...) aun reconociendo veladamente el protagonismo en dicha crisis de las cajas que no de los bancos.

En fin, en lo que aquí interesa, la prestación se fija en el 4,8 por ciento sobre el margen de intereses representado inicialmente por la diferencia entre los intereses cobrados y los intereses pagados.

Con estas premisas de partida, ya en el articulado de la Ley -Artículo 2.4- el cálculo del gravamen se vincula expresamente al margen de intereses que así figure determinado para la entidad de que se trate en su cuenta de pérdidas y ganancias, conforme a lo dispuesto en la normativa contable que sea de aplicación, en este caso constituida como sabemos, principal pero no únicamente, por la Circular 4/2017 del Banco de España.

Nuestra primera precisión versa sobre la dualidad existente entre la cifra de intereses cobrados y pagados y la cifra de intereses acreedores y deudores que, contablemente, figura o configura el margen de intereses, concepto que sirve de base para cuantificar la prestación patrimonial.

“EL GRAVAMEN SE CUANTIFICA INCLUYENDO PARTIDAS QUE NO SON ESTRICTAMENTE HABLANDO INTERESES”

En efecto, los intereses asentados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias no son los intereses cobrados y pagados, sino los intereses devengados en el ejercicio, e incluyen, además, otras partidas conceptualmente distintas que no responden exactamente al diferencial entre dinero tomado y dinero prestado, como lo son las rectificaciones por coberturas contables o coberturas económicas.

Del lado de los gastos también se incluye el coste por intereses imputable a fondos de pensiones internos y, en su caso, determinados costes financieros asociados a contratos de seguro combinados con depósitos o al tipo de interés que haya servido de base para el cálculo de los pasivos por contratos de seguro de vida-ahorro.

Así se establece en la Norma 55. Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España.

Vemos entonces que el gravamen recae sobre unos importes diferentes a los intereses cobrados y pagados, por cuanto el margen de intereses contable comprende otras partidas, además de que el registro en contabilidad de unos y otros se rige por el principio de devengo que no por el de caja.

Algunas de ellas puramente nocionales como ocurre con el coste imputable a los fondos de pensiones internos cuya cuantía meramente teórica tiene por finalidad compensar la rentabilidad obtenida por los mismos.



Otras, como las rectificaciones de costes y productos, vinculadas con la gestión de los riesgos: de tesorería, de mercado, de contraparte, etc., inherentes a las actividades desarrolladas por las entidades de crédito.

Resulta pues que el gravamen real se aleja en su cuantificación del simple diferencial entre ingresos y pagos por intereses (la caja), para recaer sobre un concepto contable más amplio, probablemente por razones de índole práctica, por cuanto el criterio de caja sería más difícil de gestionar, tanto para los administrados como para la propia administración.

Pero además, hace sentido la toma en consideración de las otras partidas a que hemos hecho referencia, por cuanto, en último término, bien alteran los importes de los intereses y gastos financieros realmente devengados y, a la postre, obtenidos o pagados, bien compensan unos ingresos que carecen de coste real asociado pero que, finalmente, no redundaran en beneficio de la entidad.

Nos parece en este sentido que la interpretación correcta del precepto, acorde en este caso con su literalidad, es la que se desprende del texto legal, de modo que, en principio, el margen de intereses contable debe ser el núcleo de partida para la cuantificación del gravamen.

No ocurre lo mismo, sin embargo, en relación con la segunda precisión que vamos a efectuar y que se refiere al objeto principal de nuestro trabajo: la retribución o remuneración asociada, y, efectivamente pagada, a las Participaciones o Bonos Eventual o Contingentemente Convertibles (los CoCo's o AT1).

En este caso no podemos expresar nuestro parecer de forma tan nítida e intentaremos explicar, a continuación, el porqué.

Si recordamos la exigencia contable para que estos instrumentos financieros computen a efectos de solvencia como capital de nivel 1 adicional: que su abono se cargue contra partidas distribuibles, es evidente que su cuantía no formará parte del margen de intereses así tomado, y, por tanto, no podrá ser descontada de los ingresos financieros para la cuantificación de la prestación patrimonial regulada en la Ley 38/2022.

A nuestro juicio, esta interpretación de la norma-interpretación literal- no es la única posible, si bien, de acuerdo con nuestro Código Civil, podría ser la interpretación preferente.

En este sentido, desconociendo la intención del legislador, y, sobre todo, si esta cuestión fue o no planteada durante la tramitación de la Ley, lo cierto es que los términos del precepto son claros, de modo que habría de estarse inicialmente a su sentido gramatical.

Incluso cabría afirmar o, al menos, defender que el alcance de lo establecido-su contenido-se deduce del propio texto legal y resulta acorde con la intención del legislador que, parece, no podía desconocer, al regular la prestación, el régimen contable aplicable a los CoCo,s.

A mayor abundamiento, como hemos visto, el margen de intereses que figura en contabilidad, parámetro elegido por el legislador, no coincide con el diferencial entre intereses cobrados y pagados.

Ocurre, sin embargo, como hemos señalado en el apartado anterior, que la contabilización de la retribución asociada a estos instrumentos financieros, dejando de lado el requisito





exigido a efectos regulatorios, no es un tema absolutamente cerrado y presenta determinadas aristas.

Como sucede casi siempre las cosas no son, por tanto, tan sencillas.

En efecto, su registro contable contra patrimonio provoca distorsiones en el margen de intereses, que de esta manera se ve alterado artificialmente en su cuantía, y se presenta en cuentas con una magnitud más elevada, que no representa la realidad ni el verdadero coste de la financiación ajena.

Como apuntamos al principio de este trabajo, este argumento ha sido utilizado por quienes defienden que su registro contable debiera ser con cargo a gastos financieros.

La afirmación que efectuamos puede fácilmente desprenderse de la lectura, que, a continuación, transcribimos libremente (texto original en inglés), tomada de una Oferta-Circular de una emisión de esta clase de instrumentos financieros realizada por una entidad española en el año 2024.

Dice así en el apartado correspondiente:

“UTILIZACIÓN DE LOS FONDOS

Los fondos, netos de gastos, obtenidos con la emisión de las Participaciones Preferentes serán utilizados en las actividades comprendidas en el objeto social del Grupo. El Banco demandará que las Participaciones Preferentes computen como Fondos propios AT1 a efectos de la aplicación de las normas regulatorias bancarias”.

“LOS FONDOS OBTENIDOS EN LA EMISIÓN DE LOS TITULOS SE UTILIZAN EN EL SEÑO DE LA ACTIVIDAD BANCARIA COMO LOS DERIVADOS DE CUALQUIER OTRO PASIVO FINANCIERO”

Resultaría pues que unos costes asociados a unos fondos que se utilizan en la actividad financiera y que, previsiblemente, financian operaciones activas generando, en consecuencia, ingresos financieros, quedan, como decíamos, a extramuros de una prestación que pretende cifrarse por la diferencia entre ingresos y gastos, al representar esa diferencia una distribución equitativa y la mejor medida de la aportación por cuota de mercado a ese fondo “virtual” solidario necesario, todo ello en palabras del legislador, para reforzar el pacto de rentas.

En definitiva, desconocer, a efectos del cálculo de la prestación, la existencia y efectividad de esos costes asociados, podría argumentarse del siguiente modo:

.- Efectuando, como decimos, una lectura literal del precepto aplicable: dichos costes no figuran registrados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias y, consecuentemente, no forman parte del margen de intereses.

.- Esgrimiendo que su retribución no es un coste financiero sino que, dando carta de naturaleza al capital regulatorio, representa el pago de un dividendo a los tenedores de los títulos.

.- En ambos escenarios, aduciendo que esta y no otra es la interpretación eficaz en cuanto no deforma ni la intención ni lo querido por el legislador.

Para nosotros ninguno de estos argumentos nos parece definitivo, admitiendo, a efectos dialécticos, que el precepto dice lo que dice.



Empezando esta vez por el final, no queremos creer que, atendiendo a las razones más o menos afortunadas, en las que se fundamenta el establecimiento de la prestación, sea esta la intención última del legislador.

A menos, claro está, que se trate de que prevalezca tan sólo una de todas las que en la Ley se mencionan: la reducción del beneficio de las entidades.

En cuanto a la naturaleza de la retribución asociada no tenemos ninguna duda de que no estamos en presencia de un dividendo.

En primer lugar, porque el tenedor del título, como ya hemos explicado con anterioridad, en ningún caso ostenta la condición de accionista.

Además porque un instrumento de patrimonio neto es aquel que sólo, y remarcamos de nuevo, sólo, puede ser retribuido con cargo a patrimonio neto, lo que no ocurre con las participaciones preferentes o bonos eventualmente convertibles, cuya retribución, como hemos ya señalado, puede efectuarse también, teóricamente, con cargo a gasto financiero o con ocasión del registro de la distribución del beneficio del ejercicio.

Incluso en esta última alternativa, que cumpliría entendemos nosotros, con el requisito exigido en el ámbito de solvencia para que las participaciones preferentes computen como instrumentos de capital de nivel 1 adicional (AT1), habría de entenderse también cumplido el registro contable en pérdidas y ganancias que, literalmente, parece exige la Ley 38/2022.

Así lo tiene declarado nuestro Tribunal Supremo, bien es cierto que en relación con otro asunto relativo al Impuesto sobre Sociedades, en sus sentencias de 6 de mayo y 20 de junio de 2013, y ello porque, en palabras del Alto Tribunal, si lo que se pretende con la llevanza de contabilidad desde el punto de vista mercantil es mostrar la imagen fiel de la entidad, permitiendo identificar los ingresos y gastos correspondientes y la marcha de la actividad económica, cumpliéndose dicha finalidad se permite registrar las operaciones de varias formas siempre que el resultado final no varíe.

Se compadece mal con los estándares de la buena técnica legislativa y carece de toda lógica que el coste las Participaciones Preferentes Contingentemente Convertibles se tome o no en consideración para la determinación de la prestación patrimonial pública debida dependiendo de cómo éste se registre contablemente.

“EL REGISTRO CONTABLE DE LOS COCO’S SIGUE CONSTITUYENDO UNA CUESTIÓN NO DEFINITIVAMENTE CERRADA”

Sobre todo, cuando, como se ha indicado, la contabilización se realice conforma a la normativa “ad hoc” aplicable, y cuando, adicionalmente, en una de las tres alternativas apuntadas esa forma de registro contable viene impuesta por un Reglamento comunitario y en un ámbito tan trascendental para una entidad de crédito como lo es el de la solvencia, ámbito que afecta al núcleo de su actividad, fuertemente apalancada.

Por último, para concluir con esta disquisición, conviene volver a mencionar que los CoCo,s son instrumentos financieros compuestos en los que, atendiendo a sus características, el valor atribuido a su componente de capital es “cero”, siendo el importe atribuido al componente de pasivo el cien por cien del nominal emitido.





En consecuencia, contablemente, para la entidad emisora, se presentan en balance como instrumentos financieros compuestos, de modo que atendiendo al valor que se atribuya a cada uno de sus dos componentes, pueden figurar íntegramente, como es el caso, como pasivos financieros a coste amortizado (Norma 53. Pasivo de la Circular 4/2017), íntegramente como otros instrumentos de patrimonio emitidos distintos del capital (Norma 54 de la Circular), o bien, simultáneamente, en uno y otro epígrafe por la parte que corresponda a cada componente.

En el supuesto aquí analizado nos encontramos, por tanto, en presencia de un pasivo financiero en su totalidad, cuyo registro contable debe realizarse conforme a esa naturaleza.

No parece que exija mucho esfuerzo colegir entonces que la remuneración asociada a las participaciones preferentes eventualmente convertibles, por todas las razones expuestas, no es sino un coste financiero más que está vinculado al normal desarrollo de la actividad bancaria y es contrapartida natural de sus ingresos financieros como cualquier otro gasto financiero.

En otras palabras, el margen de intereses correctamente calculado exigiría la toma en consideración de esta partida. Y esta afirmación, que sería la más adecuada desde el punto de vista económico, lo es aún más, si se trata de entresacar del concepto consecuencias materialmente contributivas, sean o no tributarias.

Estamos ya en disposición de abordar y evaluar la virtualidad de otra posible interpretación que no sea la que se deriva de la lectura literal del precepto aplicable, no sin antes adelantar que, hasta donde nosotros sabemos, la postura mayoritaria en el seno de la Administración tributaria se inclina por considerar que debe prevalecer la interpretación literal.

De ahí el nacimiento del conflicto y la controversia que surge como consecuencia de la comprobación inspectora del gravamen, controversia que da pie a nuestros comentarios.

Pues bien, como decíamos en nuestra introducción el propósito de estas líneas no es discernir sobre la naturaleza jurídica del gravamen temporal, tarea esta que excede con creces de nuestras capacidades en la materia.

Tampoco efectuar referencia alguna a las posibles cuestiones que pudieran surgir desde el punto de vista constitucional.

Para el legislador estamos en presencia de una prestación patrimonial pública no tributaria. Sin embargo, curiosamente, el gravamen se rige también por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, encomendándose su exacción, gestión, comprobación y recaudación a los órganos correspondientes de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Sin perjuicio de ello, para nosotros es necesario indicar que sea esta la que sea: Prestación patrimonial pública no tributaria con la naturaleza de "levy" como, con escaso sentido del ridículo, se afirma en el Preámbulo de la Ley, tributo o exacción parafiscal, en ningún caso, en su configuración y cuantificación resultaría plausible dejar de soslayo el artículo 31 de la Constitución.



En consonancia con esta creencia, resultaría entonces perfectamente posible efectuar una interpretación diferente sobre el modo más adecuado de determinar la prestación debida que no estuviese exclusivamente basada en la literalidad de la norma.

En este sentido, del propio texto de la Ley se infiere que la determinación de su cuantía se vincula al margen de intereses por cuanto, en palabras del legislador, ese concepto representa una medida razonable de la cuota de mercado que corresponde a cada entidad, y, en consecuencia, procura una equitativa distribución de la carga que la "levy" supone.

Siendo pues el núcleo del gravamen el margen de intereses, y partiendo de su definición más común en el ámbito bancario: diferencia entre lo que las entidades financieras cobran por intereses de sus activos y lo que pagan por ese mismo concepto por sus pasivos, parece evidente que la remuneración satisfecha por los fondos captados en la emisión de las participaciones preferentes o bonos eventualmente convertibles-los CoCo's- debería integrar ese margen así definido, puesto que, como hemos dicho, el dinerario obtenido se utiliza en el normal desarrollo de la actividad de la entidad de crédito de que se trate.

Prescindir de esta partida por el mero hecho de que su registro contable, por imperativo legal, se efectúe con cargo a reservas, supone calcular el gravamen sobre una cuantía distorsionada, evidentemente superior, y, por tanto, conlleva la quiebra de los principios que el propio legislador esgrime para justificar la razonabilidad del concepto elegido para determinar su importe.

Más aún, el cargo en cuentas de gasto podría perfectamente realizarse con ocasión de la distribución del resultado del ejercicio, cumpliendo el requisito a efectos de solvencia de haberse efectuado contra partidas distribuibles, resultando entonces que (Tribunal Supremo mediante) sí estaría registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias, de modo que también se cumpliría con el literal de la norma que, recordemos, en este punto dice así:

"El importe de la prestación a satisfacer por cada obligado al pago será el resultado de aplicar el porcentaje del 4,8 por ciento a la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones derivados de la actividad que desarrollen en España que figuren en su cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al año natural anterior al nacimiento de la obligación de pago, determinada de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable que sea de aplicación".

Ni que decir tiene que, de asentarse la remuneración pagada como gasto financiero, no habría lugar a controversia alguna en esta materia.

"LA CUANTIFICACIÓN DEL GRAVAMEN NO DEBIERA DEPENDER DEL MODO EN QUE SE CONTABILICE LA RETRIBUCIÓN ASOCIADA A LOS VALORES EMITIDOS"

Nos encontramos, por tanto, ante una situación en la que, dependiendo de la contabilización de dicha remuneración, la determinación de la cuantía del gravamen será diferente, situación ésta que no nos parece de recibo, máxime cuando, como ya hemos señalado anteriormente, el debate teórico-contable sobre este punto aún no está definitivamente zanjado.

Pero es que, además, el precepto transcrito "ut supra" contiene una referencia explícita a la normativa contable de aplicación, referencia que, a nuestro juicio, no puede ser obviada





para centrar el requisito, exclusivamente, en que ingresos y gastos figuren en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Esta norma es, repetimos, el Reglamento (UE) N° 575/2013 de 26 de junio de 2013, de aplicación directa tal y como, naturalmente, se refleja en la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito (artículo 39, Disposición adicional primera).

Como resumen de lo hasta ahora apuntado, si convenimos en que el núcleo del gravamen, en lo que a nosotros aquí interesa, viene constituido por el margen de intereses, y, se acepta que su definición teórica no ofrece muchas dudas: ingresos por intereses procedentes de los activos menos gastos derivados de los pasivos financieros, parecería entonces que, cumpliéndose con la normativa contable de aplicación, como es el caso, la remuneración asociada a los CoCo's -a las participaciones preferentes o bonos eventualmente convertibles-debiera integrar la determinación de dicho margen.

Dicho de otro modo, si la normativa de solvencia requiere que la retribución de esos instrumentos financieros compuestos se efectúe con cargo a partidas distribuibles (patrimonio), y la normativa contable de aplicación atribuye el cien por cien de su nominal al componente de pasivo financiero recomendando, asimismo, su asiento contra reservas, es claro que, en este punto, se cumple con el mandato estipulado en la Ley 38/2002, ley reguladora del gravamen.

Por todo lo dicho, no resultaría ni mucho menos descabellado defender una interpretación menos apegada a la literalidad del precepto, y, por tanto, más acorde con la pretendida justificación del gravamen y su cuantificación, tal y como ha sido esgrimida por el propio legislador al elegir el margen de intereses como concepto nuclear determinante de la prestación.

No es sólo que la retribución de los CoCo's debiera tomarse en consideración para la determinación del gravamen, sino que, de lege ferenda, así debiera de ser también para evitar controversias y cumplir con el mandato del artículo 31 de nuestra Constitución.

Ocurre, sin embargo, como a continuación veremos, que ni mucho menos ha sido así.

En efecto, la reciente publicación de la Ley 7/2024, de 20 de Diciembre, por la que se establece un impuesto sobre el margen de intereses que sustituye al gravamen temporal que nos ocupa, representa una oportunidad perdida y vuelve a dejar las cosas casi en el mismo lugar en el que se encontraban con anterioridad.

En este sentido, en relación con la figura a la que viene a sustituir, sí queremos apuntar dos aspectos que para nosotros se desprenden del texto de la nueva Ley, en el bien entendido de que no es nuestro cometido analizar los efectos que hubieran de atribuirse a la misma, al tratarse de un precepto de nueva planta, aplicable con efectos para los períodos impositivos que se inicien desde 1 de enero de 2024 y sabiendo de la irretroactividad de las normas tributarias.

El primero es que la nueva Ley se olvida de la prestación patrimonial y llama a las cosas por su nombre: estamos en presencia de un impuesto.

El segundo tiene que ver con la regulación de los elementos materiales del tributo. A saber, el sujeto pasivo, el hecho imponible y la base imponible.



En cuanto al sujeto pasivo, el impuesto, a diferencia de la prestación patrimonial, incluye expresamente a las sucursales en España de entidades extranjeras.

Respecto al hecho imponible (Disposición final novena. Cuatro), el margen de intereses viene definido por la totalidad de los ingresos y gastos por intereses.

En fin, por lo que se refiere a la base imponible (Disposición final novena. Ocho), la misma vendrá constituida por el saldo positivo del margen de intereses en los términos del apartado cuatro, que figuren en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, en el estado de resultados del contribuyente del período impositivo, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable que le sea de aplicación.

Fácilmente se observa y aprecia que el inciso "o, en su caso, en el estado de resultados" no aparece en la regulación del gravamen temporal, inciso que, creemos nosotros, no sólo no ampara la toma en consideración de la retribución asociada a los CoCo's en la determinación del impuesto, sino que, además, parece dar carta de naturaleza o cobertura a la interpretación que literalmente se desprende de la misma.

En efecto, si se entiende la expresión "estado de resultados" como sinónimo o denominación alternativa de pérdidas y ganancias la situación de hecho sería idéntica a la existente en la regulación de la prestación patrimonial, nada cambiaría entonces, y esta expresión vendría referida a las sucursales que, como hemos señalado, son sujetos pasivos del impuesto.

Por el contrario, si lo que se ha querido expresar lo es con referencia al estado de ingresos y gastos reconocidos y estado de cambios en el patrimonio neto según Normas 4, 55, 56 y 57 de la Circular 4/2017 del Banco de España, estados que, además del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, incluyen el saldo correspondiente a las partidas contables de otro resultado global y de reservas, donde sí figuraría, entendemos nosotros, el cargo en patrimonio por la remuneración de los CoCo's, entonces la situación habría cambiado, y lo habría hecho, precisamente, para tomar en consideración dicha remuneración al cuantificar el impuesto debido.

Para nosotros la respuesta no ofrece mayores dudas. No resulta creíble que dicha expresión: "estado de resultados", pueda abarcar los estados contables a que se refieren las Normas de la Circular anteriormente citadas. Tampoco que se emplee de forma reiterativa en cuanto sinónimo de pérdidas y ganancias.

Sólo resta una interpretación posible, ya adelantada: la expresión debe entenderse referida a las sucursales de entidades extranjeras.

Si esto es así, no tenemos más remedio que matizar, o, mejor, rectificar nuestra visión sobre la situación de hecho, puesto que esta sí habría cambiado y lo habría hecho de manera sustancial.

Nos explicamos.

Es evidente que cuando se introduce en nuestro derecho positivo el impuesto sobre el margen de intereses en sustitución de la prestación patrimonial pública, la controversia entre la Administración y los contribuyentes sobre la retribución asociada a los CoCo's es bien conocida y está ya planteada, por lo que cabe colegir que la intención querida por el legislador no es otra que su exclusión a efectos de la cuantificación del tributo.





De otro modo, en el nuevo impuesto, pese a la definición del margen de intereses por referencia a los ingresos y gastos por ese concepto, la base imponible no incluye el gasto que dicha retribución representa al no estar asentada contablemente, como regla general, en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Y esto sería así porque, por las razones expuestas, creemos que en la nueva regulación, en primera instancia, no queda sino acudir a la interpretación literal de los preceptos aplicables.

Pero es que, además, apoyando lo dicho, la propia Ley 7/2024, al regular el Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo de imposición, en su artículo 10.11, con referencia a los ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles, en consonancia con el tratamiento establecido en el Impuesto sobre Sociedades, expresamente dispone:

“Un importe registrado como disminución del patrimonio neto de una entidad constitutiva que sea el resultado de distribuciones realizadas o debidas en relación con un instrumento emitido por dicha entidad constitutiva, en virtud de requisitos prudenciales regulatorios (en lo sucesivo, capital adicional de nivel uno), se tratará como un gasto en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles”.

Se constata pues la toma en consideración de la retribución asociada a los CoCo's a efectos del Impuesto Complementario, aunque la misma no esté contabilizada como gasto, sin que, por el contrario, ocurra lo mismo en la regulación del nuevo impuesto sobre el margen de intereses, donde no existe referencia alguna sobre el particular.

En todo caso, como decíamos, la incidencia que la regulación del nuevo impuesto pueda tener sobre la interpretación que, de las dos plausibles, deba prevalecer en la aplicación del gravamen temporal ahora sustituido rebasa nuestras capacidades, no siendo, además, el objeto de nuestro análisis.

V.- CONCLUSIONES

Como ya sabemos, la contabilización de los instrumentos financieros compuestos a que nos venimos refiriendo, en su doble vertiente, en el balance en cuanto a su emisión, y en patrimonio o resultados respecto a su retribución asociada, no es una cuestión absolutamente pacífica ni definitivamente cerrada.

De ahí, precisamente, nace la controversia en cuanto a cómo debe cuantificarse la prestación patrimonial debida, partiendo para ello, según Ley 38/2022, de la determinación del margen de intereses.

Y ello es así por cuanto bien puede ocurrir, de hecho ocurre, que la retribución de esos pasivos financieros con naturaleza de capital no se asiente, estrictamente hablando, en la cuenta de resultados.

“LA RETRIBUCIÓN ASOCIADA A LOS COCO'S QUEDARÍA INICIALMENTE EXCLUIDA DEL EPÍGRAFE CONTABLE QUE FORMALMENTE CORRESPONDE AL MARGEN DE INTERESES”

De ser esta la opción contable tomada, opción que recordemos es, además, la recomendada por el IFRIC y la CNMV, y, encontrándonos ante entidades supervisadas por



las autoridades monetarias competentes, resultaría que el margen de intereses contablemente registrado en la cuenta de resultados no integraría esa concreta partida.

De otro modo, el margen de intereses que figura, bajo esa rúbrica, en las cuentas de la entidad de crédito, aparece (¿desvirtuado?) por un importe superior al que correspondería de haberse asentado contablemente como gasto financiero la retribución asociada a los CoCo's.

Ante esta situación caben, a nuestro juicio, dos posiciones.

La primera, efectuando una interpretación literal del precepto aplicable, sería considerar que, puesto que la propia norma refiere la determinación del montante de la prestación a un porcentaje a aplicar sobre el margen de intereses que figure en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad obligada a su pago, no procede computar los costes asociados a esos instrumentos financieros compuestos pese a que el valor atribuido al componente de pasivo financiero sea del ciento por ciento (el nominal de su emisión).

Ya anticipamos que esta visión se compadece mal con la realidad económica y con la justificación esgrimida por el propio legislador para establecer el margen de intereses como parámetro cuantificador del gravamen, pero es preciso reconocer que existen o pueden existir argumentos para su defensa, entre otros, la propia naturaleza híbrida del instrumento, con características propias del capital, su propio reconocimiento contable (cargo contra patrimonio), y, sobre todo, aunque esta afirmación resulte aventurada por nuestra parte, el hecho de que esta situación debía de ser bien conocida en el momento de aprobación de la Ley, tanto por el legislador como por el resto de agentes económicos concernidos.

Dicho de otro modo, elegido el margen de intereses que figura en contabilidad como elemento cuantificador del gravamen, es evidente que su montante difiere del diferencial entre ingresos por intereses cobrados y gastos por intereses satisfechos y excluye la retribución asociada a los CoCo's, salvo que la misma se asiente como cargo en cuenta de gasto, y estas circunstancias debieran ser bien conocidas, y, por tanto, queridas por el legislador.

En consecuencia, la retribución asociada a los CoCo's no debiera computarse para cuantificar el gravamen, salvo, insistimos, que su registro contable lo hubiese sido con cargo a gasto.

En apoyo de esta tesis juega también la exclusión de esta partida, al menos explícitamente, para la determinación de la base imponible del impuesto sobre el margen de intereses, introducido en sustitución de la prestación patrimonial por Ley 7/2024, extremo este ya señalado en el apartado anterior, por cuanto la controversia planteada sobre la cuestión debatida no podía, ahora sí, ser desconocida por el legislador.

Así se desprende igualmente del contenido del artículo 10.11 de dicha Ley al que antes se ha hecho referencia.

La segunda, basada en una interpretación más acorde con la finalidad pretendida: gravamen sobre la diferencia entre ingresos financieros y costes financieros, pasaría por computar en todo caso la retribución satisfecha por estas emisiones con independencia de su tratamiento contable.



Argumentos para ello tampoco faltan, empezando porque dicho tratamiento, como hemos visto, está lejos de haber sido resuelto de forma definitiva y unánime por los expertos en la materia y, aparte disquisiciones sobre lo que cabe entender por partidas distribuibles, es el requerido por la normativa aplicable en el ámbito de solvencia, ámbito en ningún caso desdeñable para una entidad de crédito, cuya actividad, fuertemente apalancada, viene muy marcada por el nivel con el que cuente su capital regulatorio.

Tampoco parece lógico, por las mismas razones, hacer depender la cuantía del gravamen del modo en que se contabilicen los importes satisfechos por las distribuciones efectuadas a los tenedores de los CoCo's, dando por sentado que, cualquiera que sea la opción elegida, se cumple con la normativa contable de aplicación.

Por otra parte, en figuras (tributarias o no) que pretenden gravar la capacidad económica- los beneficios, o una parte de ellos, incluso extraordinarios- no tiene mucho sentido que partidas que a la postre representan un gasto vinculado con los ingresos se tengan en cuenta unas veces sí y otras no, dependiendo del gravamen de que se trate, sin que se aprecie o exista una cierta motivación que así lo justifique.

Finalmente, por todas, porque, como apuntamos en el párrafo anterior, su exclusión quebraría el principio constitucional consagrado en el artículo 31 de nuestra Carta Magna.

La conclusión para nosotros, sin dejar de reconocer las dudas que la cuestión plantea, sería la de optar por la interpretación finalista, de modo que la retribución asociada a las participaciones preferentes o bonos eventualmente convertibles-CoCo's-se compute siempre, con independencia de cuál sea su registro contable más adecuado, para la cuantificación o determinación de la prestación patrimonial pública en que se materializa el gravamen temporal establecido.

Lo contrario supondría ignorar y dejar de lado un coste financiero efectivo y real quebrando con ello el principio de capacidad económica e ignorando las bondades que, en palabras del propio legislador, el margen de intereses representa, en cuanto que sirve como medida más idónea de la cuota de mercado que a cada entidad corresponde, y, en consecuencia, depara una distribución equitativa de la carga que la prestación supone.

Todo ello sin desdeñar la interpretación literal que, para sus defensores incluso podría verse favorecida, todo depende de la lectura que se quiera hacer, por el cambio legislativo operado con la Ley 7/2024.

Sin duda, como ocurre casi siempre, los tribunales tendrán la última palabra.

En todo caso, pese a nuestro pensamiento inicialmente expuesto, y exponiéndonos a equivocarnos en nuestra apreciación, nos aventuramos a predecir que, probablemente, terminará imponiéndose la interpretación que literalmente se desprende de las normas aplicables.



VIII. CONDICIÓN HUMANA

[Información extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

DICIEMBRE, 2024

1ª SENTENCIA. **Rechazo a reconocer una sentencia extranjera por razón de orden público.**

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO RECHAZA RECONOCER UNA SENTENCIA DE ESTADOS UNIDOS QUE VALIDA UN CONTRATO DE GESTACIÓN SUBROGADA POR SER CONTRARIO AL ORDEN PÚBLICO (09/12/2024)

(Para la Sala de lo Civil, entraña una explotación de la mujer y un daño a los intereses superiores del menor)

👉 La Sala Primera del Tribunal Supremo ha declarado que el reconocimiento de una sentencia extranjera que valida un contrato de gestación subrogada y atribuye la paternidad de los nacidos a los padres de intención es contrario al orden público.

La Sala Primera del Tribunal Supremo ha declarado que el reconocimiento de una sentencia extranjera que valida un contrato de gestación subrogada y atribuye la paternidad de los nacidos a los padres de intención es contrario al orden público.

Los derechos fundamentales y los principios constitucionales recogidos en la Constitución, entre los que se encuentran los derechos a la integridad física y moral de la mujer gestante y del menor, y el respeto a su dignidad, integran ese orden público que actúa como límite al reconocimiento de las decisiones de autoridades extranjeras.

La gestación subrogada atenta contra la integridad moral de la mujer gestante y del niño, que son tratados como cosas susceptibles de comercio, privados de la dignidad propia del ser humano. Priva al menor de su derecho a conocer su origen biológico. Atenta también contra la integridad física de la madre, que puede verse sometida a agresivos tratamientos hormonales para conseguir que quede embarazada. Y puede atentar también a la integridad física y moral del menor, habida cuenta de la falta de control de la idoneidad de los padres de intención.

Un contrato de gestación por sustitución como el que fue validado por la sentencia del tribunal norteamericano entraña una explotación de la mujer y un daño a los intereses superiores del menor. El tribunal norteamericano validó el contrato de gestación subrogada mediante dos sentencias, dictadas respectivamente antes y después del parto. Ya la primera sentencia, dictada antes del parto, obligaba a la mujer





gestante a entregar inmediatamente el niño a los padres de intención, por lo que la madre no podía negarse a esa entrega una vez producido el parto.

Y es notorio, y no ha sido desvirtuado en este caso, que en Estados Unidos la gestación por sustitución constituye un enorme negocio en el que los padres comitentes desembolsan importantes cantidades de dinero, que en parte va a la madre gestante, por lo que el consentimiento de esta, prestado antes del parto, ha sido obtenido mediante pago o compensación de algún tipo.

La Sala Primera del Tribunal Supremo rechaza que negar el reconocimiento de la sentencia extranjera infrinja el principio superior de protección del menor. La concreción de lo que en cada caso constituye el interés del menor no debe hacerse conforme a los intereses y criterios de los padres de intención de la gestación subrogada, ni la protección del interés superior del menor puede fundarse en la existencia de un contrato de gestación por sustitución y en la filiación a favor de los padres intencionales que prevé la legislación extranjera, sino que habrá de partir, de ser ciertos tales datos, de la ruptura de todo vínculo de los menores con la mujer que los gestó y alumbró, la existencia de una filiación biológica paterna y de un núcleo familiar en que estén integrados los menores.

La sentencia concluye que esta solución satisface el interés superior del menor, valorado en concreto, pero a la vez intenta salvaguardar los derechos fundamentales de las madres gestantes y de los niños en general, que resultarían gravemente lesionados si se potenciara la práctica de la gestación subrogada comercial porque se facilitara la actuación de las agencias de intermediación en la gestación por sustitución, en caso de que estas pudieran asegurar a sus potenciales clientes el reconocimiento casi automático en España de la filiación resultante del contrato de gestación subrogada, pese a la vulneración de los derechos de las madres gestantes y de los propios niños, tratados como simples mercancías, y sin comprobar la idoneidad de los padres de intención para ser reconocidos como titulares de la patria potestad del menor nacido de este tipo de gestaciones.

2ª SENTENCIA. **Caso «ERE». Acciones no afectadas por la sentencia del constitucional.**

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO CONDENA A PENAS DE ENTRE 2 Y 4 AÑOS DE PRISIÓN A CINCO ACUSADOS DE UNA PIEZA DEL 'CASO ERE' POR ACCIONES NO AFECTADAS POR LA SENTENCIA DEL CONSTITUCIONAL (09/12/2024)

(Absuelve al exconsejero de Empleo y al exdirector general de Trabajo por considerar su actuación 'cosa juzgada')

👉 La Sala Penal del Tribunal Supremo ha condenado a penas de entre 2 y 4 años de prisión a cinco acusados en la pieza ACYCO del 'caso ERE', por delitos de malversación, prevaricación y falsedad, por su responsabilidad en cuatro disposiciones de fondos que no quedan amparadas por las sentencias del Tribunal Constitucional que resolvieron recursos de varios acusados en la pieza principal del caso, como la inclusión de dos personas ajenas a la plantilla (los denominados 'intrusos') en las ayudas sociolaborales que se aprobaron para la empresa ACYCO. Los condenados deberán indemnizar solidariamente a la Junta de Andalucía en la cuantía de 743.158 euros.





En su sentencia, el Supremo absuelve al exconsejero de Empleo Antonio F.G. y al exdirector general de Trabajo Juan M.C. por concurrir en ambos el principio de cosa juzgada derivado del procedimiento principal del 'caso ERE'.

El alto tribunal, al analizar la incidencia de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre este asunto, dice que "es necesario partir de que, aunque el sistema (...) era, cuando menos, discutible, imperfecto, deficiente, laxo, carente de condiciones, anómalo e incluso, objetivamente facilitador de conductas irregulares ajenas al interés público, (...) se amparaba en normas con rango de ley, cuya constitucionalidad no fue cuestionada".

Añade que la idea central de las sentencias del TC es que no pueden reputarse como malversadoras (ni prevaricadoras) las conductas de concesión de ayudas sustentadas en exclusiva, en el sistema de presupuestación y transferencias de financiación implantado por las leyes de presupuestos que contemplaba el denominado programa 31.L.

Pero el Supremo destaca que el Tribunal Constitucional realiza una importante matización al desestimar la vulneración del derecho a la legalidad penal en las disposiciones de fondos ordenadas en el ámbito de la Consejería de Empleo que excedieron su ámbito de cobertura en tanto que se hicieron en ausencia de fin público o para fines distintos de los previstos en el programa.

Por tanto, el TS considera que se deja abierta la posibilidad de análisis de cada una de las ayudas concedidas y se centra la eventual ilegalidad penal en "el apartamiento, en la concreta concesión de los fondos, de los fines públicos previstos en las sucesivas leyes de presupuestos para el programa 31L. La aplicación de los caudales a fines no previstos en el citado programa carecía, en tal medida, de cobertura en las leyes de presupuestos".

En la causa resuelta ahora, relativa a las ayudas a trabajadores de la empresa ACYCO afectados por un ERE en el año 2003, el Supremo destaca que todas las ayudas socio-laborales y disposiciones de fondos concedidas, incluidas en el programa 31.L, cuyos destinatarios fueran directa o indirectamente trabajadores de la empresa, están comprendidas en la estimación de la vulneración del derecho a la legalidad penal del TC.

Pero hay cuatro ayudas que el Supremo considera que no están afectadas por las sentencias del TC. En primer lugar, la inclusión entre los beneficiarios de dos personas que nunca habían pertenecido a la plantilla de ACYCO, que se incluyeron exclusivamente por la relación personal que mantenían con el entonces director general de Trabajo (ya fallecido), y que percibieron un total de 223.000 euros.

En segundo lugar, la suscripción de la Adenda para abono de un supuesto adelanto efectuado por 7 socios de ACYCO para el pago de las pólizas de prejubilación, justificando su abono mediante una factura mendaz que incluía pago de un IVA no soportado (243.600 euros). En tercer término, la inclusión en el ERE de Encarnación P., presidenta del Consejo de Administración de ACYCO hasta la Junta de 18-3-2011, y que percibió las prestaciones relativas a su prejubilación por ser asegurada y beneficiaria de dos pólizas, obteniendo un total de 276.505,92 euros, que compatibilizó con las dietas por asistencia a los Consejos, por un total de 318.455 euros.

Y por último, la concesión de una nueva ayuda, con una incierta motivación social de mantenimiento de 144 puestos de trabajo, cuando en realidad, era para el abono de la



minuta del abogado del despacho Garrigues por su intervención ellos ERES, de 109.620 euros, a través de una subvención excepcional, concedida de antemano, abonando la Junta un total de 82.000 euros (75% del total) de los que el citado despacho recibió 80.000, cantidad que ha consignado a resultas de la causa, y que DCOOP (entidad absorbente de ACYCO) ha devuelto a la Junta de Andalucía.

Por ello, el Supremo condena a la expresidenta del Consejo de Administración de ACYCO Encarnación P. a 4 años de prisión, 6 años y 6 meses de inhabilitación absoluta, y a que indemnice conjunta y solidariamente con los demás condenados a la Junta de Andalucía en la cantidad de 743.158,28 euros, como cooperadora necesaria de delitos de prevaricación y falsedad en documento oficial en concurso con malversación de caudales públicos. La misma pena se impone al abogado del despacho Garrigues que asesoró las operaciones, José Miguel C.

Por su parte, a dos representantes de la mediadora de seguros Vitalia, que participó en la suscripción de las pólizas, se le imponen 3 años y 9 meses de cárcel, a Antonio A., director adjunto de la empresa, y 2 años a Jesús María B., el representante en Andalucía.

Por último, se condena a 3 años y 6 meses de prisión a Gabriel B., que era apoderado y director de recursos humanos de ACYCO.

3ª SENTENCIA. **Colocaron una bomba en la puerta de la vivienda de un matrimonio periodista y su hijo en San Sebastián.**

▪ LA AUDIENCIA NACIONAL HA CONDENADO A 74 AÑOS Y 4 MESES DE CÁRCEL A CUATRO MIEMBROS DE ETA QUE PARTICIPARON EN LA COLOCACIÓN DE UNA BOMBA, QUE NO LLEGÓ A EXPLOSIONAR, EN LA PUERTA DE LA VIVIENDA DE SAN SEBASTIÁN DONDE RESIDÍAN UN MATRIMONIO DE PERIODISTAS Y SU HIJO DE 1 AÑO Y MEDIO, HECHOS OCURRIDOS EL 10 DE NOVIEMBRE DEL AÑO 2000 (11/12/2024)

(El suceso tuvo lugar el 10 de noviembre del año 2000)

👉 La sentencia la Sección Cuarta de la Sala Penal condena a los tres autores materiales de la colocación del artefacto Imanol M.V., Asier G.J., Jon Z.A. y al inductor de la acción terrorista Patxi Xabier M.A., a 19 años y 10 meses de prisión por tres delitos de asesinato en grado de tentativa y a otros 14 años y 10 meses por estragos terroristas también en grado de tentativa. Los cuatro reconocieron durante la vista oral su participación en los hechos.

Además de las penas de prisión, los magistrados imponen a los acusados la prohibición, por un período de cinco años una vez cumplida la pena privativa de libertad, de aproximarse a las víctimas del atentado, los periodistas de El País Aurora Intxausti y de Antena 3 Juan Palomo y, a su domicilio, lugar de trabajo y lugares frecuentados por ambos. También se les prohíbe comunicarse con ellos por cualquier medio de comunicación, medio informático o telemático, contacto escrito, verbal o visual, así como acudir al lugar en que residan las víctimas.

En cuanto a la indemnización, la Sala condena a los acusados al pago a Aurora Intxausti de 28.815,25 euros, además de otros 123.548,59 euros, y a Juan Palomo con la cantidad de 75.000 euros.





Daño moral "incuestionable"

La Sala considera que en el presente caso "es incuestionable el daño moral experimentado por ambas víctimas pues se vieron gravemente atacadas en su propio domicilio, de una manera inesperada y con altas probabilidades de haber podido perder la vida, tanto la suya propia como la de su hijo que por aquel entonces tan solo tenía dieciocho meses de edad". Añade que, a raíz de estos hechos, experimentaron un fundado y explicable temor a ser atacados de nuevo, motivo por el que se vieron obligados a abandonar el que había sido su lugar de residencia y dejar la forma de vida que habían mantenido hasta entonces. Tras el atentado, subraya, tuvieron que cambiar de ciudad, de lugar de trabajo y alejarse con ello de su entorno familiar y de sus relaciones sociales hasta el punto de que en cada ocasión que tenían que regresar al País Vasco debían contar con protección policial.

La sentencia relata en sus hechos probados que en el año 2000 los procesados, como miembros del comando legal 'Gaua' de ETA, realizaron labores previas de información para averiguar el domicilio donde residía la pareja de periodistas estudiar la viabilidad de colocar un artefacto explosivo en el rellano de su puerta, con la clara finalidad de atentar contra sus vidas y de causar daños en el inmueble.

El 10 de noviembre de 2000, sobre las 8 de la mañana, cuando Juan Palomo abría la puerta de su casa para dirigirse a su centro de trabajo, escuchó una explosión similar a la de un petardo, observando sobre el felpudo una maceta con una planta; Indicó a su mujer e hijo, que se disponían a salir del domicilio con él, que regresaran al interior de la vivienda y se colocaran en el lugar más alejado de la puerta.

El artefacto explosivo, compuesto por dos kilos y medio de dinamita y otros tantos de tornillería, a modo de metralla, estaba preparado para que se activara al abrir la puerta del domicilio, pero no llegó a explotar porque falló la conexión entre el detonador y el explosivo.

La colocación del artefacto tenía como finalidad causar la muerte

La sentencia recoge el testimonio que prestaron en el juicio las dos víctimas, que explicaron como cambiaron sus vidas desde el atentado y la de muchos de sus compañeros que continuaron en el País Vasco.

Para la Sala, resulta acreditado sin lugar a duda que la colocación del artefacto en la puerta de la vivienda en la que residían los dos periodistas con su hijo de 18 meses "tenía como única finalidad causar su muerte de todos ellos o cuando menos este era el resultado que podían representarse como posible en el caso en que aquel artefacto llegara a detonar".

El Tribunal explica que concurre la alevosía en la medida en que el artefacto aseguraba el resultado mortal pretendido sin posibilidad de defensa alguna por parte de las víctimas.

La sentencia explica que debe imponerse la pena por los dos delitos en grado de tentativa "en la medida en que, afortunadamente el artefacto no llegó a explotar, aunque fuera por causas ajenas a la voluntad de los procesados que por su parte emplearon los medios, recursos y conocimientos necesarios para que se llegara a activar y lograr el resultado pretendido".

En relación con la participación de los acusados, la Audiencia indica que no solo ha quedado acreditada por sus declaraciones auto inculpatorias, sino también por la prueba pericial de inteligencia que recoge el informe pericial.





4ª SENTENCIA. **Naturaleza de las denominadas "mobile-home" o casas móviles.**

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO ESTABLECE QUE LAS 'MOBILE-HOME' EXIGEN LICENCIA URBANÍSTICA POR SER ASIMILABLES A UNA CASA PREFABRICADA Y NO A UN REMOLQUE (12.12.2024)

(Los recurrentes las consideraban asimilables a los remolques tal como aparecen definidos en el Reglamento General de Vehículos, queriendo con ello hacer prevalecer la condición de vehículo sobre la de vivienda)

👉 La sala de lo contencioso-administrativo del tribunal supremo ha establecido en una sentencia que "la naturaleza de las denominadas "mobile-home" o casas móviles es asimilable a las casas prefabricadas desde la perspectiva de la exigibilidad de la licencia urbanística por uso de suelo, siendo de aplicación el artículo 11.4.c) del real decreto legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de suelo y rehabilitación urbana".

El Supremo desestima el recurso de Agrocamping, S.L. contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que confirmó el decreto de la Alcaldía del Ayuntamiento de Tarragona, de fecha 11 de mayo de 2018, por el que se denegaba la legalización de la colocación de 'mobile-homes' en el camping que regentaba dicha sociedad.

Para el alto tribunal, serán las normas urbanísticas aplicables en cada caso las que legitimen la instalación de las casas móviles en un camping, "sin que pueda quedar amparada dicha instalación en la licencia de actividad que se haya podido obtener previamente ya que esta licencia, como certeramente señala el Ayuntamiento de Tarragona, no tiene por función realizar el control urbanístico de los usos del suelo, sino procurar que la actividad se desarrolle sin causar molestias o perjuicios a su entorno".

La sentencia añade que ninguna infracción se produce de la Directiva de Servicios o de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicio y su ejercicio, "pues estas normas son aplicables a los requisitos que afecten al acceso a una actividad o a su ejercicio pero no a los requisitos que derivan de las normas de ordenación del territorio y urbanismo, en la medida en que estas no regulan o no afectan específicamente a la actividad del servicio aunque tengan que ser respetadas por los prestadores del servicio en el ejercicio de su actividad económica".

La exigencia de licencia urbanística se justifica, añade el alto tribunal, en una razón imperiosa de interés general como es la protección del medio ambiente y el entorno urbano.

Los recurrentes consideraban asimilables las 'mobile-home' a los remolques tal como aparecen definidos en el Reglamento General de Vehículos, queriendo con ello hacer prevalecer la condición de vehículo sobre la de vivienda, más próxima, a su parecer, a la roulotte o autocaravana que a la casa prefabricada, recoge la sentencia.

Pero para el tribunal, no es correcta su asimilación a los remolques, pues el diseño de las 'mobile-homes' es incompatible con su utilización habitual como vehículo remolcable, aunque puntualmente puedan serlo, ya que han sido ideadas y creadas para proporcionar casa, hogar, a una persona o grupo de personas, bien de forma temporal o bien de forma permanente, sin perjuicio de que conserven una vez instaladas ciertas aptitudes para la





movilidad, por lo que concluye que "su asimilación debe hacerse con la casa prefabricada y no con el remolque".

Por otro lado, el TS señala que la voluntad explicitada del recurrente era transformar su negocio de camping en una instalación tipo "resort" dotando a las parcelas de los servicios de agua, electricidad y desagüe para colocar sobre ellas, 'mobile-homes' y bungalows.

La sentencia contesta al respecto que "resort, según nos enseña la Real Academia Española, es una palabra que procede del inglés que significa complejo hotelero, de manera que la transformación pretendida con la colocación de las 'mobile-homes' en unos terrenos existentes en suelo no urbanizable a los que, tras las correspondientes obras, se las ha dotado de los servicios de agua, electricidad y desagüe, implica un uso del suelo que exige autorización urbanística en los términos indicados en el artículo 11.3 y 4.c) del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana, sin que en ningún caso dicha transformación pueda quedar amparada, como pretende la parte recurrente, en la licencia de actividad obtenida para un camping".

5ª SENTENCIA. **La Audiencia de Balears condena por un delito de sedición aérea a 15 pasajeros del avión patera**

▪ LOS AVIONES «PATERA»

👉 EL TRIBUNAL CONDENA POR CONFORMIDAD A 17 DE LOS 24 ACUSADOS EN EL PROCEDIMIENTO JUDICIAL POR EL ATERRIZAJE FORZOSO DE UNAVIÓN DE "AIR ARABIA" EN PALMA EN 2021, LOS OTROS 7 PROCESADOS ESTÁN EN REBELDÍA (19.12.2024)

(El Tribunal condena por conformidad a 17 de los 24 acusados en el procedimiento judicial por el aterrizaje forzoso de un avión de "Air Arabia" en Palma en 2021, los otros 7 procesados están en rebeldía)

La Sección Primera de la Audiencia Provincial de Balears ha condenado por conformidad a 17 de los 24 acusados en el procedimiento judicial instruido tras el aterrizaje forzoso de un avión de "Air Arabia" en el Aeropuerto de Son Sant Joan en Palma en 2021. Los otros 7 procesados están en rebeldía por lo que no han comparecido ante el Tribunal.

Los condenados han admitido hoy ante la Sección Primera de la Audiencia Provincial que se pusieron de acuerdo a través de una red social para que uno de ellos fingiera un ataque diabético durante el vuelo Casablanca (Marruecos) –Estambul (Turquía) el 5 de noviembre de 2021, con la finalidad de provocar un aterrizaje de emergencia en España y poder entrar de manera ilegal al país.

Los magistrados han condenado a 15 de los viajeros del avión por un delito de coacciones en concurso de normas como un delito de sedición aérea y por un delito leve de maltrato. En concreto, por el delito de sedición aérea se les condena a 11 de ellos a una pena de catorce meses y doce días de prisión; a 2 de ellos a una pena de catorce meses y dos días de prisión; y a otros 2 a una pena de trece meses y nueve días de prisión.





No obstante, ya han cumplido en su totalidad el tiempo de la pena de prisión. Por otra parte, el Tribunal condena a estos 15 pasajeros por un delito leve de maltrato a la pena de cuarenta días multa con una cuota diaria de 4 euros.

Además, al viajero que simuló estar enfermo para que el avión efectuara un aterrizaje forzoso, el Tribunal le condena también por un delito contra los derechos de los ciudadanos extranjeros a la pena de ocho meses multa con una cuota diaria de cuatro euros al día.

Finalmente, otros dos acusados también han sido condenados por un delito contra los derechos de los ciudadanos extranjeros a la pena de ocho meses multa con una cuota diaria de cuatro euros. Estos procesados ayudaron a dos de los pasajeros fugados una vez llegaron a Mallorca y se les interceptó transportándolos dentro de una furgoneta.

6ª SENTENCIA. **Cuidado de hijo menor de edad afectado por una enfermedad grave que no requiere ingreso hospitalario de larga duración: derecho a prestación.**

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO RECONOCE A UNA MADRE EL DERECHO A LA PRESTACIÓN PARA CUIDAR A UN HIJO CON UNA ENFERMEDAD GRAVE (27.12.2024)

(El tribunal considera que en este caso el requisito de ingreso hospitalario de larga duración que exige la prestación es equivalente a la atención sanitaria prolongada en centros hospitalarios de día que requiere el tratamiento de la enfermedad del menor)

👉 La sala de lo social ha dictado una sentencia en la que reconoce a una madre el derecho a la prestación familiar para cuidar de su hijo menor de edad afectado por una enfermedad grave que no requiere ingreso hospitalario de larga duración, pero recibe tratamiento médico continuado de carácter ambulatorio en un centro de día y en su domicilio

El tribunal considera que en este caso el requisito de ingreso hospitalario de larga duración que exige la prestación es equivalente a la atención sanitaria prolongada en centros hospitalarios de día que requiere el tratamiento directo y continuado de la enfermedad del menor.

De este modo, da la razón a esta madre cuyo hijo, que ahora tiene 6 años, nació con una enfermedad grave de origen congénito (parálisis cerebral infantil-hemiparesia espástica derecha). Por indicación médica realiza sesiones de terapia ocupacional y rehabilitación tres días al mes, actividades de psicomotricidad dos veces por semana y tratamiento un día por semana en el hospital y en su propio domicilio. La madre participa en todas estas sesiones. Los dos progenitores trabajan y ella tiene reconocida una reducción del 50% de la jornada por cuidado de hijo.

La mujer solicitó la prestación económica por cuidado de menores con cáncer u otras enfermedades graves, que le fue denegada por Mutual Midat Cyclops (MC Mutual) por no cumplir los requisitos legales establecidos en la Ley General de la Seguridad Social (LGSS) respecto a la acreditación del ingreso hospitalario y la necesidad de cuidado directo, continuo y permanente por parte de uno de los progenitores.

Un juzgado de lo Social, en cambio, estimó la demanda que presentó la madre contra MC Mutual y reconoció su derecho a percibir la prestación al considerar que el tratamiento médico y rehabilitador que recibe su hijo era equiparable a un ingreso hospitalario puesto





que requería el cuidado directo, continuo y permanente de sus progenitores. El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, por su parte, anuló la sentencia de instancia por entender que el menor no había necesitado un previo ingreso hospitalario de larga duración.

El Tribunal Supremo discrepa de ese criterio y concluye que esa asistencia sanitaria “tan intensa, directa y continuada del menor en los centros de día es equiparable a la situación de ingreso hospitalario de larga duración, porque igualmente se trata de cuidados médicos ineludibles para el tratamiento de la enfermedad que se prolongan de manera indefinida en el tiempo”.

Añade que el hecho de que el diagnóstico de la enfermedad grave pudiere haberse efectuado sin requerir un previo periodo de ingreso hospitalario de larga duración, “no puede ser obstáculo para el reconocimiento de una prestación de seguridad social cuya finalidad es la de compensar la pérdida de ingresos generada por la necesidad de reducir la jornada de trabajo para atender de manera directa al cuidado de los hijos menores que necesitan un tratamiento médico prolongado en el tiempo”.

Agrega que, bien al contrario, como se desprende de lo dispuesto en ese art. 2.1 RD 1148/2011, se trata de que la continuidad del tratamiento en el domicilio “pueda sustituir al ingreso hospitalario cuando sea posible, con el objeto de hacerlo innecesario, recortar su duración o minimizar su impacto, en beneficio del paciente, sus familiares y del propio sistema de asistencia sanitaria, en aras a reducir la necesidad de recurrir al ingreso hospitalario al que puede verse abocado el menor en el caso de no disponer de esa otra posibilidad de asistencia sanitaria sin ingreso”.

La sentencia, ponencia del magistrado Sebastián Moralo, afirma que esta conclusión no ha de verse alterada por la circunstancia de que la enfermedad pudiera calificarse como permanente e incurable. El tribunal precisa que el propio Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) ha reconocido en respuesta a una consulta que el requisito de hospitalización que justifica la prestación se considera cumplido cuando el menor que padece una enfermedad grave hade acudir de manera periódica y continuada al hospital de día para recibir el tratamiento de larga duración prescrito para curar su enfermedad.

Señala que “la naturaleza jurídica de esta clase de respuesta a una consulta impide que se le pueda atribuir una eficacia vinculante en orden a la decisión que haya de adoptar el órgano judicial, pero no por ello deja de ser un elemento ciertamente relevante que viene a coincidir y a ratificar los criterios que hemos expuesto”.

ESTUDIOS DE HACIENDA PÚBLICA

LOS RÉGIMENES ESPECIALES
DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

XL SEMANA 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/>