

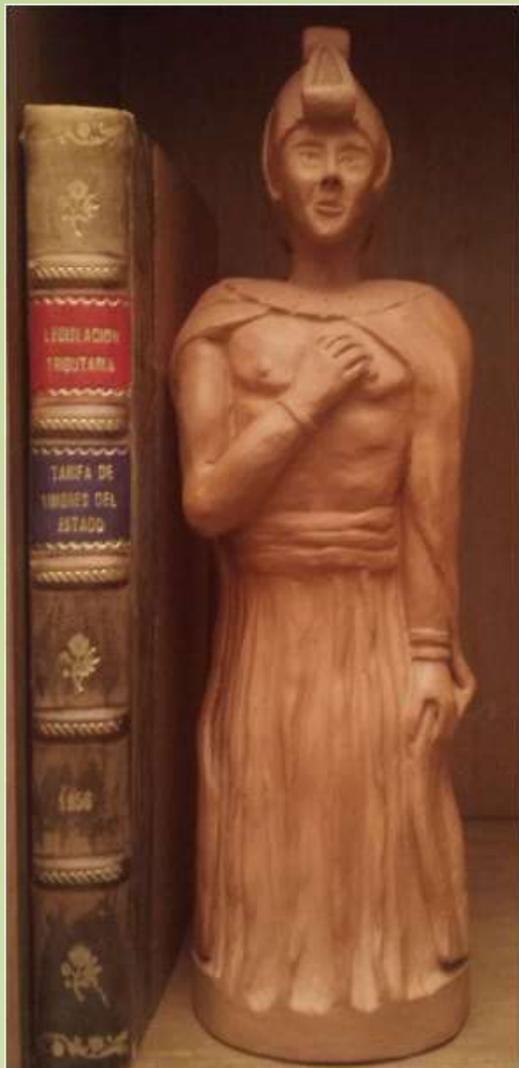
SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

AÑO VI

NÚMERO 41

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



«ES PRIMAVERA»

Con las lluvias acumuladas en el mes de marzo/25, las criaturas habitantes del Parque Nacional de Doñana empiezan a lucir en su natural belleza. En el «territorio» de los humanos, la primavera ofrece un perfil bien distinto en lo material como lo inmaterial, demasiados y graves problemas tanto en el ámbito nacional como en el internacional.

IMAGEN DE PORTADA:



COTO DE DOÑANA
Autora: Ana Martín

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

***REVISTA
DE
POLITICA FISCAL***

***AÑO VI
NÚMERO 41***

© 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 41

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

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

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

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Abogado (ICAM. No ejerciente)

Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)

Miembro de la AEDAF (No ejerciente)

<https://hojasazulestucan.es/>

<https://twitter.com/Principeduardo>

Redacción

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

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

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

José María López Geta: «Legislación, Jurisprudencia».

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: **2695-9410**

Depósito legal: **electrónico**

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

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

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



EDITORIAL/PRESENTACIÓN



«2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia»»
(Art.24 CE)

«SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»

En días del mes de abril de 2025



José María López Geta

Editor

«LOS BURROS DEL ARENERO»

«Mira Platero, los burros del Quemado, caídos, lentos, con su picuda y roja cargade mojada arena, en la que llevan clavada, como en el corazón, la vara de acebuche verde con que les pegan» («Platero y yo». J. R. Jiménez)

Como ya hemos apuntado en algunas ocasiones, hay palabras, frases, ideas, que repetimos a menudo por aquello de tenerlas «mucho cariño». Hace poco tiempo, mencionábamos nuestra particular predilección por la regla del «tema único» (y por coherencia, la «votación única») cuya aplicación en las Cortes Generales debería desterrar para siempre, con independencia de cuales fueren las fuerzas políticas dominantes, la tramposa práctica de las conocidas como Leyes «Ómnibus». En el mes del año en que se inicia la campaña de la declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas



Físicas, se nos vienen a la cabeza una vez más «los burros del arenero» que, de disponer del raciocinio propio de los seres humanos, entenderían que trabajar para ganarse el sustento es algo inevitable, pero claro, nunca bajo el yugo de la «vara de acebuche verde».

Según viene informando la Agencia Tributaria [Estatal] en el año 2024 se han alcanzado cifras récord de recaudación de la que forma parte en buena medida lo recaudado por razón del devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en lo sucesivo) que ha proporcionado al Tesoro Público recursos extraordinarios merced a la utilización de esa «vara de acebuche verde» como es la inflación que, tras un crecimiento inusitado, se ha instalado permanentemente, cual agujijón, en las «espaldas calientes» de los obligados tributarios que han visto muy mermada su capacidad adquisitiva a la par que, como si nada hubiese sucedido, han tenido que hacer frente a una mayor carga impositiva (y no solo por razón del IRPF, también por otros tributos). Y lo peor es que, como en su día señalaron muy gráficamente acreditados economistas-financieros (ya los citamos tiempo atrás) la inflación es como la «pasta de dientes que una vez sale del tubo ya no se la puede hacer regresar al envase».

En un muy interesante estudio («Estimación de la progresividad en frío del IRPF por niveles de renta en el periodo 2021-2024» FUNCAS- Cuadernos de Información Económica) el Profesor Desiderio Romero-Jordán (Catedrático de Economía Aplicada en la Universidad Rey Juan Carlos) considera que un alza acumulada del IPC del 17,8 % ha impulsado la recaudación del IRPF a través de tres vías interconectadas: Primero, gravando los ingresos de los contribuyentes en términos monetarios, en lugar de hacerlo en términos reales [esto sucede, incluso, cuando la renta opera en el mismo tramo de la tarifa del impuesto]; segundo, empujando a algunos contribuyentes a tributar en tramos superiores de la tarifa progresiva del IRPF. Tercero, erosionando el valor nominal de exenciones o mínimos expresados en euros.

Triste panorama el que se está viviendo, con un empobrecimiento del «común» acompañado de la afrenta que supone el flagrante despilfarro de los fondos públicos, la ausencia de controles efectivos, en fin de unos Presupuestos Generales del Estado que con frecuencia encierran «fórmulas de escape», pero algo es algo. Hace unos cuantos siglos los «súbditos» (Cortes de León y Movimiento Comunero de Castilla) nos ofrecieron unas muestras de valor, casi temerario e inimaginable en estos días, al enfrentarse al soberano de turno que fue obligado a explicar sus «planes» y los recursos que estaba dispuesto a detraer del pueblo para llevar a cabo esos planes.

En conclusión, indica el Profesor Romero Jordán, la «ausencia de indexación en el IRPF es equivalente a una reforma fiscal implícita que no exige aprobación parlamentaria. En este escenario, la inflación actúa como un impuesto silencioso cuyo efecto es heterogéneo y no completamente observable por los contribuyentes». El mismo Profesor citado acude a otras fuentes para destacar como el impacto de la progresividad en frío está siendo «especialmente relevante en España»; así, trae a colación a Balladares y García Miralles («Progresividad en frío: el impacto heterogéneo de la inflación sobre la recaudación por IRPF. Documentos Ocasionales, 2422. Banco de España») que han estimado que la mitad del aumento recaudatorio de IRPF español del periodo 2019 a 2023 ha sido debido a la



inflación, es decir, 16.700 millones de euros de incremento recaudatorio de los 33.400 millones que aumentó la recaudación de IRPF en ese periodo (AEAT, 2024).

Pero no solo el proceso inflacionario constituye el contexto adverso en el que nos encontramos los contribuyentes por razón del IRPF. También forma parte de ese contexto la circunstancia de que las Cortes Generales y el Poder Ejecutivo vienen adoptando decisiones propias de un «pollo sin cabeza», como lo acreditan las omisiones regulatorias incurridas en tributos como el Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud o en el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, así como la problemática suscitada en torno a los perceptores del SMI y los mutualistas que en tiempos tributaron indebidamente por IRPF.

A la cuestión de la devolución del IRPF indebidamente pagado (según pronunciamientos del Tribunal Supremo) por los integrantes de antiguas Mutualidades ya nos hemos referido con anterioridad, para reconocer el mérito del Ministerio de Hacienda [particular agilidad para el aprovechamiento de información disponible de hechos sucedidos hace ya mucho tiempo] al instrumentar de manera práctica y muy sencilla tal devolución que pronto hará un año obtuvieron «casi sin pedirla» un importante número de mutualistas. Pero el Poder Ejecutivo, por la evidente razón de mantener los niveles recaudatorios interanuales, cambió radicalmente de criterio mediante la inclusión en la Ley 7/2024 de la desdichada disposición final décima sexta «*Tramitación a seguir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para determinar la procedencia y en su caso practicar las devoluciones derivadas de la jurisprudencia establecida...*»

Tratando ser lo más gráficos posibles utilizaremos trazos gruesos, tal vez inapropiados en el área de los cometarios técnicos, para describir la situación creada, con ocasión de la devolución a que venimos refiriéndonos, como aquella en la que miles de mutualistas se quedaron «colgados de la brocha», viendo como otros perjudicados habían sido reparados con rapidez produciéndose de ese modo un evidente trato discriminatorio, y ello por razón de una norma que infringe el principio básico que rige en materia de ejecución de pronunciamientos judiciales. Probablemente un buen número de mutualistas se vieron en el espejo como personas que ya nunca obtendrían la reparación económica que les había reconocido la Justicia, y, a saber, si sus herederos los sucederían en la obtención de tal reparación.

En estos días, desde el Ministerio de Hacienda se anuncia la vuelta al procedimiento inicial de devolución de ingresos indebidos a los mutualistas, pero ahí está en plena vigencia la disposición final antes citada. Así que unos mutualistas afectados sabrán que la petición de devolución formulada por ellos en su momento mantiene su validez, que dejarán de estar «colgados de la brocha» para pasar a engrosar una relación de acreedores bajo condición suspensiva, hasta que se lleve a cabo la modificación de la Ley 7/2024, a saber cuándo y mediante qué procedimiento. Para otros mutualistas, los que hasta la fecha de la entrada en vigor de dicha Ley no habían solicitado la devolución, parece que lo pertinente sea hacerlo cuanto antes para evitar sorpresas desagradables dadas por el «pollo sin cabeza».



Y en parecida situación se encuentra la cuestión de las consecuencias que, a efectos de tributación por IRPF, ha tenido la entrada en vigor del Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2025 (16.576 €, en 14 pagas). No vamos a entrar en la cuestión de qué medidas se pueden adoptar para que los perceptores de SMI no se vean obligados a declarar y en su caso se constituyan en contribuyentes efectivos, netos o no, en el IRPF. Si que nos vamos a permitir algunos apuntes no relacionados con la imposición por dicho IRPF, nacidos a la vista, por ejemplo, de la Nota Informativa posterior al Consejo de Ministros en que se aprobó el antes citado Real Decreto 87/2025.

Como se indicaba en la Nota del Consejo de Ministros en el que se aprobó el nuevo SMI, unos 2,4 millones de personas trabajadoras se benefician, de manera directa, del incremento de la cuantía. Dejando a un lado la sensación que se trasmite en ciertas manifestaciones de que es el Estado quien paga el SMI, y no los empleadores, hay una realidad difícil de afrontar, que no es otra que el bajo nivel de los salarios pues la retribución de muchos miles de trabajadoras y trabajadores superan con escaso margen el SMI.

Con motivo de la cuestión del repetido SMI, se ha puesto en evidencia la incongruencia, a la par que una dura realidad, que supone el que se pida que los perceptores del SMI queden al margen del ámbito de aplicación de la Ley 36/2006, mientras se admite que retribuciones muy próximas queden dentro de ese ámbito. Y lo más grave de todo, que no es difícil concluir en que el IRPF se exige a multitud de ciudadanos que carecen de capacidad de pago, que de algún modo tributan efectivamente por vivir en un Estado pobre, por mucho que se sostenga que en el Reino de España (sí, sí, el Reino de España) impera el «estado de bienestar».

Si a esos millones de perceptores del SMI añadimos la posible realidad de cuatro millones (incluso la oficial de algo más de dos millones) efectivos de personas demandantes de un puesto de trabajo que no lo consiguen, tendremos que concluir en que el sostenimiento de las cargas públicas recae crecientemente en un número menor de contribuyentes, la calificada como clase media, sin que quepa admitir aquello de que ya se está grabando todo lo que es posible a los «ricos», un estúpido alivio que no compensa. La solución está en crecer y no en «andar por andar», que es lo que está sucediendo en España en particular, y en la Unión Europea en general. Precisamente el crecimiento económico, y no la «poesía», es lo que ha permitido alcanzar el Estado de bienestar» y su viabilidad.

Y hablando de soluciones, es inevitable pensar en cómo el Poder Ejecutivo va a resolver la situación creada en el ordenamiento jurídico tributario (entre otras, las cuestiones apuntadas en relación con el SMI, la reparación de los mutualistas, las insuficiencias regulatorias del Impuesto complementario ya citado, las lagunas creadas por la no convalidación de los Reales Decretos-ley 9 y 10/2024). Cabe temer lo peor, que el Poder Ejecutivo acuda una vez más al recurso de las disposiciones con fuerza de Ley, desoyendo, como le es práctica habitual, las recomendaciones de diversos observadores y en particular de la AIREF que en su reciente «OPINIÓN SOBRE RIESGOS FISCALES» [Opinión 1/25] considera que un principal error lo constituye el uso de instrumentos legales, especialmente del Real Decreto-ley, que «ha derivado en varias sentencias de inconstitucionalidad, como



el caso del Impuesto sobre Sociedades (RDL 2/2016 y RDL 3/2016) y la indemnización por el cierre del almacén de gas Castor (RDL 13/2014).

Asimismo, se sostienen en la OPINIÓN de referencia que la extralimitación normativa respecto a lo regulado en la ley ha dado origen a dos importantes sentencias, como la relacionada con el canon hidráulico y la sentencia favorable a Endesa por la retribución de energía. Además, se añade por la AIREF, existen materias que han sido objeto de recursos reiterados por motivos similares, como los tres primeros regímenes de financiación del bono social eléctrico (2009, 2014 y 2017), anulados por ser discriminatorios, o los tipos impositivos autonómicos del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), cuya incompatibilidad con la normativa europea provocó su anulación en 2014 y nuevamente en 2024.

En definitiva, mantiene la AIREF que los riesgos fiscales que advierte tiene su origen en un inadecuado proceso normativo lo cual trae consigo sentencias desfavorables; situándose exclusivamente en el ámbito tributario la AIREF recuerda que en la última década, numerosas sentencias judiciales han sido desfavorables para los intereses del Estado, afectando principalmente a figuras tributarias como el Impuesto de Hidrocarburos, el Impuesto de la Renta de las Personas físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), el Impuesto de Sociedades (IS), el canon hidráulico, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y las sanciones relacionadas con la declaración de bienes en el extranjero.

Y, para al menos atenuar los riesgos fiscales, la AIREF aconseja al Ministerio de Hacienda, y la Administración competente, algo razonable pero que no parecen comprender tal Departamento o esa Administración competentes: *«reforzar la evaluación del posible impacto financiero y legal antes de implementar cambios significativos en políticas fiscales y económicas y consultar con organismos europeos o internacionales para evitar litigios derivados de la falta de alineación con la normativa europea. Este análisis debería conllevar la identificación de potenciales reclamaciones y el estudio de antecedentes para evitar errores recurrentes»*.

De momento, no cabe sino esperar más gobernanza que la efectuada mediante Reales Decretos-ley (Decretos Ley en el ámbito autonómico que no faltan) merced a la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional cuya permanente huida hacia adelante, en su interpretación partidista de la Constitución, podría estar acercándose, si no a su final, al menos atenuarse. Hace ya mucho tiempo que el Tribunal Supremo, a no ser por su «sentido de Estado», tendría que haber «embridado» el quehacer del Tribunal Constitucional pues la normativa de la Unión Europea lo posibilita como tarde o temprano sucederá. No hay más que hacer un seguimiento de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de la que resulta cómo dicho Tribunal se muestra implacable en la aplicación del principio de la **cooperación leal** y aplicación prioritaria del Derecho de la Unión (TUE-TFUE-CDH).

A modo de significativos al respecto, entre otros muchos, reproducimos a continuación los pronunciamientos de dos sentencias del TJUE que en su día se incluyeron en la sección correspondiente de «SISA»:

- **Sentencia de 11 de enero de 2024. Sala Primera.** Asunto C-537/22:



59.1 «El principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que **obliga al juez nacional**, que ha ejercido la facultad que le confiere el artículo 267 TFUE, **apartarse de las apreciaciones jurídicas de un órgano jurisdiccional nacional superior** si, a la vista de la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia en forma de sentencia o de auto motivado en el sentido del artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento, **considera que tales apreciaciones no son conformes con este Derecho**. No obstante, este principio no se opone a una normativa nacional que se limite a obligar a los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores a motivar cualquier desviación con respecto a dichas apreciaciones»

- **Sentencia de 12 de septiembre de 2024, Sala Primera.** Asunto C-741/22:

87.2. «El principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, y el principio de primacía del Derecho de la Unión obligan al juez nacional a dejar inaplicadas unas disposiciones nacionales consideradas incompatibles con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, interpretado conjuntamente con el principio de neutralidad fiscal, **sin que tenga incidencia a este respecto la existencia de una sentencia del órgano jurisdiccional constitucional** nacional que declara el mantenimiento de los efectos de las referidas disposiciones nacionales»



SUMARIO

Información FISCAL

2025 – Año VI
Número 41

	Pág.
PRESENTACIÓN	3
SUMARIO	9



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (NORMAS TRIBUTARIAS)	13
A) ENERO, 2025	13
A.1. Normas publicadas (analizadas)	13
A.2. Normas publicadas (reseñas)	20
B) FEBRERO, 2025	20
Normas publicadas (reseña)	20



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (NORMAS TRIBUTARIAS)	21
II.1. ENERO, 2025	21
Normas publicadas (reseñas)	21
A) CCAA Régimen Común.....	21
B) CCAA Régimen Foral.....	22
II.2. FEBRERO, 2025	27
Normas publicadas (reseñas)	27
A) CCAA Régimen Común.....	27
B) CCAA Régimen Foral.....	29



III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (FISCAL):	33
DICIEMBRE, 2024	33





IV. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):	35
I. ENERO, 2025	35
II. FEBRERO, 2025	39
II.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA	39
II.2 OTRAS SENTENCIAS RELEVANTES.....	42



V. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:	45
A) ENERO, 2025	45
B) FEBRERO, 2025	55



VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA):	81
DICIEMBRE, 2024	81
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares).....	81
2. Consultas vinculantes (reseñas).....	97



VII. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:	115
VII.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES	115
ENERO-FEBRERO, 2025	115
👤 Joaquín Huelin Martínez de Velasco	115
VII.2. REVISTAS	115
VII.2.I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF	115
VII.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	124
VII.2.III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España	130
VII.2.IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión	131
VII.2.V. NOTARIO del siglo XXI	138





VIII. CONDICIÓN HUMANA:	141
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
A) ENERO, 2025	141
B) FEBRERO, 2025	144



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (NORMAS TRIBUTARIAS) ENERO-FEBRERO, 2025

A) ENERO, 2025

A.1. Normas publicadas (analizadas)

→ Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia (en lo sucesivo, LEY [BOE 3/2025, de 3 de enero])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 76 del BOE núm. 3 de 2025](#)

ASUNTO: medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia [**Modificación de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**]

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: Tres meses de su publicación en el Boletín oficial del Estado con las excepciones ninguna de las cuales afecta a la disposición final decimacuarta.

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

→ Disposición final decimocuarta. Modificación 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.

Uno.- Artículo 7: modificación de las letras d), e) y K)

Dos.- Artículo 64: modificación.

Tres.- Artículo 75: modificación

NOVEDADES (Particulares extraídos del Preámbulo de la LEY)
<ul style="list-style-type: none">▪ Se extiende la exención prevista en el primer párrafo de la letra d) del artículo 7 de la Ley 35/2006 a otras indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos, cuya cuantía no se haya fijado legal ni judicialmente, pero cuyo abono sea consecuencia de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.▪ Con la finalidad de garantizar que la indemnización corresponda a situaciones reales [evitándose situaciones indeseadas de planificación o fraude fiscal] se exige que la indemnización sea





satisfecha por la entidad aseguradora del causante del daño, que para la obtención del acuerdo haya intervenido un tercero neutral y que este último se haya elevado a escritura pública, al tiempo que se establece una cuantía máxima exenta que toma como referencia la que se fijaría con arreglo al sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

- La modificación de la letra e) del artículo 7 tiene por finalidad evitar cualquier duda interpretativa e incrementar la seguridad jurídica, señalando expresamente a nivel legal que no derivan [de un pacto, convenio o contrato] las indemnizaciones acordadas ante el servicio administrativo como paso previo al inicio de la vía judicial social [dicha precisión coincide con la interpretación que al respecto viene manteniendo tanto la Administración tributaria como los Tribunales de Justicia, por lo que la misma responde a una finalidad meramente aclaratoria]

- La nueva redacción de la letra k) del artículo 7 tiene la finalidad de eliminar cualquier duda sobre la aplicación del mismo a las anualidades fijadas en los convenios reguladores a que se refiere el artículo 90 del Código Civil formalizados ante el letrado o la letrada de la Administración de Justicia o en escritura pública ante notario, al tiempo que se recuerda que dicho convenio puede ser el resultado de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto. La modificación de dicha letra k) exige modificar la referencia contenida a las anualidades por alimentos en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto.

→ ANÁLISIS

1. Artículo 7: modificación de las letras d), e) y k

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>Artículo 7 Rentas exentas</p> <p>Hasta el 2 de abril de 2025</p> <p>Estarán exentas las siguientes rentas:</p> <p>d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.</p> <p>Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que</p>	<p>Artículo 7 Rentas exentas</p> <p>A partir del del 3 de abril de 2025</p> <p>Estarán exentas las siguientes rentas:</p> <p>«d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.</p> <p>Asimismo, las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos, satisfechos por la entidad aseguradora del causante del daño no previstas en el párrafo anterior, cuando deriven de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente establecido,</p>





resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo

siempre que en la obtención del acuerdo por ese medio haya intervenido un tercero neutral y el acuerdo se haya elevado a escritura pública, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio **en el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, en su normativa de desarrollo o, en su caso,** en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados, **o cuando se extinga**



dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.

el contrato en el supuesto de la letra c) del artículo 52 del mismo texto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

No tendrán la consideración de indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato, las acordadas en el acto de conciliación ante el Servicio administrativo al que se refiere el artículo 63 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

«k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud del convenio regulador a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, o del convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado o letrada de la Administración de Justicia, o en escritura pública ante notario, con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.

Igualmente estarán exentas las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial en supuestos distintos a los establecidos en el párrafo anterior.»

2.- Artículo 64 «Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos» [**adaptación a los cambios en la redacción del artículo 7**]





ANTERIOR REDACCIÓN Hasta el 2 de abril de 2025	NUEVA REDACCIÓN A partir del 3 de abril de 2025
<p>Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.</p>	<p>Los contribuyentes que satisfagan las anualidades por alimentos a sus hijos previstas en la letra k) del artículo 7 sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58, cuando el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.»</p>

3. - Artículo 75 «Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos» [**adaptación a los cambios en la redacción del artículo 7**]

ANTERIOR REDACCIÓN Hasta el 2 de abril de 2025	NUEVA REDACCIÓN Desde el 3 de abril de 2025
<p>Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 74 de esta Ley a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o</p>	<p>Los contribuyentes que satisfagan las anualidades por alimentos a sus hijos previstas en la letra k) del artículo 7 sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58, cuando el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 74 a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o</p>



<p>disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.</p>	<p>disminuciones a que se refiere el artículo 56.3, incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.»</p>
---	--

→ Resolución de 22 de enero de 2025, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de derogación del Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social (BOE 20/2025, de 23 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 1136 del BOE núm. 20 de 2025](#)

- Entrada en vigor: 23 de enero de 2023
- Acuerdo: «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, el Congreso de los Diputados, en su sesión del día de hoy, acordó derogar el Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social»

→ ANÁLISIS.

Con ocasión de la tramitación parlamentaria de la Ley 7/2024 se debatió con intensidad la creación de tributo heredero del gravamen [no tributario] temporal energético, pero finalmente se descartó tal creación. A penas entrada en vigor la Ley 7/2024, que además de los nuevos tributos introdujo otras medidas tributarias, se dictó el Real Decreto-ley 9/2024 que venía a modificar la reciente normativa relativa «Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud» (en lo sucesivo, el IMPUESTO). Además se introducción otras modificaciones más en el vigente ordenamiento jurídico tributario.

En definitiva, en el periodo de tiempo que medió entre la entrada en vigor del Real Decreto-ley 9/2024 y su derogación, estuvieron vigentes las normas del mismo que se indican a continuación:

A) Articulado.

- Artículo 6. **Deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, límites en la obligación de declarar, para la aplicación del método de estimación objetiva, e imputación de rentas inmobiliarias.**
- Artículo 7. **Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.**
- Artículo 8. **Medidas en relación con los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos y otros carburantes, y límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio 2025.**





- Artículo 9. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- Artículo 10. **Modificación de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.**
- Artículo 11. Régimen fiscal aplicable a las finales de la «UEFA Champions League Femenina 2024» y de la «UEFA Europa League 2025»
- Artículo 12. Modificación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Artículo 13. Procedimiento de reglamentaciones técnicas en el Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco.

B) Disposición transitoria única.

Plazos de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, para el año 2025.

Así pues, la incertidumbre está servida, en mayor grado que el que habitualmente reina en materia tributaria [sin perjuicio de la presente en no menor intensidad en otros ámbitos]. De momento, mientras no se pone remedio, las personas afectadas pueden preguntarse ¿Qué hay de lo mío?

Y lo suyo es, por ejemplo, que:

- A punto de terminar el mes de marzo/2025 ignora cuáles serán los límites cuantitativos en los Regímenes Especiales de Estimación Objetiva (IRPF) y Simplificado (IVA). ¿Habrà prórroga de los vigentes en el período impositivo anterior? Nada se sabe tampoco de los plazos para la presentación de renuncia o, en su caso, las revocaciones.
- Qué panorama se le presenta en el año 2025 en materia de obras para la mejora de la eficiencia energética de viviendas ¿Habrà prórroga del beneficio fiscal (Deducciones)? Y lo mismo puede preguntarse con los beneficios fiscales posibles en materia de adquisición de vehículos eléctricos y su entorno material.
- Próximo el inicio de la campaña de declaración anual de IRPF nada se quiere resolver en el ámbito de segundos y terceros pagadores o las consecuencias de la elevación del SMI.

En fin, en el espacio de los «poderosos sujetos pasivos» del Impuesto Complementario (IMPUESTO) cabe aquello de que los «ricos también lloran». Merced al Real Decreto-ley 9/2024 los Grandes Grupos son sabedores de que la normativa reguladora del dicho tributo está necesitada de la regulación de elementos esenciales para la aplicación de esa normativa: Período impositivo; Devengo del impuesto; Cuota íntegra ajustada; Cuota líquida; Pago fraccionado: Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria; Primer pago fraccionado).





A.2. Normas publicadas (Reseña)

→ Real Decreto 10/2025, de 14 de enero, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 (CNAE-2025) (BOE 13/2025, de 15 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 587 del BOE núm. 13 de 2025](#)

→ Orden HAC/1526/2024, de 11 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 de Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, y la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 030 de Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, que pueden utilizar las personas físicas, se determinan el lugar y forma de presentación del mismo. (BOE 8/2025, de 9 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 410 del BOE núm. 8 de 2025](#)

→ Orden HAC/86/2025, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 573 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación» y el modelo A24 «Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la Unión Europea», se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la Ley de Impuestos Especiales. (BOE 27/2025, de 31 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 1732 del BOE núm. 27 de 2025](#)

B) FEBRERO, 2025

Normas publicadas (Reseña)

→ Orden HAC/184/2025, de 25 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2024, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2024 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas. (BOE 51/2025, de 28 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 3970 del BOE núm. 51 de 2025](#)



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (NORMAS TRIBUTARIAS)

ENERO-FEBRERO, 2025

II.1. ENERO, 2025

Normas publicadas (Reseña)

A) - CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ ANDALUCÍA

- Resolución de 20 de enero de 2025, de la Secretaría General de Hacienda, por la que se regula el procedimiento y las condiciones para la domiciliación de las deudas procedentes de aplazamientos y fraccionamientos competencia de la Agencia Tributaria de Andalucía, así como de las deudas derivadas de las autoliquidaciones relativas a la modalidad «adquisiciones mortis causa» del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Canon de Mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma (BOJA 16/2025, de 24 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [BOJA25-016-00003-771-01_00314381.pdf](https://www.boja.es/boja/contenidos/BOJA/2025/01/16/BOJA_16_2025.pdf)

→ CANARIAS

- Resolución de 2 de enero de 2025, por la que se informa sobre las cuantías fijas de las tasas de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2025 (BOC 74/2025, de 13 de enero)

Acceso al documento: [BOC - 2025/7. Lunes 13 de enero de 2025 - 163](https://www.boe.es/boe/contenidos/BOC/2025/01/13/BOC_74_2025.pdf)

→ EXTREMADURA

- Decreto-Ley 1/2025, de 23 de enero, de medidas fiscales urgentes en materia tributaria. (DOE 18/2025, de 28 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [DOE n.º 18 28-enero-2025](https://www.doe.es/contenidos/DOE/2025/01/28/DOE_18_2025.pdf)

→ ISLAS BALEARES

- Resolución de 2 de enero de 2025, por la que se informa sobre las cuantías fijas de las tasas de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2025 (BOC 7/2025, de 13 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [BOC - 2025/7. Lunes 13 de enero de 2025 - 163](https://www.boe.es/boe/contenidos/BOC/2025/01/13/BOC_7_2025.pdf)





B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

NAVARRA

▪ Orden Foral 115/2024, de 9 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 13/2023, de 28 de febrero, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla el régimen especial para personas trabajadoras desplazadas, y se aprueban los modelos 149 "Comunicación de la opción, renuncia, exclusión y fin del plazo de aplicación del régimen especial para personas trabajadoras desplazadas" y 150 "Autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas del régimen especial para personas trabajadoras desplazadas". (BON 5/2025, de 9 de enero)

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

▪ Orden Foral 124/2024, de 23 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se corrigen los errores advertidos en la Orden Foral 105/2024, de 15 de noviembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 36/2012, de 20 de febrero, por la que se aprueba el modelo J-10, de declaración-liquidación de la Tasa Fiscal sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos. (BON 7/2025, de 13 de enero)

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

▪ Orden Foral 120/2024, de 17 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 78/2023, de 16 de noviembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los modelos 592 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación" y A22 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución", y se regulan la inscripción en el registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias (BON 8/2025, de 14 de enero)

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

▪ Orden Foral 2/2025, de 7 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 156/2016, de 16 de diciembre, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 198 de "Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios". (BON 15/2025, 23 de enero)

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

▪ Orden Foral 132/2024, de 31 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 124/2022, de 15 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 346 "Subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales. Declaración informativa anual" (BON 15/2025, 23 de enero)

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





▪ Orden Foral 133/2024, de 31 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda por la que se modifican la Orden Foral 27/2009, de 27 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda que aprueba el modelo 189 "Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas", y la Orden Foral 80/2013, de 1 de marzo, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo que aprueba el modelo 720 "Declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero". " (BON 15/2025, 23 de enero)

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

▪ Orden Foral 3/2025, de 10 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 54/2019, de 18 de noviembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se regula el cumplimiento de la llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales (BON 16/2025, de 24 de enero)

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

▪ Orden Foral 1/2025, de 7 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que aprueba el modelo 193 de "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre determinadas rentas del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes, correspondiente a establecimientos permanentes" (BON 18/2025, de 28 de enero)

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

→ PAIS VASCO

- ❖ Parlamento y Gobierno
- ❖ Diputaciones-Territorios Históricos

▪ Álava

- Orden Foral 1/2025, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 9 de enero. Modificar la Orden Foral 772/2021, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los ficheros directamente legibles por ordenador del modelo 190, y el modelo 10-T relativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios (BOTH A 5/2025, de 15 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [2025_005_00049_C.pdf](#)

- Orden Foral 2/2025, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 9 de enero. Modificar





las Órdenes Forales 761/2011, de 27 de diciembre, y 880/2000, de 11 de diciembre, por las que se aprueban los modelos 193 y 345, respectivamente (BOTH A 6/2025, de 17 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [2025_006_00058_C.pdf](#)

- Orden Foral 6/2025, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de enero. Modificar la Orden Foral 773/2021, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta (BOTH A 8/2025, de 22 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [2025_008_00084_C.pdf](#)

- Orden Foral 7/2025, de la Segunda Teniente de Diputado General y Diputada Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de enero. Modificar las Órdenes Forales 784/2001, de 29 de noviembre, 133/2005, de 9 de marzo, 529/2017, de 27 de septiembre y 12/2009, de 20 de enero, por las que se aprueban los modelos 192, 198, 289 y 346, respectivamente (BOTH A 8/2025, de 22 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [2025_008_00086_C.pdf](#)

- Orden Foral 16/2025, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 20 de enero. Aprobar el modelo 159 de declaración informativa anual de consumo de energía eléctrica, así como los diseños lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador (BOTH A 12/2025, de 31 de enero))

Acceso al documento. Vínculo: [Diputación Foral de Álava - Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava](#)

- Orden Foral 19/2025, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 de enero. Modificar la Orden Foral 61/2024, de 1 de febrero y la Orden Foral 270/2024, de 10 de mayo, por las que se aprueban los modelos 721 y 172, respectivamente (BOTH A 12/2025, de 31 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [Diputación Foral de Álava - Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava](#)

■ Vizcaya

- Resolución 1924/2024, de 30 de diciembre, de la Dirección General de Hacienda, por la que se reconoce el carácter de Fondo Europeo para el Impulso de la





Innovación al Fondo de Innovación II, FILPE (BOB 4/205, de 8 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [I-1 cas.pdf](#)

- Orden Foral 8/2025, de 9 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifican la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2211/2016, de 15 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre de terminados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, normal y simplificado, la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 252/2002, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 192 de declaración anual en soporte magnético de operaciones con Letras del Tesoro, así como los diseños físicos y lógicos de dichos soportes, la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1487/2019, de 23 de julio, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones, prestaciones gratuitas de servicios, aportaciones y disposiciones, la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de EPSVs, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, PIAS, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia, la Orden Foral de la diputada foral de Hacienda y Finanzas 560/2023, de 9 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 721 «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, y la Orden Foral de la diputada foral de Hacienda y Finanzas 559/2023, de 9 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 172 «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales» y el modelo 173 «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOB 8/2024, de 14 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [I-35 cas.pdf](#)

- Orden Foral 9/2025, de 9 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. (BOB 12/2025, de 20 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [I-33 cas.pdf](#)

- Orden Foral 15/2025, de 14 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2025 (BOB 15/2025, de 23 de enero).



Acceso al documento. Vínculo: [I-70 cas.pdf](#)

- Orden Foral 20/2025, de 15 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (/BOB 20/2025, de 30 de enero).

Acceso al documento. Vínculo: [I-75 cas.pdf](#)

- Orden Foral 20/2025, de 15 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOB 20/2025, de 30 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [I-75 cas.pdf](#)

- Orden Foral 28/2025, de 28 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1558/2021, de 20 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 560 «Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación» y se establece la forma y procedimiento para su presentación. (BOB 21/2024, de 31 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [I-147 cas.pdf](#)

- Orden Foral 20/2025, de 15 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOB 20/2025, de 30 de enero).

Acceso al documento. Vínculo [I-75 cas.pdf](#)

▪ Gipuzkoa (GK)

- Orden Foral 515/2024, de 30 de diciembre, por la que se modifican los modelos 345, aprobado por la Orden Foral 530/2022, de 16 de noviembre, y 346, aprobado por la Orden Foral 1132/2008, de 23 de diciembre. (BOG 2/2025, de 3 de enero)

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

- Orden Foral 2/2025, de 2 de enero, por la que se modifican las órdenes forales reguladoras de los modelos 172, 182, 198 y 289 (BOG 5/2025, de 9 de enero).

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





- Orden Foral 3/2025, de 3 de enero, por la que se aprueba el modelo 192 de declaración anual de operaciones con Letras de Tesoro, así como el plazo y su forma de presentación. (BOG 5/2025, de 9 de enero).

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

- Orden Foral 4/2025, de 3 de enero, por la que se modifica el modelo 193 aprobado por la Orden Foral 546/2023, de 5 de diciembre. BOG 5/2025, de 9 de enero).

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

- Orden Foral 13/2025, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 296 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas obtenidas sin establecimiento permanente en el impuesto sobre la renta de no residentes, y sus formas y plazos de presentación. Orden Foral 13/2025, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 296 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas obtenidas sin establecimiento permanente en el impuesto sobre la renta de no residentes, y sus formas y plazos de presentación. (BOG 11/2025, de 17 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [2500275 GAO22 arrunta 2or.](#)

- Orden Foral 15/2025, de 13 de enero, por la que se aprueban el modelo 210 de declaración del impuesto sobre la renta de no residentes, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación, y se desarrollan determinadas normas relativas a la tributación de no residentes. (BOG 11/2025, de 17 de enero)

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

- Orden Foral 16/2025, de 14 de enero, por la que se introducen diversas correcciones en la Orden Foral 3/2025, de 3 de enero, por la que se aprueba el modelo 192 de declaración anual de operaciones con Letras de Tesoro, así como el plazo y su forma de presentación. (BOG 11/2025, de 17 de enero)

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

II.2. FEBRERO, 2025

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

ARAGÓN

- Orden HAP/130/2025, de 27 de enero, por la que se modifica la Orden HAP/1226/2017, de 7 de agosto, por la que se regulan las obligaciones formales de los Notarios en el ámbito





de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones. (BOA 27/2025, de 10 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [ORDEN HAP/130/2025, de 27 de enero.](#)

▪ ORDEN HAP/132/2025, de 31 de enero, por la que se modifican los anexos del decreto Ley 2/2024, de 6 de noviembre, del Gobierno de Aragón, por el que se establecen medidas urgentes para la reparación de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón como consecuencia de las lluvias torrenciales de finales de agosto y principios de septiembre de 2024 y durante los últimos días del mes de octubre y primeros días de noviembre de 2024 (BOA 27/2025, de 10 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [ORDEN HAP/132/2025, de 31 de enero](#)

→ CANARIAS

▪ Decreto ley 1/2025, de 3 de febrero, por el que se modifican determinadas medidas autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados combustibles derivados del refinado del petróleo para el periodo desde el día 1 de febrero de 2025 hasta el 31 de diciembre de 2025, y se determina la aplicación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario para la recuperación de diversas actividades en la isla de La Palma. (BOC 24/2025, de 4 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [BOC - 2025/24. Martes 4 de febrero de 2025 - 465](#)

▪ Resolución de 23 de enero de 2025, por la que se establecen los procedimientos y demás actuaciones administrativas sujetas al sistema de notificación electrónica mediante comparecencia en sede electrónica y se deja sin efecto la Resolución anterior. (BOC 25/2025, de 5 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [BOC - 2025/25. Miércoles 5 de febrero de 2025 - 479](#)

▪ ORDEN de 4 de febrero de 2025, por la que se fijan los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del Impuesto General Indirecto Canario para el año 2025 (BOC 29/2025, de 11 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [BOC - 2025/29. Martes 11 de febrero de 2025 - 543](#)

→ CATALUÑA

▪ Orden ECF/13/2025, de 18 de febrero, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones gestionado por la Agencia Tributaria de Cataluña (DOGC 9356. 21.02.2024)

Acceso al documento. Vínculo: [Orden ECF/13/2025, de 18 de febrero, por la que se aprueban los modelo](#)





B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

▪ Orden Foral 119/2024, de 13 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla para el año 2025 el régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido (BON 25/2025, de 6 de febrero)

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

▪ Orden Foral 125/2024, de 27 de diciembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifican la Orden Foral 41/2015, de 16 de febrero, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueba el modelo 560 "impuesto especial sobre la electricidad. autoliquidación", y la Orden Foral 47/2015, de 13 octubre, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 591 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes". (BON 25/2025, de 6 de febrero)

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

▪ Orden Foral 7/2025, de 29 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se corrige el error advertido en la Orden Foral 1/2025, de 7 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 193 de "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre determinadas rentas del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes, correspondiente a establecimientos permanentes". (BON 33/2025, de 18 de febrero)

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

▪ Orden Foral 8/2025, de 29 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se corrige el error advertido en la Orden Foral 3/2025, de 10 de enero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 54/2019, de 18 de noviembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se regula el cumplimiento de la llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales.

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

▪ Resolución 22/2025, de 12 de febrero, del director del Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales de la Hacienda Foral de Navarra, por la que se aprueban los valores registrales de los bienes inmuebles cuya asignación a los mismos haya sido incorporada al Registro de la Riqueza Territorial con posterioridad al día 30 de noviembre de 2024 y correspondientes al mismo año. (BON 40/2025, de 27 de febrero)

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





- Orden Foral 12/2025, de 5 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 78/2023, de 16 de noviembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los modelos 592 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación" y A22 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución", y se regulan la inscripción en el registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias (BON 41/2025, de 28 de febrero)

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

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ Álava

- Orden Foral 13/2025, de la segunda teniente de Diputado General y diputada foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 16 de enero que modifica la Orden Foral 55/202, de la primera teniente Diputado General y Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 2 de febrero, por la que se aprueba el modelo 560 Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación y establecimiento de la forma y procedimiento para su presentación (BOTH A 14/2025, de 5 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [2025_014_00285_C.pdf](#)

▪ Vizcaya

- Orden Foral 32/2025, de 29 de enero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2495/2019, de 26 de diciembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación (BOB 26/2025, de 7 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [I-162_cas.pdf](#)

- Decreto Foral 6/2025, de 13 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOB 32/2025, de 17 de febrero)

Acceso al documento. Vínculo: [I-192_cas.pdf](#)

▪ Gipuzkoa (GK)

- Orden Foral 68/2025, de 6 de febrero, por la que se aprueban los nuevos modelos 583 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados», 588 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación por cese de actividad de enero a





octubre» y 591 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes» y se determina la forma y procedimientos de su presentación (BOG 27/2025, de 11 de febrero)

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

- Orden Foral 75/2025, de 11 de febrero, por la que se interpretan determinados aspectos para la aplicación de los incentivos para el fomento de la cultura previstos en los apartados uno y dos del artículo 66 bis y en el artículo 66 ter de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 30/2025, de 14 de febrero)

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

III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (UE)

Diario Oficial de la Unión Europea
DICIEMBRE, 2024

DIRECTIVA (UE) 2025/50 DEL CONSEJO, de 10 de diciembre de 2024, relativa a un ajuste de las retenciones en origen practicadas en exceso más rápido y seguro (Diario Oficial de la Unión Europea. Serie L. 2025/50. 10.1.2025)

«La Directiva (UE) 2025/50 del Consejo establece normas sobre: a) la emisión de un certificado digital de residencia fiscal por parte de los Estados miembros, y b) el procedimiento para ajustar cualquier retención en origen que pueda ser practicada en exceso por un Estado miembro sobre los dividendos de acciones cotizadas y, cuando proceda, sobre los intereses de bonos cotizados abonados a los titulares formales que tengan su residencia fiscal fuera de dicho Estado miembro»

Acceso al documento: L_202500050ES.000101.fmx.xml



IV. 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*]

ENERO-FEBRERO, 2025

I. ENERO, 2025

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 **IRPF. SENTENCIA 53/2025** [20.01.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5993/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 329/2025 - ECLI:ES:TS:2025:329. Id Cendoj: 28079130022025100013]

RESUMEN

IRPF. Ejercicio 2015. Pérdida patrimonial. Interpretación del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en relación con los artículos 105 de la Ley General Tributaria, 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 24 de la Constitución. El artículo 33, apartados 1 y 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exige justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial. El contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera siempre que exista una discrepancia entre la información que obra en poder de la Administración Tributaria y la consignada por el contribuyente en su autoliquidación. En estos casos, no debe ser la Administración Tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación del impuesto, sino que corresponderá al contribuyente justificar la alteración en la composición de su patrimonio que suponga una disminución de aquél

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e5a3dffaa990e211a0a8778d>

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





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

«1. Determinar si el artículo 33, apartados 1 y 5, de la LIRPF exige, o no, justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial.

2. Aclarar si el contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera.

3. Precisar si debe ser la Administración tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación, consignando una pérdida patrimonial -por la baja de valores en una cartera de inversión-, considerando que tiene en su poder información sobre la composición y valoración de las cuentas de valores, proporcionada por las entidades depositarias»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 33.1 y 33.5 de la LIRPF; 105 de la LGT; 217 de la LEC y 24, apartados 1 y 2, de la Constitución española, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador, en representación de don X, contra la sentencia dictada el 20 de abril de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm. 38/2022.

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



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

IVA. SENTENCIA 82/2025 [28.01.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3389/2023) Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 299/2025 - ECLI:ES:TS:2025:299. Id Cendoj: 28079130022025100010]

RESUMEN

Para la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91. Dos. 1. 7º LIFA, en relación con los "edificios aptos para la su utilización como vivienda" es necesario que concurren los siguientes requisitos: 1º) Ha de tratarse de vivienda terminada, ya que la entrega de la edificación, en tanto no esté concluida, sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta.

* 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»





2º) El tipo se aplica a todas las operaciones que, conforme al artículo 8 LIVA, tengan la consideración de entrega de vivienda, y no a las operaciones relativas a vivienda que tengan la consideración de prestación de servicios. 3º) Conforme a la noción usual del término, es preciso que se trate de aptitud para el destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/34b2afcd052c22faa0a8778d75e36f0d/20250206>

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

«Determinar si, a efectos de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por no haberse aplicado el tipo reducido del artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA, al considerar que un edificio o parte de él pueda calificarse como apto para su utilización como vivienda, es imprescindible que en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente cuente con cédula de habitabilidad, licencia de primera ocupación o autorización administrativa; o, por el contrario, basta con que el edificio ya estuviera completamente terminado en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente de la vivienda»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 91. Uno.1. 7º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ FALLO:

«Primero. Fijar los criterios contenidos en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación núm. 3389/2023, interpuesto por DOÑA X z, en representación de la mercantil, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 23 de diciembre de 2023, en el recurso núm. 31/2020, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2007 y 2008. Casar y anular la sentencia recurrida.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 31/2020 interpuesto por, S.L., ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 18 de septiembre de 2019, desestimatoria a su vez de la reclamación económico administrativa presentada por la sociedad contra la denegación de su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos por el impuesto sobre el valor añadido, de suerte que se reconoce el derecho a la devolución del importe indebidamente repercutido, más los intereses»

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

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





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

ITP-AJD. SENTENCIA 1/2025 [07.01.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4830/2023) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 164/2025 - ECLI:ES:TS:2025:164. Id Cendoj: 28079130022025100004]

RESUMEN

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales onerosas. Uso especial del dominio público a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio de actividad de restauración en la vía pública. No constituye hecho imponible del ITPO en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -TRLITPAJD-. 2.- La equiparación que efectúa el artículo 13.2 del TR entre las concesiones administrativas -por las que se constituye un verdadero derecho real in re aliena, sobre el demanio- y las autorizaciones para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público -aquí, terrazas de establecimientos de hostelería en la vía pública- debe ser interpretado en el sentido de que no todo aprovechamiento especial que recaiga sobre el demanio, por sí solo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado, a efectos de su gravamen por el impuesto que nos ocupa. 3.- En todo caso, la constatación del requisito del desplazamiento patrimonial a efectos del gravamen de una autorización para el aprovechamiento especial del dominio público requiere un examen del contenido y circunstancias presentes en dicha autorización, por ser relevante a efectos ficiales

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e928aa4c3b2f77c0a0a8778d75e36f0d/20250131>

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

«Determinar si el aprovechamiento especial del dominio público, permitido a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública constituye un hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del TRITPAJD.

Precisar si la equiparación que aparentemente efectúa el artículo 13.2 del Texto refundido entre las concesiones administrativas -en la medida en que, por medio de ellas, se constituye un verdadero derecho real/in re aliena, sobre el demanio, inscribible registralmente- y las autorizaciones para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público -en este caso, terrazas de establecimientos de hostelería en la vía pública- permite o no interpretar el precepto en el sentido extensivo de que cualquier aprovechamiento especial que recaiga

* 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»





sobre el demanio, por sí solo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado, a efectos de su gravamen por el impuesto que nos ocupa.

Identificar, en caso de responderse afirmativamente ambas preguntas precedentes, en qué consistiría el desplazamiento patrimonial de facultades del dominio público en favor del titular del establecimiento, autorizado al uso común especial mediante un acto de autorización»-

→ FALLO:

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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la GENERALIDAD DE CATALUÑA contra la sentencia de 31 de marzo de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 1638/2021.

3ª) No existe en el texto original)

4º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación»

II. FEBRERO, 2025

II.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

IS. 1ª SENTENCIA 144/2025 [12.02.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3012/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 752/2025 - ECLI:ES:TS:2025:752. Id Cendoj: 28079130022025100031]

RESUMEN

Impuesto sobre sociedades, ejercicio 2014. Conversión en crédito frente a la Administración de activos por impuesto diferido susceptibles de monetización (DTAs). Abono de intereses de demora y dies a quo. En interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, si bien no procede el abono de intereses de demora durante el periodo de tiempo transcurrido entre la presentación de la autoliquidación y el reconocimiento de la devolución solicitada por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública, sin embargo, una vez reconocido el importe de la devolución a que tiene derecho el obligado tributario, procederá el devengo de intereses de demora. Determinado el importe de la devolución, el dies a quo del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses será, en el caso examinado, el de la resolución del órgano económico-administrativo que fijó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario.

* 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/f514dda446c17c5fa0a8778d75e36f0d/20250306>

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

«Determinar, en interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, si procede o no el abono de intereses de demora sobre el importe derivado de la solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública»

«De responder afirmativamente a la pregunta anterior, esclarecer cuál es el dies a quo del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses: si desde la fecha de la liquidación realizada por la Administración tributaria o desde la resolución del órgano económico-administrativo que determinó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 130 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, 69.4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. No haber lugar a los recursos de casación interpuestos por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y por la mercantil, S.A., representada por la procuradora, contra la sentencia dictada el 30 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 577/2019.

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

IS. 2ª SENTENCIA 213/2025 [27.02.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1034/2023) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 904/2025 - ECLI:ES:TS:2025:904. Id Cendoj: 28079130022025100037]

RESUMEN

Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013. Interpretación de los artículos 49, 56, 63 y 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 1. La presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una

* 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»





operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea. 2. La cláusula antiabuso nacional, conflicto en la aplicación de la norma -artículo 15 de la Ley General Tributaria- ha de interpretarse conforme al Derecho de la UE, que ha considerado que una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales es la prevención del abuso de normas tributarias. En esta línea, y de conformidad con lo dispuesto en la cláusula antiabuso nacional, será necesario determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la operación controvertida permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal. 3. La abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional al TJUE por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial. 4. En el caso que se enjuicia no es necesario el planteamiento por esta Sala de cuestión prejudicial al TJUE, pues la cuestión suscitada está suficientemente aclarada por su jurisprudencia.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e89ab47db3134de3a0a8778d75e36f0d/20250313>

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

«1. Determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea, sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación en caso de que se hubiera llevado a cabo íntegramente en España.

2. Precisar el alcance del deber judicial de plantear cuestión prejudicial al TJUE sobre la eventual contradicción con el derecho de la Unión Europea de la actividad administrativa objeto de enjuiciamiento; o, de no hacerlo, del deber de motivar suficientemente la aplicación al caso debatido de las doctrinas del acto claro y el acto aclarado. Y si esa abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial, teniendo en cuenta las limitaciones de admisión del recurso de casación en nuestro ordenamiento.

3. Determinar, en su caso, la procedencia de planteamiento, por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, si es el caso, de la cuestión prejudicial indicada, en la hipótesis de que considere que la Sala de instancia haya interpretado o aplicado el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, atendida la alegación de vulneración de las libertades de establecimiento y de circulación de capitales.»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** Los artículos 49, 56, 63 y 267 TFUE; el artículo 15 LGT; el artículo 88.2.f)

* 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»





LJCA. Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere la decisión del recurso, en virtud del artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de la entidad, S.A., contra la sentencia de 29 de junio de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 532/2019.

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

II.2 OTRAS SENTENCIAS RELEVANTES



LGT. SENTENCIA 135/2025 [07.02.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3173/2023) Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 667/2025 - ECLI:ES:TS:2025:667. Id Cendoj: 28079130022025100030]

RESUMEN
Autorización judicial de entrada en domicilio firme al haberse interpuesto el recurso de apelación de modo extemporáneo

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/aea1289dd4ee67bba0a8778d75e36f0d/20250227>

→ FALLO:

«PRIMERO.- No haber lugar al recurso de casación núm. 3173/2023, interpuesto por la procuradora en representación de la mercantil S.L., contra la sentencia 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, el 28 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 248/2021 en materia de impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013 a 2016, sentencia que se confirma.

SEGUNDO.- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación»

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





IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

IVA. SENTENCIA 190/2025 [25.02.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.190/2025) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 758/2025 - ECLI:ES:TS:2025:758. Id Cendoj: 28079130022025100034]

RESUMEN

IVA. Regularización íntegra. No cabe esta figura cuando se ejercita una pretensión de que se revise una liquidación firme, dimanante de un acta de conformidad, a efectos de hacerla valer en una relación jurídica posterior, en la que jugaría como saldo para compensar con el IVA debido. Análisis de la jurisprudencia del TJUE en relación con el derecho a la deducción y sus requisitos esenciales.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/37df6aebab7d8e09a0a8778d75e36f0d/20250306>

→ FALLO:

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

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por la sociedad mercantil S.L. contra la sentencia de 23 de noviembre de 2022, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso nº 911/2023.

3º) No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación».



TASAS (TAS)

TAS. SENTENCIA 186/2025 (24.02.2025] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1031/2023) Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 887/2025 - ECLI:ES:TS:2025:887. Id Cendoj: 28079130022025100036]

RESUMEN

En los casos en los que el tribunal de apelación es también competente para pronunciarse sobre la validez o nulidad erga omnes de la norma reglamentaria que da cobertura al acto indirectamente impugnado (art. 27.2 LJCA) es admisible la aportación de elementos probatorios que, en principio, quedarían excluidos por la aplicación estricta del artículo

* 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»





85.3 LJCE, pero que pueden resultar relevantes a los efectos del enjuiciamiento de la legalidad de la disposición general controvertida; y que, en todo caso, habrían podido ser aportados y tenidos en consideración en el caso de realizarse tal enjuiciamiento en el seno de una cuestión de ilegalidad (art. 125.1 LJCA)

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/14c893d9563fe581a0a8778d75e36f0d/20250313>

→ FALLO:

«Primero.- Fijar los criterios contenidos en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia.

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1031/2023, interpuesto por la procuradora doña Ana Isabel Camino Recio, en representación del Ayuntamiento de Villaquilambre, contra la sentencia 1035/2022 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de Valladolid, 26 de septiembre de 2022, en el recurso de apelación núm. 687/2021 en torno a la impugnación de la ordenanza reguladora de las tasas por licencias urbanísticas y actividades administrativas de control, sentencia que se confirma.

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

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



V. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (ENERO-FEBRERO, 2025)

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



A) ENERO, 2025

→ IMPUESTO SOBRE LA RENTA (IR)

👉 **IR – Asunto C-277/23. Sala Quinta. ST. 16.01.2025**

➤ ¡ATENCIÓN! Acceso al documento original. Vínculo: [CURIA - Documentos](#)

Procedimiento prejudicial. Ciudadanía de la Unión - Artículo 21 TFUE, apartado 1 - Derecho de libre circulación y de libre residencia en el territorio de los Estados miembros - Legislación tributaria - Impuesto sobre la renta - Cálculo de la cuantía de la deducción de base de carácter personal por un hijo a cargo que ha disfrutado de una ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + - Reglamento (UE) nº 1288/2013 - Tributación de las subvenciones destinadas a apoyar la movilidad de las personas contempladas en ese Reglamento - Restricción a la libre circulación - Proporcionalidad.

→ **Objeto del Asunto:** interpretación de los artículos 18 TFUE, 20 TFUE, 21 TFUE y 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, y del artículo 67 del Reglamento (CE) nº 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DO 2004, L 166, p. 1 ; corrección de errores en DO 2004, L 200, p. 1).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre E. P. y el Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, Sector Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel) (en lo sucesivo, «Sector Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel») en relación con la consideración por parte de la Administración tributaria, a efectos del cálculo de la deducción aplicable al impuesto sobre la renta de E. P., de la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + de la que disfrutó un hijo a cargo del citado contribuyente.

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





→ Marco jurídico

 Derecho de la Unión: Reglamento nº 883/2004 (artículo 1, letra z); artículo 3, apartado 1). Reglamento (UE) n.º 1288/2013 (artículos 6 y 18)

 Derecho nacional: Ley del Impuesto sobre la Renta, de 3 de diciembre de 2004 (NN 177/04), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZPD»), establece en su artículo 6 que la base imponible del impuesto sobre la renta se minorará aplicando la deducción de carácter personal. Artículos 10, 36 y 54 ZPD.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- La recurrente en el litigio principal, una nacional croata, está sujeta al impuesto sobre la renta y al recargo del impuesto sobre la renta en concepto de ingresos tributarios especiales de una entidad local. Por el lugar de su domicilio, disfruta de determinadas ventajas fiscales previstas por la ZPD. De la resolución de remisión se desprende que uno de los hijos a cargo de la recurrente en el litigio principal percibió, para el curso universitario 2014/2015, una ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + para su estancia de estudios en una universidad en Finlandia y que, antes de su partida hacia ese país a finales de 2014, se le abonó un anticipo de dicha ayuda por importe de 1 840 euros.

Durante los períodos impositivos anteriores al ejercicio 2014, la recurrente en el litigio principal disfrutó, conforme a los artículos 36, apartado 2, punto 2, y 54, apartado 1, punto 2, de la ZPD, del derecho a incrementar la deducción de base de carácter personal por un hijo a cargo.

DOS.- Mediante liquidación de 27 de julio de 2015, la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda de la República de Croacia informó a la recurrente en el litigio principal de que debía abonar el impuesto de que se trata debido a que el incremento de la deducción de base personal por su hijo a cargo había sido suprimido para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014, dado que había percibido, durante ese período, importes superiores al umbral contemplado en el artículo 36, apartado 4, de la ZPD, que se superó a causa de la percepción por ese hijo de la ayuda a la movilidad en el marco del programa Erasmus +.

La recurrente en el litigio principal presentó una reclamación contra dicha liquidación ante el Sector Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel, en la que alegaba que se había incurrido en error al impedírsele disfrutar, para el año 2014, del incremento de la deducción de base de carácter personal por hijo a cargo. En su opinión, la ayuda de movilidad concedida a los estudiantes por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + debía calificarse de «ayuda social» y, por consiguiente, de conformidad con el artículo 36, apartado 5, de la ZPD, no debía tenerse en cuenta para determinar el derecho al incremento de la deducción de base de carácter personal por hijos a cargo.

Mediante resolución de 17 de julio de 2019, el Sector Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel desestimó su reclamación por infundada. La recurrente en el litigio principal interpuso recurso contra esa resolución ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Osijek (Croacia), que lo desestimó por infundado mediante

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





decisión de 30 de enero de 2020. La recurrente en el litigio principal interpuso recurso de apelación contra la anterior sentencia ante el Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Croacia), que lo desestimó mediante sentencia de 20 de enero de 2021.

La recurrente en el litigio principal interpuso recurso de amparo contra la sentencia del Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Croacia) ante el Tribunal Constitucional (Croacia), que es el órgano jurisdiccional remitente, alegando, en particular, el incumplimiento de la obligación prevista en la Constitución de la República de Croacia de proteger los derechos subjetivos que le reconoce el Derecho de la Unión. Más concretamente, afirma que fue discriminada, infringiéndose por ello el artículo 18 TFUE, y, en contra de lo dispuesto por los artículos 20 TFUE, apartado 2, letra a), y 21 TFUE, apartado 1, se vio perjudicada por el hecho de que su hijo ejerciera su derecho a circular y residir en otro Estado miembro por motivos de aprendizaje.

TRES.- El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si es aplicable el Derecho de la Unión a la situación de la recurrente en el litigio principal y, más concretamente, si la normativa fiscal controvertida en el litigio principal es compatible con los artículos 18 TFUE, 20 TFUE, 21 TFUE y 165 TFUE, apartado 2, y con el artículo 67 del Reglamento n.º 883/2004. Además, dicho órgano jurisdiccional remitente, señala que del informe de la Defensora del Pueblo de la República de Croacia del año 2017 se desprende que esta recibió información de las universidades croatas según la cual los estudiantes interesados en hacer uso de las medidas previstas en el programa Erasmus + renunciaron a ello tras haber tenido conocimiento de que, según la interpretación adoptada por el Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, la percepción de la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + tenía como consecuencia privar a sus progenitores del derecho a incrementar la deducción de base de carácter personal por hijos a cargo, lo que dio lugar a una disminución del número de candidaturas de estudiantes interesados en tales medidas.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de los artículos 18 TFUE, 20 TFUE, 21 TFUE y 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un progenitor pierde su derecho a aumentar la deducción de base anual del impuesto sobre la renta por hijo a cargo cuando ese hijo, como estudiante a cargo que ha ejercido la libertad de circular y residir en otro Estado miembro por motivos de aprendizaje, haciendo uso, con arreglo a actos de ejecución nacionales, de las medidas previstas en el artículo 6, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 1288/2013, con el fin de favorecer la movilidad de estudiantes de un Estado miembro con unos costes promedio de vida inferiores o medios a un Estado miembro con unos costes promedio de vida superiores, tal como los definen los criterios de la Comisión Europea en el sentido del artículo 18, apartado 7, de dicho Reglamento, recibe una ayuda concedida para la movilidad de estudiantes cuya cuantía supera el umbral fijo establecido?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 67 del Reglamento n.º 883/2004 en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un progenitor pierde su derecho a aumentar la deducción de base anual del impuesto sobre la renta por un estudiante a cargo que, durante su estancia de estudios en otro Estado miembro, ha

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





disfrutado de la ayuda para la movilidad de estudiantes prevista en el artículo 6, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 1288/2013?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«Los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, en relación con el artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para determinar la cuantía de la deducción de base de carácter personal a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por hijo a cargo, tiene en cuenta la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje de la que ha disfrutado el hijo en el marco del programa Erasmus +, con la consecuencia, en su caso, de la pérdida del derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

En sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a varias disposiciones del Derecho de la Unión con el fin de que se dilucide si se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal.

➤ Primero:

Por lo que respecta al artículo 67 del Reglamento n.º 883/2004, procede señalar, de entrada, que este artículo tiene por objeto determinar la legislación del Estado miembro que regula el derecho a las prestaciones familiares. Pues bien, como han alegado el Gobierno croata y la Comisión, en la medida en que la deducción fiscal objeto del litigio principal no es una prestación en metálico destinada a compensar las cargas familiares, sino una ventaja fiscal que reduce, en determinadas circunstancias, la cuota del impuesto sobre la renta, esta deducción no constituye una prestación familiar en el sentido del artículo 1, letra z), del Reglamento n.º 883/2004. De ello se deduce que el artículo 67 de dicho Reglamento no es aplicable al litigio principal. [AP.31]

➤ Segundo:

- **Por lo que respecta al artículo 18 TFUE y, más concretamente, a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad que en él se establece**, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente considera, habida cuenta, en particular, de los objetivos del Reglamento n.º 1288/2013, que la situación de la recurrente en el litigio principal no es comparable ni, en general, a la de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta cuyos hijos no han ejercido su derecho a la libre circulación ni, en particular, a la de aquellos sujetos pasivos cuyos hijos hayan obtenido una ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + para una estancia de estudios universitarios en Estados miembros en que el coste de la vida es similar o menor. En cambio, dada la circunstancia de que el hijo de la recurrente en el litigio principal se desplazó para cursar sus estudios universitarios a un Estado miembro con un coste de la vida más elevado que el de Croacia, **dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la inaplicación de la excepción prevista en el artículo 36, apartado 5, de la ZPD a la recurrente en el litigio principal debe**

* 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.





considerarse una restricción injustificada a la libre circulación de los estudiantes en el sentido de los artículos 20 TFUE y 21 TFUE. [AP.33]

A la vista de lo anterior, procede considerar que, **mediante sus cuestiones prejudiciales, que deben examinarse conjuntamente**, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, en relación con el artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para determinar la cuantía de la deducción de base de carácter personal a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por hijo a cargo, tiene en cuenta la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje de la que ha disfrutado el hijo en el marco del programa Erasmus +, con la consecuencia, en su caso, de la pérdida del derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta. [AP.33]

➤ Tercero.-

Con carácter preliminar, es preciso recordar que, si bien, según reiterada jurisprudencia, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros y si bien este Derecho no se opone, en principio, a que los Estados miembros graven rendimientos financiados con fondos de la Unión [véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 21; de 7 de septiembre de 2023, Finanzamt G (Proyectos de ayuda al desarrollo), C-15/22, EU:C:2023:636, apartado 64, y de 23 de noviembre de 2023, Ministerstvo financija, C-682/22, EU:C:2023:920, apartado 33], **tal imposición debe realizarse respetando el Derecho de la Unión, en particular las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad reconocida a todo ciudadano de la Unión de circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros** (véase, por analogía, la sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, apartado 19). [AP.34]

Estas consideraciones se aplican también en caso de que, como en el presente asunto, no se trate, en rigor, de la tributación de ingresos financiados con fondos de la Unión, sino de que estos sean tenidos en cuenta a la hora de calcular el impuesto sobre la renta de un contribuyente con un hijo a cargo que haya percibido tales ingresos. [AP.35]

➤ Cuarto:

- En primer término, procede recordar que el artículo 20 TFUE confiere a toda persona que tenga la nacionalidad de un Estado miembro **el estatuto de ciudadano de la Unión, que está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros** [sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, apartado 31, y de 5 de septiembre de 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Pérdida de la nacionalidad danesa), C-689/21, EU:C:2023:626, apartado 29].

Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un nacional de un Estado miembro que ha ejercido, en su condición de ciudadano de la Unión, su libertad de circulación y de residencia en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen puede invocar los derechos inherentes a dicha

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





condición, en particular los contemplados en el artículo 21 TFUE, apartado 1, también, en su caso, en relación con su Estado miembro de origen (sentencia de 22 de febrero de 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, apartado 26 y jurisprudencia citada). [AP.37]

- En segundo término, procede señalar que una normativa nacional que resulta desfavorable para determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercitado su libertad de circular y residir en otro Estado miembro **constituye una restricción a las libertades que el artículo 21 TFUE**, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión [sentencias de 18 de julio de 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, apartado 39, y de 25 de julio de 2018, A (Asistencia a una persona con discapacidad), C-679/16, EU:C:2018:601, apartado 60]. [AP. 38]

En efecto, las facilidades ofrecidas por el Tratado FUE en materia de circulación de los ciudadanos de la Unión no podrían producir plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de aquellas a causa de los obstáculos a su residencia en el Estado miembro de acogida derivados de una normativa de su Estado de origen que le penaliza por el mero hecho de haber hecho uso de ellas [véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, apartado 19, y de 25 de julio de 2018, A (Asistencia a una persona con discapacidad), C-679/16, EU:C:2018:601, apartado 61]. [AP.39]

Esta consideración reviste especial importancia en el ámbito de la educación, habida cuenta de los objetivos perseguidos por el artículo 6 TFUE, letra e), y por el artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, a saber, favorecer la movilidad de estudiantes y de profesores (sentencias de 11 de julio de 2002, D’Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, apartado 32, y de 24 de octubre de 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, apartado 24). [AP.40]

El programa Erasmus +, al igual que otros programas de acción de la Unión en el ámbito de la educación, se basa en los artículos 165 TFUE y 166 TFUE y tiene por objeto, en particular, promover la movilidad de los estudiantes dentro de la Unión y permitirles comenzar o proseguir sus estudios en diferentes Estados miembros, independientemente de su lugar de origen, reforzando así la dimensión europea de la educación y de la formación. Pues bien, la realización de este objetivo puede verse impedida, habida cuenta de los medios económicos de que disponen los estudiantes y sus progenitores, por los costes adicionales que genera esa movilidad. El apoyo financiero prestado a través, en particular, de becas destinadas a facilitar la movilidad de los beneficiarios de este programa pone de manifiesto la voluntad de la Unión de contribuir a superar de manera concreta y eficaz tales obstáculos. [AP.41]

En el considerando 40 del Reglamento n.º 1288/2013, el legislador de la Unión alentaba a los Estados miembros, respetando su Derecho nacional, a eximir las subvenciones destinadas a apoyar la movilidad de las personas contempladas en dicho Reglamento de cualesquiera impuestos y cotizaciones sociales, sin imponer,

* 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 obstante, ninguna obligación particular a los Estados miembros en lo que atañe, en particular, al cálculo del impuesto sobre la renta de los progenitores contribuyentes, ya que la fiscalidad directa es, en principio, competencia de los Estados miembros, como se ha recordado en el apartado 34 de la presente sentencia. [AP. 42]

Es cierto que el Tratado FUE no garantiza a un ciudadano de la Unión que el ejercicio de la libertad de circulación sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal ejercicio puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso. El mismo principio es aplicable, a fortiori, a una situación en la que la persona afectada no ha ejercitado ella misma su derecho a la libre circulación, sino que alega ser víctima de un trato desfavorable como consecuencia del ejercicio de la libertad de circulación de un miembro de su familia (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, apartados 45 y 46). [AP.43]

No obstante, cuando un Estado miembro participe en el programa Erasmus +, debe garantizar que las modalidades de concesión y tributación de las becas destinadas a facilitar la movilidad de los beneficiarios de dicho programa no creen una restricción injustificada del derecho a circular y residir en el territorio de los Estados miembros (véanse, por analogía, las sentencias de 23 de octubre de 2007, Morgan y Bucher, C-11/06 y C-12/06, EU:C:2007:626, apartado 28, y de 26 de febrero de 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, apartado 24). [AP.44]

En el presente asunto, consta, por un lado, que la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + no estaba sujeta, como tal, al impuesto en Croacia en el momento de los hechos del litigio principal, sino que fue tenida en cuenta a efectos del cálculo del impuesto sobre la renta de la recurrente en el litigio principal. Por otro lado, esta última se vio perjudicada en la medida en que se le aplicaron las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal a raíz de que un hijo a cargo había percibido tal ayuda. [AP.45]

Así pues, tales disposiciones pueden disuadir a los nacionales de la Unión de ejercer su libertad de circular y residir en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen, habida cuenta de la incidencia que el ejercicio de esta libertad puede tener en el cálculo del impuesto sobre la renta de los progenitores contribuyentes, y pueden perjudicar la movilidad de los estudiantes dentro de la Unión en el marco del programa Erasmus +. [AP.47]

Por lo tanto, tener en cuenta la ayuda a la movilidad de la que disfrutó un hijo a cargo en virtud del programa Erasmus + a efectos de determinar la cuantía de la deducción de base a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por ese hijo, con la consecuencia de la pérdida del derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta, **puede constituir una restricción al derecho de libre circulación y de residencia del que gozan los ciudadanos de la Unión en virtud del artículo 21 TFUE.** [AP.47]

* 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.





La existencia de tal restricción no queda en entredicho por la circunstancia de que, por un lado, no fuera el propio hijo a cargo, que ejerció su libertad de circulación, el contribuyente que se vio privado, en el cálculo del impuesto sobre la renta, del derecho a incrementar dicha deducción de base de carácter personal por hijos a cargo y de que, por otro lado, el progenitor contribuyente perjudicado no haya ejercido su libertad de circulación. [AP.48]

En efecto, las consecuencias fiscales desfavorables para un progenitor contribuyente con un hijo a cargo que ha ejercido su libertad de circulación constituyen una restricción a la libre circulación en el sentido del artículo 21 TFUE, ya que resultan del ejercicio de la expresada libertad por ese hijo. Así pues, la circunstancia de que esas consecuencias desfavorables no hayan recaído directamente sobre el hijo que ha ejercido su derecho a la libre circulación, sino sobre su progenitor, haya ejercido o no ese mismo derecho, carece de pertinencia para declarar la existencia de una restricción a la libre circulación en el sentido del artículo 21 TFUE. [AP.49]

En tales circunstancias, pueden invocar los efectos de esta restricción no solo el ciudadano de la Unión que ha ejercido su libertad de circulación, sino también el ciudadano de la Unión que, al igual que la recurrente en el litigio principal, tiene a su cargo a ese primer ciudadano y que, por ello, resulta inmediatamente perjudicado por los efectos de dicha restricción. [AP.50]

El Tribunal de Justicia ya ha reconocido, en circunstancias particulares, la posibilidad de invocar el artículo 21 TFUE y las disposiciones adoptadas para su aplicación a los ciudadanos de la Unión que no hayan ejercido ellos mismos su libertad de circular y residir en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, apartado 25, y de 13 de septiembre de 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, apartados 42 y 43). [AP.51]

En definitiva, habida cuenta de los vínculos económicos que unen al hijo con su progenitor, resultantes en este caso no solo de la circunstancia de que el hijo depende de su progenitor para subvenir a sus gastos de subsistencia y de formación profesional, sino también de la decisión del legislador nacional de tener en cuenta los ingresos del hijo a cargo a efectos de determinar la situación fiscal del progenitor contribuyente, procede considerar que tanto el hijo a cargo como su progenitor contribuyente pueden, en circunstancias como las del litigio principal, invocar el artículo 21 TFUE y las disposiciones adoptadas para su aplicación. [AP. 52]

- En tercer término, procede recordar que una restricción al derecho de libre circulación y residencia como la indicada en el apartado 47 de la presente sentencia solo puede estar justificada conforme al Derecho de la Unión si se basa en consideraciones objetivas de interés general, independientes de la nacionalidad de las personas afectadas, y es proporcionada al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (sentencia de 22 de febrero de 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, apartado 52 y jurisprudencia citada) [AP.53]

* 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.





➤ Quinto:

- **En primer lugar** y en lo que respecta, a las consideraciones objetivas de interés general que puedan justificar la normativa controvertida en el litigio principal, de la petición de decisión prejudicial se desprende que las disposiciones controvertidas en el litigio principal persiguen, de conformidad con los principios de igualdad y equidad del sistema fiscal y de buena gestión de los recursos públicos limitados, un objetivo consistente en corregir, habida cuenta de los ingresos y gastos medios, las desigualdades sociales y materiales entre los contribuyentes con hijos a cargo y los que no soportan gastos relacionados con la manutención de los hijos. [AP.54]

Así, según el órgano jurisdiccional remitente, esas disposiciones conceden el derecho a incrementar la deducción de base de carácter personal por hijo a cargo no a los contribuyentes cuyos hijos a cargo perciban, durante un ejercicio impositivo, ingresos libres de tributación de un importe determinado que, según la valoración del legislador nacional, permiten al hijo contribuir a su manutención con sus propios ingresos y reducir los gastos de sus progenitores relacionados con su obligación de manutención, sino únicamente a los contribuyentes cuyos hijos a cargo no perciban ingresos libres de tributación -o perciban únicamente una cantidad mínima- y cuya manutención, por tanto, solo puede satisfacerse con los ingresos de los progenitores. [AP.55]

Por lo tanto, resulta que las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal pretenden tener en cuenta la capacidad contributiva real de los progenitores sujetos al impuesto sobre la renta, con el fin de evitar que se infravalore dicha capacidad, lo cual debe considerarse un objetivo de interés general [véase, por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Finanzamt V (Sucesiones - Reducción parcial y deducción de las cuotas forzosas), C-394/20, EU:C:2021:1044, apartado 52]. [AP.56]

- **En segundo lugar**, en lo que atañe al principio de proporcionalidad, una normativa que pueda restringir una libertad fundamental garantizada por el Tratado, como el derecho de libre circulación y de residencia de los ciudadanos de la Unión, solo se puede justificar válidamente si es adecuada para garantizar la realización del objetivo legítimo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2024, JD (Requisito de residencia), C-562/22, EU:C:2024:55, apartado 37 y jurisprudencia citada]. [AP.57]

También es preciso recordar que **una normativa nacional solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde efectivamente al propósito de lograrlo de forma coherente y sistemática** [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2024, JD (Requisito de residencia), C-562/22, EU:C:2024:55, apartado 38 y jurisprudencia citada]. [AP.58]

A este respecto, procede señalar que, de conformidad con el considerando 40 del Reglamento n.º 1288/2013, **las subvenciones destinadas a facilitar 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.





movilidad de las personas contempladas en dicho Reglamento deben adaptarse a los costes de vida y de subsistencia del país de acogida. En el mismo sentido, el artículo 18 de dicho Reglamento establecía, en su apartado 7, que los fondos para la movilidad por motivos de aprendizaje de las personas mencionadas en los artículos 6, apartado 1, letra a), y 12, letra a), de dicho Reglamento se asignarían en función de la población y el coste de la vida en el Estado miembro de que se tratase, la distancia entre las capitales de los Estados miembros y el rendimiento. [AP.59]

➤ Sexto:

Por consiguiente, como ha señalado el Abogado General en los puntos 49 a 52 y 77 de sus conclusiones, procede considerar que, en la medida en que el programa Erasmus + tiene como objetivo favorecer la movilidad de los estudiantes por motivos de aprendizaje, en particular en el ámbito de la enseñanza universitaria, y habida cuenta del nivel de las ayudas a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco de dicho programa y del coste real de la vida en el Estado miembro de acogida, **se supone que esas ayudas contribuirán a cubrir los costes adicionales que no habrían existido si no se hubiera ejercido dicha movilidad.** [AP.60]

En consecuencia, la percepción de tales ayudas no conduce a reducir los gastos de los progenitores contribuyentes en el marco de su obligación de manutención de los hijos a cargo ni aumenta la capacidad contributiva de dichos progenitores desde el punto de vista fiscal. [AP.61]

Por lo tanto, el tratamiento fiscal de las ayudas a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + controvertido en el litigio principal no puede tener en cuenta de manera coherente y sistemática la capacidad contributiva real de los progenitores contribuyentes del impuesto sobre la renta que tienen a su cargo un hijo que ha participado en dicho programa. En la medida en que este trato puede dar lugar a cargas fiscales más gravosas para esos progenitores contribuyentes, sin que los recursos a su disposición se hayan incrementado para hacerles frente, la normativa nacional controvertida en el litigio principal puede incluso producir efectos contrarios. [AP.62]

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, en relación con el artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que,

«para determinar la cuantía de la deducción de base de carácter personal a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por hijo a cargo, tiene en cuenta la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje de la que ha disfrutado el hijo en el marco del programa Erasmus +, con la consecuencia, en su caso, de la pérdida del derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta»

Costas: dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal,

* 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.





han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

B) FEBRERO, 2025

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 IVA. **Asunto C-277/24. Sala Novena. ST.27.02.2025**

¡ATENCIÓN! Acceso al documento original. Vínculo:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62024CJ0277&qid=1611322199757

Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 273 - Medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA - Deuda de IVA de un sujeto pasivo - Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del antiguo presidente del Consejo de Administración del sujeto pasivo - Participación del antiguo presidente del Consejo de Administración en el procedimiento por el que se declara la existencia de una deuda de IVA - Procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria - Impugnación de la deuda de IVA - Derecho de defensa - Proporcionalidad -

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 205 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), en relación con el artículo 2 TUE, los artículos 17, 41 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), el principio de proporcionalidad, el derecho a un proceso equitativo y el derecho de defensa.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre M. B. y el director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia) (en lo sucesivo, «DÍAS»), en relación con la participación de M. B. en el procedimiento administrativo incoado para determinar la existencia de una deuda por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una sociedad en la que M. B. había presidido el Consejo de Administración]

→ **Marco jurídico**

👤📖 Derecho de la Unión. Artículos 193, 205 y 273 de la Directiva sobre el IVA,

👤📖 Derecho polaco. Código tributario (Ley General tributaria): artículos 107, 108.116. y 133, apartado 1.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- M. B. fue presidente del Consejo de Administración de la sociedad B. sp z o.o. desde agosto de 2014 hasta enero de 2018. Esta sociedad fue sometida a un procedimiento de control tributario (en lo sucesivo, «procedimiento tributario en cuestión») por parte del jefe de la Administración Tributaria de Wrocław-Stare Miasto, Polonia (en lo sucesivo, «NUS»), relativo a las declaraciones de IVA por el período de junio a octubre de 2016. El 22 de agosto de 2022, M. B. presentó ante el NUS una solicitud dirigida a obtener la calidad de parte en el procedimiento tributario en cuestión, así como el acceso al expediente 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.





referido procedimiento, dado que había presidido el Consejo de Administración de la sociedad B. Mediante resolución de 12 de septiembre de 2022, el NUS denegó la solicitud.

Interpuesta reclamación por M. B. contra la resolución del NUS de 12 de septiembre de 2022 ante el director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia (en lo sucesivo DIAS) este la anuló en su totalidad mediante resolución de 27 de octubre de 2022 (en lo sucesivo, «resolución del DIAS») y declaró terminado el procedimiento. En esta resolución, el DIAS indicó que la calidad de parte en un procedimiento tributario es una cuestión sujeta a la apreciación de las autoridades competentes. Pues bien, según el DIAS, M. B. no encaja en ninguna de las categorías de entidades enumeradas en el artículo 133 del Código Tributario. En estas circunstancias, el DIAS consideró que no existía base jurídica en la que el NUS pudiera fundar su resolución. En efecto, el citado Código no ha previsto la concesión o denegación de la calidad de parte en un procedimiento en curso a una persona dada como cuestión que se dirima mediante resolución o cualquier otro acto.

DOS.- El 6 de diciembre de 2022, M. B. interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente, con el fin de obtener la anulación de la resolución del DIAS. En apoyo de su recurso, M. B. alega, en primer término, que el DIAS interpretó erróneamente las disposiciones del Derecho nacional, al no reconocerle un interés jurídico, en el sentido del artículo 133 del Código Tributario, para solicitar la concesión de la calidad de parte en el procedimiento tributario seguido frente a la sociedad B. A continuación, M. B. indica que, al haber sido el único miembro del Consejo de Administración de esa sociedad durante el período objeto del procedimiento tributario en cuestión, es quien mejor conoce la actividad de dicha sociedad, lo cual entiende que es crucial a efectos del referido procedimiento. Sostiene que su audiencia ocasional ante el NUS en calidad de testigo no es un trámite suficiente ni completo. Por último, M. B. señala que su solicitud de concesión de la calidad de parte en dicho procedimiento se justifica por el hecho de que resultará afectado como persona física por las eventuales deudas impagadas de la sociedad B.

TRES.- En la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente expone, en:

A) Primer lugar, que, según la práctica reiterada de la Administración Tributaria polaca, confirmada por la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales nacionales relativa a los artículos 116 y 133 del Código Tributario, la responsabilidad solidaria de un tercero, como en el caso de un miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad, nace en virtud de dos procedimientos distintos:

- un procedimiento para determinar el importe de la deuda tributaria (en lo sucesivo, «procedimiento de liquidación»), en el que solo es parte la persona sujeto pasivo del impuesto de que se trate en este procedimiento;
- un acto de declaración y exigencia de responsabilidad solidaria de un tercero (en lo sucesivo, «procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria»), cuando el sujeto pasivo cuya deuda tributaria ha sido determinada en virtud del procedimiento de liquidación incumple sus obligaciones tributarias.

A este respecto, 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.





- indica que, según la práctica nacional, en caso de que el tercero sea un antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad deudora del tributo, se considera que dicho tercero no tiene un interés jurídico, en el sentido del artículo 133 del Código Tributario, en ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra esa sociedad. Ese tercero solo podría ser parte en el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria.

- señala, no obstante, que las disposiciones del Código Tributario y la práctica nacional no han previsto la posibilidad de que dicho tercero, en el marco del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria, impugne el importe de la deuda tributaria resultante del procedimiento de liquidación. Y es que el objeto de aquel procedimiento es principalmente determinar si se cumplen los requisitos para que se genere la responsabilidad del tercero. [AP.18]

B) En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente:

- expone sus dudas en cuanto a la compatibilidad de la práctica nacional en cuestión con el Derecho de la Unión.

- indica que, en el presente asunto, el litigio tiene que ver en esencia con las garantías de procedimiento que deben garantizarse a un tercero, en el marco de un procedimiento incoado para determinar el importe de la deuda tributaria de una sociedad, como obligado potencial a responder con su patrimonio personal de la deuda de IVA que pesa sobre esa sociedad.

- expone que, ciertamente, un mecanismo de responsabilidad solidaria de un tercero para las obligaciones tributarias de una sociedad contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA, en el sentido del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1. No obstante, apoyándose singularmente en la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, apartados 38 y 39), este órgano jurisdiccional recalca que el margen de apreciación que el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA otorga a los Estados miembros en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos que persigue el citado artículo debe ejercerse respetando el Derecho de la Unión, en particular sus principios generales, entre ellos el principio de proporcionalidad.

- indica que de la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:788), **se desprende que el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece, cuando se dan determinadas circunstancias, un mecanismo de responsabilidad solidaria por las deudas de IVA de una persona jurídica.**

No obstante, conforme a dicha sentencia [de 13 de octubre de 2022] la Administración tributaria, en el marco de un procedimiento relativo a la responsabilidad solidaria de un tercero, **debe examinar las circunstancias de la aportación de dicho tercero a la deuda tributaria o a otra reducción de los recursos procedentes del IVA del presupuesto del Estado.** Pues bien, según el mismo órgano jurisdiccional, una práctica nacional que excluye la participación de dicho tercero en el procedimiento por el que se fija el importe de la deuda tributaria no responde a ese deber.

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





En efecto, la **falta de participación en el procedimiento de liquidación de un tercero que pudiera ser objeto de un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria podría dar lugar a que ese tercero no tenga la posibilidad de refutar las eventuales conclusiones erróneas de la Administración tributaria**, toda vez que dicha administración estará vinculada por la decisión definitiva que se haya adoptado respecto de la sociedad deudora en el procedimiento de liquidación. [AP.23]

Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente indica que el hecho de que ese tercero pueda ser oído como testigo en el procedimiento de liquidación no permite considerar que disfruta de las garantías de procedimiento propias de toda parte en ese procedimiento.

Así, según este órgano jurisdiccional, el hecho de que un tercero potencialmente responsable solidario no pueda participar en el procedimiento de liquidación, que tiene por objeto determinar el importe de la deuda tributaria, plantea dudas en cuanto al respeto del Estado de Derecho, mencionado en el artículo 2 TUE, **del derecho de propiedad**, protegido por el artículo 17 de la Carta, del **principio de buena administración**, del **derecho de defensa y del derecho a la tutela judicial efectiva**, garantizados en particular en los artículos 41 y 47 de la Carta, así como del principio de proporcionalidad. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861).

Según dicho órgano jurisdiccional, dado que de la citada sentencia [16 de octubre de 2019] se desprende que el particular que es objeto de un procedimiento tributario debe necesariamente poder conocer los elementos recopilados en procedimientos conexos, procede considerar que las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, el principio del respeto del derecho de defensa y el artículo 47 de la Carta no se oponen a que un tercero responsable solidario en potencia de las deudas de una sociedad tenga la calidad de parte en el procedimiento de liquidación seguido contra esta sociedad, lo que implica para dicho tercero el derecho a conocer las pruebas con arreglo a las cuales la Administración tributaria fija el importe de la deuda tributaria que posiblemente tendrá que soportar ese tercero.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«¿Deben interpretarse los artículos 205 y 273 de la Directiva [sobre el IVA], en relación con el artículo 2 [TUE (E)stado de Derecho, respeto de los derechos humanos) y los artículos 17 (derecho de propiedad), 41 (derecho a una buena administración) y 47 (derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial) de la [Carta], así como con el principio de proporcionalidad, el derecho a un proceso equitativo y el derecho de defensa - en los términos garantizados por el Derecho de la Unión-, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a una práctica nacional basada en dicha normativa que deniegan a una persona física (miembro del órgano de administración de una persona jurídica), que puede ser responsable solidario de las deudas de IVA de la persona jurídica con todo su patrimonio privado, el derecho a participar activamente en el procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias de dicha persona jurídica en forma de resolución firme de las autoridades tributarias y al mismo tiempo, en un procedimiento separado, destinado a determinar la responsabilidad solidaria de la referida persona física por las obligaciones tributarias de la persona jurídica en concepto de IVA, se priva a esa persona física de un medio adecuado para impugnar eficazmente las comprobaciones y

* 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.





liquidaciones efectuadas con anterioridad relativas a la existencia o la cuantía de la deuda tributaria de la persona jurídica -consignadas en una resolución firme de la autoridad tributaria dictada con anterioridad sin la participación de dicha persona física-, resolución que, por tanto, constituye un precedente en ese otro procedimiento en virtud de una disposición nacional confirmada por la práctica nacional?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que, no se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, sin perjuicio de la necesidad de que ese tercero, en el curso del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que, en su caso, se le haya incoado, pueda impugnar eficazmente las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y pueda tener acceso al expediente de este último procedimiento, respetando los derechos de la referida persona o de otros terceros»

→ SOBRE LA ADMISIBILIDAD DE LA PETICIÓN DE DECISIÓN PREJUDICIAL

Planteada cuestión de admisibilidad, el Tribunal concluye en que la petición de decisión prejudicial es admisible.

→ SOBRE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

OBSERVACIONES PRELIMINARES

«Procede reformular la presente cuestión prejudicial de manera que, mediante esta, el órgano jurisdiccional remitente pregunte en esencia si el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, y no se le concede ninguna vía adecuada para impugnar las conclusiones y apreciaciones en cuanto a la existencia o al importe de dicha deuda tributaria en el marco del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria.

→ SOBRE EL FONDO (PARTICULARES)

Con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude (sentencias de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 49, y de 11 de enero de 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, apartado 41). Además, el artículo 325 TFUE, apartado 1,

* 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.





impone a los Estados miembros el deber de luchar contra el fraude y de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas efectivas y disuasorias.

De las disposiciones antes mencionadas resulta, en particular, que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus respectivos territorios y para luchar contra el fraude (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 60 y jurisprudencia citada).

PRIMERO. Un mecanismo de responsabilidad solidaria como el establecido por el artículo 116 del Código Tributario contribuye a la recaudación de los importes de IVA que no fueron liquidados por una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva sobre el IVA. Tal mecanismo contribuye a garantizar, por tanto, la correcta recaudación del IVA en el sentido del artículo 273 de esta Directiva, de conformidad con la obligación establecida en el artículo 325 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, por analogía, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 61). [AP.49]

SEGUNDO.- De la jurisprudencia se desprende que el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer. **Dicha disposición les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para realizar los objetivos del cobro íntegro del IVA y la lucha contra el fraude.** No obstante, los Estados miembros están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 69 y 72). [AP.50]

A este respecto (de lo dicho en el párrafo anterior), procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el **respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión.** Este principio resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. Conforme a este principio, **debe permitirse a los destinatarios de resoluciones que afecten significativamente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión.** Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan resoluciones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 39 y jurisprudencia citada). [AP.51]

TERCERO.- Como se desprende del apartado 41 de la presente sentencia, el derecho de defensa comprende el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente.

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





APARTADO 41

41. En segundo lugar, por lo que se refiere a los principios y los derechos fundamentales mencionados por el órgano jurisdiccional remitente, procede señalar que el **artículo 41 de la Carta**, relativo al derecho a una buena administración, no es aplicable en el marco del litigio principal, toda vez que va dirigido, no a los Estados miembros, sino únicamente a las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea (sentencia de 17 de julio de 2014, YS y otros, C-141/12 y C-372/12, EU:C:2014:2081, apartado 67). Es cierto que, como recalca el órgano jurisdiccional remitente, el derecho a una buena administración, establecido en esa disposición, refleja un principio general del Derecho de la Unión (sentencia de 17 de julio de 2014, YS y otros, C-141/12 y C-372/12, EU:C:2014:2081, apartado 68). No obstante, no resulta necesario, en el presente asunto, invocar el derecho a una buena administración en tanto que principio general del Derecho de la Unión desde una perspectiva diferente de la del derecho a ser oído y del derecho de acceso al expediente, que, según la jurisprudencia, forman parte del derecho de defensa (sentencia de 10 de septiembre de 2013, G. y R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, apartado 32; véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 41 y 51), materia también de la cuestión prejudicial planteada

No obstante, **el principio del respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones**, siempre y cuando estas **respondan efectivamente a objetivos de interés general** perseguidos por la medida en cuestión y no impliquen, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 43 y jurisprudencia citada). [AP.53]. Entre esos objetivos figura, en particular, en el contexto de los procedimientos de inspección tributaria, la salvaguarda de las exigencias de confidencialidad o de secreto profesional (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 55). [AP.54]

Por otra parte, de la jurisprudencia se desprende que, en el marco del control del respeto del derecho de defensa en procedimientos administrativos conexos, debe tenerse en cuenta asimismo la seguridad jurídica, que también es un principio general del Derecho de la Unión. Habida cuenta de que la firmeza de una resolución administrativa contribuye a la seguridad jurídica, el Derecho de la Unión no exige que un órgano esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que haya adquirido tal firmeza (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 45 y 46). [AP.55]

A la vista de lo anterior, la **firmeza de una resolución administrativa no justifica que se menoscabe el mismo contenido esencial del derecho de defensa**. De esta manera, no puede admitirse que, debido a la firmeza de las resoluciones adoptadas al término de procedimientos administrativos conexos, 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.





Administración tributaria no tenga la obligación de informar al sujeto pasivo acerca de los elementos de prueba -incluidas las pruebas procedentes de esos procedimientos- sobre cuya base se propone adoptar una decisión que le concierne, y que el sujeto pasivo se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente esas apreciaciones de hecho y calificaciones jurídicas durante el procedimiento seguido contra él (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 47 y 49). [AP.56]

CUARTO.- En el presente asunto, al término del procedimiento de liquidación, **la Administración Tributaria polaca determinará la existencia y el importe de la deuda de IVA de la sociedad B.** y, en el supuesto de que dicha sociedad no satisfaga su deuda y la ejecución forzosa de esta resulte infructuosa, **podrá incoarse contra M. B. un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria.** [AP.57]

Pues bien, una resolución, adoptada al término de este último procedimiento, por la que se declare a M. B. responsable solidario de la deuda tributaria de la sociedad B. tal como quedó fijada previamente en el marco del procedimiento de liquidación, sería lesiva para M. B. [AP.58]

Por consiguiente, en el supuesto descrito en el apartado anterior, los principios mencionados en el apartado 56 de la presente sentencia exigen que la Administración Tributaria polaca respete el derecho de defensa de la persona objeto del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria incoado a raíz de un procedimiento de liquidación por el que se determinó la existencia de una deuda tributaria que no pudo cobrarse, en todo o en parte, de la persona sujeto pasivo del IVA. [AP.59]

QUINTO.- . Pues bien, **como se infiere de los apartados 18 y 23 de la presente sentencia,** en el presente asunto, según las declaraciones del órgano jurisdiccional remitente, no parece que el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria permita impugnar el importe de la deuda, toda vez que su objeto queda limitado a establecer si se cumplen los requisitos del artículo 116 del Código Tributario para que pueda reclamarse a un tercero la deuda tributaria previamente determinada. Por lo tanto, un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria incoado en tales condiciones podría menoscabar el mismo contenido esencial del derecho de defensa de ese tercero. [AP.60]

A la vista de lo anterior, procede recordar que, en el estadio del procedimiento de liquidación seguido contra una sociedad, solo existe una posibilidad de que se inicie un ulterior procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria contra un tercero y que, al término de este último procedimiento, se adopte una resolución que sea lesiva para dicho tercero o que afecte significativamente a sus intereses. [AP.61]. En cambio, la concesión a ese tercero del derecho a participar en el procedimiento de liquidación podría en principio poner en peligro la confidencialidad de determinados datos o prolongar la duración del referido procedimiento, resultando con ello en menoscabo del interés público consistente en garantizar una eficaz recaudación del IVA. [AP.62]

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





En este contexto, conviene recordar que, en virtud del principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión en cuestión. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 73 y jurisprudencia citada). [AP.63]

SEXTO.- Pues bien, denegar a un tercero que podría ser declarado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica el derecho a participar en el procedimiento de liquidación seguido frente a esta no va más allá de lo necesario para preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público. En cambio, **se quebrantaría dicho límite si quedara afectado el mismo contenido esencial del derecho de defensa de ese tercero en la tramitación del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que se hubiera iniciado, en su caso, frente al referido tercero.**

Por cuantas consideraciones anteceden, procede responder a la cuestión prejudicial que,

«el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, sin perjuicio de la necesidad de que ese tercero, en el curso del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que, en su caso, se le haya incoado, pueda impugnar eficazmente las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y pueda tener acceso al expediente de este último procedimiento, respetando los derechos de la referida persona o de otros terceros»

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

→ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES [IS]

👉 IS –Asunto C-18/23. Sala Primera. ST. 273.02.2025

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





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

Procedimiento prejudicial. Artículo 63 TFUE, apartado 1 - Libre circulación de capitales - Organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios - Impuesto sobre sociedades - Exención del impuesto sobre sociedades para las rentas percibidas por tal organismo - Requisitos de la exención - Gestión externa de este organismo - Directiva 2009/65/CE - Artículo 29, apartado 1 - Aplicabilidad.

→ **Objeto del Asunto:** interpretación del artículo 29, apartado 1, de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) (DO 2009, L 302, p. 32), y de los artículos 18 TFUE, 49 TFUE y 63 TFUE.

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio F S.A., una sociedad anónima luxemburguesa (en lo sucesivo, «fondo F»), y el Director de la Autoridad Nacional de Información Fiscal, Polonia (en lo sucesivo, «autoridad tributaria») en relación con la tributación de las rentas de inversión percibidas por dicha sociedad.»)

→ **Marco jurídico**

 **Derecho de la Unión:** Directiva 2009/65: considerando 83. Artículos: 1, 6 - apartados 1 y 2-, 29, apartado 1.

 **Derecho polaco:** Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ley de Fondos de Inversión

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO.- El fondo F declaró a la autoridad tributaria que tenía residencia fiscal en Luxemburgo y que estaba sujeto al impuesto por obligación personal. Según sus declaraciones, el fondo F opera de conformidad con el derecho luxemburgués y, más concretamente, con la Ley relativa a los Fondos de Inversión Especializados), de 13 de febrero de 2007 (Mémorial A 2007, p. 13), bajo la forma de fondo de inversión especializado. Dicho fondo afirma haber sido autorizado por la Comisión de Supervisión del Sector Financiero, Luxemburgo (en lo sucesivo, «CSSF») y estar directamente sometido al control de esta última, ya que fue registrado por esta como fondo de inversión regulado.

De conformidad con sus estatutos, aprobados por la CSSF, el fondo F es gestionado internamente por un consejo de administración, que también ha sido incluido en la lista de gestores de fondos de inversión alternativos de la CSSF. El objeto exclusivo del fondo F es la inversión colectiva de fondos, obtenidos en el marco de una oferta no pública de adquisición de participaciones del fondo, en valores mobiliarios, instrumentos del mercado monetario y otros derechos patrimoniales.

Con arreglo a la autorización de la CSSF, el fondo F puede invertir en acciones de sociedades cotizadas, incluida la (Bolsa de Varsovia (Polonia), en obligaciones emitidas por sociedades de capital, incluidas aquellas que tengan su domicilio social en Polonia, y en obligaciones del Estado, entre ellas las emitidas por la República de Polonia.

DOS.- El fondo F formuló una consulta tributaria vinculante a la autoridad tributaria con el fin de determinar si las rentas declaradas en virtud de un acontecimiento futuro percibidas por este pueden acogerse a la exención prevista en el artículo 17, apartado 1, punto 58, 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.





la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En opinión del fondo F, este debería ser el caso. Por una parte, considera que respondía a las exigencias que se derivan del artículo 6, apartado 1, punto 10a, letras a), d) y e), de dicha Ley. Por otra parte, por lo que respecta al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de la misma Ley, a saber, el requisito de que el fondo de inversión sea gestionado por una entidad que disponga, para el desarrollo de su actividad, de la autorización de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero del Estado en el que tenga su domicilio, el fondo F consideraba que un fondo gestionado internamente, como gestor de un fondo de inversión alternativo, cumplía los requisitos para acogerse a la exención prevista en el artículo 17, apartado 1, punto 58, de la referida Ley.

En su respuesta a la consulta tributaria de 6 de junio de 2022, la autoridad tributaria consideró que, si bien el fondo F cumplía los requisitos establecidos en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letras a) y c) a e), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no cumplía el requisito establecido en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de dicha Ley, puesto que no estaba gestionado por una entidad externa. El fondo F interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice, (Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente, solicitando la anulación de dicha respuesta.

TRES.- El órgano jurisdiccional remitente:

- señala que la normativa controvertida tiene por objeto el tratamiento fiscal de las rentas procedentes de inversiones efectuadas por organismos de inversión colectiva. Añade que el litigio versa sobre la cuestión de si un fondo gestionado internamente por su consejo de administración, que ha sido autorizado por la autoridad competente del Estado miembro del domicilio de ese fondo a tal fin, que está registrado ante dicha autoridad como gestor autorizado de fondos de inversión alternativos y que figura en la lista de gestores llevada por dicha autoridad, cumple el requisito establecido en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- opina que la introducción del artículo 6, apartado 1, punto 10a, en dicha Ley del Impuesto sobre Sociedades, tenía como finalidad garantizar la igualdad de trato entre los fondos de inversión polacos y los fondos de inversión cuyo domicilio esté situado en otros Estados miembros en relación con la exención del impuesto sobre sociedades prevista para los fondos de inversión. Señala, por otra parte, que con posterioridad a la introducción, y posteriormente a la modificación, del artículo 6, apartado 1, punto 10a, letras a) a e), de dicha Ley, y a la adición de una letra f) a dicho artículo 6, apartado 1, punto 10a, la Comisión Europea concluyó el procedimiento por incumplimiento basado en los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, incoado contra la República de Polonia y motivado por una supuesta discriminación fiscal con respecto a los fondos de inversión que tienen su domicilio en Estados miembros distintos de la República de Polonia.

Asimismo, según dicho órgano jurisdiccional, de los artículos 4, apartado 1, y 14, apartado 1, de la Ley de Fondos de Inversión se desprende que, en el modelo adoptado en Polonia, los fondos de inversión son gestionados por una persona jurídica distinta de ellos, a saber, una sociedad de fondos de inversión, y que no pueden someterse a una gestión interna, como, por ejemplo, la llevada a cabo por un consejo de administración. Por otra parte,

* 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.





señala que de dicha Ley se desprende que solo los organismos de inversión colectiva extranjeros gestionados de manera externa pueden operar en territorio polaco.

El repetido órgano jurisdiccional señala que:

- la norma que figura en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el artículo 17, apartado 1, punto 58, de dicha Ley, introduce un criterio objetivo, que lleva a conceder una exención del impuesto sobre sociedades únicamente a los organismos de inversión colectiva no residentes gestionados por entidades externas autorizadas por las autoridades competentes y a excluir de dicha exención los fondos que son objeto de gestión interna.
- de la Directiva 2009/65, y en particular de sus artículos 6 y 29 y de su anexo II, se desprende que esta Directiva prevé la posibilidad, y no la obligación, de constituir una sociedad de gestión y que el alcance de los servicios prestados por una entidad externa es análogo al alcance de los servicios relativos a la gestión de un organismo de inversión colectiva por su consejo de administración. Señala, por otra parte, que esos organismos constituidos de conformidad con las exigencias de dicha Directiva deberían considerarse comparables.
- a su juicio, se plantea la cuestión de si el Derecho de la Unión se opone a que el legislador nacional, guiado por el principio de comparabilidad de las entidades nacionales y extranjeras y con el fin de atenuar el riesgo vinculado a las inversiones, introduzca un requisito formal, como el que resulta del artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el artículo 17, apartado 1, punto 58, de dicha Ley, conforme al cual el disfrute de la exención del impuesto sobre sociedades está reservado a un fondo de inversión y a un organismo de inversión colectiva gestionados por una entidad externa.

CUATRO.- Mediante decisión de 21 de noviembre de 2023, a propuesta conjunta de la Juez Ponente y de la Abogada General, el Presidente del Tribunal de Justicia planteó al órgano jurisdiccional remitente preguntas relativas al Derecho polaco aplicable al litigio principal y a determinadas afirmaciones del fondo F reproducidas en la petición de decisión prejudicial.

El 18 de diciembre de 2023, el órgano jurisdiccional remitente transmitió su respuesta al Tribunal de Justicia de la que resulta:

- en primer lugar, que la Ley de Fondos de Inversión excluye la creación de un fondo de inversión con un modo de gestión interna o de una estructura similar al fondo F controvertido en el litigio principal, que tiene la forma jurídica de sociedad de inversión de capital variable, y que tal fondo, sin organizarse según un modo de gestión externa, no podría trasladar su domicilio a Polonia.
- en segundo lugar, el requisito relativo a la obligación de confiar la gestión de un fondo de inversión a otra entidad y no a personas físicas, a saber, el requisito relativo a la gestión externa de ese fondo tiene por objeto, según el referido órgano jurisdiccional, garantizar la seguridad jurídica de la actividad de dicho fondo, como organismo de inversión colectiva diferenciado de los intereses particulares de los partícipes individuales en el mismo fondo. Este requisito también tiene por objeto, a su juicio, separar los activos de esos partícipes de los de la entidad de gestión, que asume de manera autónoma la responsabilidad de la

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





gestión del fondo de inversión, de modo que la responsabilidad patrimonial de la sociedad de gestión no afecta a los activos del propio fondo.

- en tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente confirmó también que el litigio principal se refería únicamente a la cuestión de si el fondo F debía cumplir el requisito relativo a la gestión por una entidad externa previsto en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2009/65], especialmente el artículo 29, apartado 1, de dicha Directiva, en relación con los artículos [18 TFUE, 49 TFUE y 63 TFUE], en el sentido de que se oponen a que en las disposiciones nacionales se establezcan unos requisitos formales, como los que son objeto del procedimiento principal, para que los organismos de inversión colectiva que tengan su sede en otro Estado miembro de la Unión Europea, que no sea la República de Polonia, o en otro Estado que pertenezca al Espacio Económico Europeo puedan disfrutar de la exención del impuesto sobre sociedades, a saber, el requisito de que los referidos organismos sean gestionados por entidades externas que desarrollan su actividad sobre la base de autorizaciones otorgadas por las autoridades competentes de supervisión del mercado financiero del Estado en el que tienen su sede?»

SOBRE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, las funciones del Tribunal de Justicia y las del órgano jurisdiccional remitente están claramente diferenciadas y corresponde exclusivamente a este último interpretar su legislación nacional (sentencia de 17 de marzo de 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, apartado 91 y jurisprudencia citada).

Por tanto, no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco de una remisión prejudicial, pronunciarse sobre la interpretación de disposiciones nacionales. En efecto, incumbe al Tribunal de Justicia, en el marco del reparto de competencias entre los órganos jurisdiccionales de la Unión y los nacionales, tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se insertan las cuestiones prejudiciales, tal como lo define el órgano jurisdiccional remitente, bajo su propia responsabilidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de marzo de 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, apartado 92 y jurisprudencia citada, y de 9 de noviembre de 2023, Keolis Agen, C-271/22 a C-275/22, EU:C:2023:834, apartado 38).

Además, la cuestión de si las premisas en las que se basa el órgano jurisdiccional remitente en el marco de su cuestión son erróneas o no constituye una cuestión que forma parte del marco fáctico cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia (auto de 6 de septiembre de 2018, Gmalieva y otros, C-79/17, EU:C:2018:687, apartado 16 y jurisprudencia citada).

En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el órgano jurisdiccional remitente se basa en la premisa de que un organismo de inversión colectiva, como el fondo F, puede acogerse a la exención prevista en el artículo 17, apartado 1, punto

* 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.





58, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se cumpla el requisito establecido en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de dicha Ley. Además, el órgano jurisdiccional remitente ha precisado que el hecho de establecer un requisito relativo a la gestión externa de un organismo de inversión colectiva viene motivado por la circunstancia de que, en Polonia, solo ese modo de gestión está autorizado para los organismos de inversión colectiva.

Por lo tanto, **procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 29, apartado 1, de la Directiva 2009/65, en relación con los artículos 18 TFUE, 49 TFUE y 63 TFUE**, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece que solo un organismo de inversión colectiva gestionado por una entidad externa, que desarrolla sus actividades sobre la base de una autorización otorgada por las autoridades competentes en materia de supervisión de los mercados financieros del Estado en el que esa entidad tiene su domicilio, puede acogerse a la exención del impuesto sobre sociedades para las rentas obtenidas de las inversiones realizadas por ese organismo y que, por tanto, no concede tal exención a los organismos de inversión colectiva gestionados internamente, constituidos con arreglo a la normativa de otro Estado miembro, en el supuesto de que el Derecho del primer Estado miembro solo autorice la creación

→ DECLARACIÓN-FALLO

«El artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece que solo un organismo de inversión colectiva gestionado por una entidad externa, que desarrolla sus actividades sobre la base de una autorización otorgada por las autoridades competentes en materia de supervisión de los mercados financieros del Estado en el que esa entidad tiene su domicilio, puede acogerse a la exención del impuesto sobre sociedades para las rentas obtenidas de las inversiones realizadas por ese organismo y que, por tanto, no concede tal exención a los organismos de inversión colectiva gestionados internamente, constituidos con arreglo a la normativa de otro Estado miembro, en el supuesto de que el Derecho del primer Estado miembro solo autorice la creación de organismos de inversión colectiva gestionados de manera externa»

→ SOBRE EL FONDO (PARTICULARES)

PRIMERO.- **Sobre las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión**

➤ Dado que el Gobierno polaco y la Comisión han expresado dudas en cuanto a la pertinencia de la Directiva 2009/65 para la resolución del litigio principal, procede comprobar, en primer lugar, si esta Directiva resulta aplicable a este litigio. A este respecto, como se desprende:

- En primer lugar, de su artículo 1, apartado 1, la Directiva 2009/65 se aplica a los OICVM establecidos en el territorio de los Estados miembros. Seguidamente, con arreglo al artículo 1, apartado 2, letra a), de esta Directiva, se entenderá por OICVM, a efectos de dicha Directiva, los organismos cuyo objeto exclusivo sea la inversión colectiva, en valores mobiliarios o en otros activos financieros líquidos a que se refiere el artículo 50, apartado 1, de esa misma Directiva, de los capitales obtenidos 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.





público, y cuyo funcionamiento esté sometido al principio de reparto de riesgos. Por último, como se desprende del artículo 3, letra b), de la Directiva 2009/65, **no están sujetos a esta Directiva los organismos de inversión colectiva que obtengan capitales sin promover la venta de sus participaciones entre el público en la Unión o en cualquier parte de esta.** Así pues, de los artículos 1, apartado 2, letra a), y 3, letra b), de la mencionada Directiva se desprende que **los organismos de inversión colectiva que obtengan capitales sin promover la venta de sus participaciones entre el público no están comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.**

En el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el objeto exclusivo del fondo F es la inversión colectiva de fondos, obtenidos mediante una oferta no pública de adquisición de las acciones del fondo, en valores mobiliarios, instrumentos del mercado monetario y otros derechos patrimoniales. El hecho de que, según las afirmaciones del propio fondo F, reproducidas en la petición de decisión prejudicial, la captación de fondos por parte de este se produjera sin promover la venta de sus participaciones entre el público lleva a excluir la aplicabilidad de la Directiva 2009/65 a la situación controvertida en el litigio principal.

- En segundo lugar, dado que el órgano jurisdiccional remitente se refiere en su cuestión prejudicial a los artículos 18 TFUE, 49 TFUE y 63 TFUE, procede determinar si estas disposiciones resultan aplicables a esta situación. A este respecto, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, el artículo 18 TFUE, **que consagra el principio general de no discriminación por razón de la nacionalidad, solo está destinado a aplicarse de manera autónoma en situaciones que se rijan por el Derecho de la Unión y para las que el Tratado FUE no establezca normas específicas que prohíban la discriminación** (sentencia de 18 de junio de 2019, Austria/Alemania, C-591/17, EU:C:2019:504, apartado 39 y jurisprudencia citada).

Pues bien, el principio de no discriminación fue desarrollado, en el ámbito del derecho a la libertad de establecimiento, por el artículo 49 TFUE (sentencia de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, apartado 55 y jurisprudencia citada). Además, el Tratado FUE prevé en su artículo 63 una norma específica de no discriminación en el ámbito de la libre circulación de capitales [sentencia de 18 de marzo de 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias), C-388/19, EU:C:2021:212, apartado 21 y jurisprudencia citada]. Por otra parte, **de reiterada jurisprudencia se desprende que, para determinar si una legislación nacional está comprendida en el ámbito de aplicación de una u otra de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE**, procede tomar en consideración el objeto de la normativa de que se trate [sentencia de 4 de octubre de 2024, Staatssecretaris van Financiën (Intereses relativos a un préstamo intragrupo), C-585/22, EU:C:2024:822, apartado 23 y jurisprudencia citada].

Así, está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta [sentencia de 4 de octubre de 2024, Staatssecretaris van Financiën (Intereses

* 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.





relativos a un préstamo intragrupo), C-585/22, EU:C:2024:822, apartado 24 y jurisprudencia citada]. En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 45 y jurisprudencia citada].

En el presente asunto, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, el litigio principal versa sobre la cuestión de si el fondo F puede acogerse a la exención prevista en el artículo 17, apartado 1, punto 58, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que obtenga de sus inversiones en acciones de sociedades cotizadas en la Bolsa de Varsovia, en obligaciones emitidas por sociedades de capital que tengan su domicilio en Polonia y en obligaciones emitidas por el Estado polaco.

Sin excluir de su ámbito de aplicación situaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta, lo que, a su juicio, incluye esas situaciones en la libertad de establecimiento, esta normativa aborda el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas de la inversión colectiva de capitales, sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa, en el sentido de la jurisprudencia citada en el APARTADO 53 de la presente sentencia. **Por consiguiente, puede afectar principalmente a la libre circulación de capitales.** Las eventuales restricciones a la libertad de establecimiento derivadas de dicha normativa serían la consecuencia necesaria de la eventual restricción a la libre circulación de capitales y no justifican, por ello, un examen autónomo de la misma normativa a la luz del artículo 49 TFUE [véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 47 y jurisprudencia citada].

APARTADO 53 [PROPIA SENTENCIA]

«En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 45 y jurisprudencia citada]»

Habida cuenta de lo anterior, procede examinar la situación controvertida en el litigio principal exclusivamente a la luz de las **disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.**

SEGUNDO.- **Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales**

Conforme a reiterada jurisprudencia, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados [sentencia de 7 de abril

* 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 2022, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 49 y jurisprudencia citada]. En particular, el hecho de que un Estado miembro dispense a las rentas pagadas a los organismos de inversión colectiva no residentes un tratamiento menos favorable en comparación con el trato que se dispensa a las rentas pagadas a los organismos de inversión colectiva residentes **puede disuadir a las sociedades establecidas en un Estado miembro distinto de ese primer Estado miembro de invertir en él y, por consiguiente, constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE** [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 50 y jurisprudencia citada].

1. Constituye un tratamiento menos favorable la exclusión de las rentas percibidas por un organismo de inversión colectiva no residente del disfrute de una exención, a diferencia de las rentas percibidas por un organismo de inversión colectiva residente [véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 51 y jurisprudencia citada].

En el presente asunto, de las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende,

- en primer término, que las rentas de los fondos de inversión cuyo domicilio se encuentra en Polonia disfrutaban de la exención del impuesto sobre sociedades.

- En segundo término, de esas explicaciones se desprende que el artículo 6, apartado 1, punto 10 a, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que resulta aplicable a los organismos de inversión colectiva con domicilio en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), y que incluye los requisitos de exención del impuesto sobre sociedades a l[os que se remite el artículo 17, apartado 1, punto 58, de dicha Ley, fue adoptado con el fin de garantizar la igualdad de trato entre estos últimos organismos y los fondos que tienen su domicilio en Polonia.

- En tercer lugar, **el órgano jurisdiccional remitente indica que la Ley de Fondos de Inversión excluye de manera absoluta la creación en Polonia de un fondo de inversión gestionado internamente.**

Pues bien, con arreglo al artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, solo los organismos de inversión colectiva gestionados por entidades que dispongan, para desarrollar su actividad, de la autorización de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero del Estado en el que tengan su domicilio pueden acogerse a la exención de dicho impuesto para las rentas procedentes de sus actividades de inversión. Según la interpretación de esta disposición dada por el órgano jurisdiccional remitente, este requisito exige que un organismo de inversión colectiva sea gestionado por una entidad externa para poder disfrutar de la exención del mencionado impuesto para tales rentas.

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





Por lo tanto, ese requisito establece una diferencia de trato no en función del Estado de residencia del organismo de inversión colectiva, sino en función de su modo de gestión. A este respecto, procede señalar que una normativa nacional que es indistintamente aplicable a los operadores residentes y a los operadores no residentes puede constituir una restricción a la libre circulación de capitales. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que incluso una diferenciación que se base en criterios objetivos puede ser desfavorable de facto para las situaciones transfronterizas [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 54 y jurisprudencia citada].

Eso es lo que sucede cuando una legislación nacional que es indistintamente aplicable a los operadores residentes y a los no residentes reserva el disfrute de una ventaja fiscal a las situaciones en las que un operador cumple unos requisitos o unas obligaciones que son, por su naturaleza o de hecho, propios del mercado nacional, de modo que solo los operadores presentes en el mercado nacional pueden cumplirlos y los operadores no residentes que presenten características comparables generalmente no los cumplen [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 55 y jurisprudencia citada].

2. El Tribunal de Justicia ha declarado que, si bien los Estados miembros son libres para determinar la forma jurídica conforme a la cual pueden crearse fondos en su territorio, dado que el Derecho de la Unión no está armonizado a este respecto, la libre circulación de capitales se vería no obstante privada de sus efectos si un organismo de inversión colectiva no residente, constituido según la forma jurídica autorizada o exigida por la legislación del Estado miembro en el que está establecido y que opera de conformidad con dicha legislación, se viera privado de una ventaja fiscal en otro Estado miembro en el que invierte por el solo hecho de que su forma jurídica no se corresponde con la forma jurídica que se exige a los organismos de inversión colectiva en este segundo Estado miembro [véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartados 57 y 61].

Además, el Tribunal de Justicia ha declarado, **en relación con una normativa de un Estado miembro que concedía una ventaja fiscal únicamente a los fondos de tipo cerrado**, que, dado que solo los fondos inmobiliarios regidos por el Derecho de otros Estados miembros podían constituirse en forma de fondos de inversión de tipo abierto y, por consiguiente, solo a estos se les podía denegar el disfrute de la ventaja fiscal conferida, la aplicación del criterio de distinción basado en la naturaleza «abierta» o «cerrada» de los fondos de inversión conducía a un trato desfavorable de los fondos inmobiliarios regulados por el Derecho de otros Estados miembros, creando así una diferencia de trato en detrimento de estos (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 42).

* 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. En el caso de autos, como se ha señalado, en esencia, en el APARTADO 62 de la presente sentencia, **los fondos de inversión solo pueden constituirse en Polonia si optan por un modo de gestión externo**. Por consiguiente, la consecuencia ineluctable y no aleatoria de un requisito como el establecido en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra f), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades es que solo los organismos de inversión colectiva constituidos en otro Estado miembro pueden no cumplir el requisito relativo al modo de gestión externo y no pueden, por esta razón, acogerse a la exención de sus rentas [véase, por analogía, la sentencia de 4 de octubre de 2024, Staatssecretaris van Financiën (Intereses relativos a un préstamo intragrupo), C-585/22, EU:C:2024:822, apartado 44 y jurisprudencia citada].

APARTADO 62 [PROPIA SENTENCIA]

«En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente indica que la Ley de Fondos de Inversión excluye de manera absoluta la creación en Polonia de un fondo de inversión gestionado internamente»

Ciertamente, dado que, como se ha recordado en el APARTADO 67 de la presente sentencia, **el Derecho de la Unión no está armonizado a este respecto, los Estados miembros siguen teniendo libertad para determinar el modo de gestión aplicable a los fondos de inversión creados en su territorio** [véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 57].

APARTADO 67 [PROPIA SENTENCIA]

«De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que, si bien los Estados miembros son libres para determinar la forma jurídica conforme a la cual pueden crearse fondos en su territorio, dado que el Derecho de la Unión no está armonizado a este respecto, la libre circulación de capitales se vería no obstante privada de sus efectos si un organismo de inversión colectiva no residente, constituido según la forma jurídica autorizada o exigida por la legislación del Estado miembro en el que está establecido y que opera de conformidad con dicha legislación, se viera privado de una ventaja fiscal en otro Estado miembro en el que invierte por el solo hecho de que su forma jurídica no se corresponde con la forma jurídica que se exige a los organismos de inversión colectiva en este segundo Estado miembro [véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartados 57 y 61]»

Los Estados miembros son igualmente libres de establecer, con el fin de fomentar el recurso a organismos de inversión colectiva, un régimen fiscal especial aplicable a dichos organismos y a los dividendos y otras rentas recibidas por ellas, así como de definir los requisitos materiales y formales que deben respetarse para poder acogerse a ese régimen [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien

* 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.





oikeudenvolvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 58 y jurisprudencia citada].

No obstante, cuando un Estado miembro establece una ventaja fiscal en favor de determinados organismos de inversión colectiva, los requisitos exigidos para poder acogerse a dicha ventaja no deben constituir una restricción a la libre circulación de capitales [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 60 y jurisprudencia citada].

3. Pues bien, **habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el APARTADO 67 de la presente sentencia**, la libre circulación de capitales se vería privada de sus efectos si un organismo de inversión colectiva no residente, que ha adoptado un modo de gestión autorizado por la normativa del Estado miembro en el que está domiciliado y que opera conforme a dicha normativa, se viera privado de una ventaja fiscal aplicable a las rentas obtenidas de su inversión en otro Estado miembro por el mero hecho de que su modo de gestión no se corresponde con el exigido para los organismos de inversión colectiva establecidos en este último Estado miembro. Una normativa que introduce tal requisito puede disuadir a los organismos de inversión colectiva no residentes de realizar inversiones en acciones de sociedades cotizadas en la Bolsa de Varsovia, en obligaciones emitidas por sociedades de capital que tengan su domicilio social en Polonia y en obligaciones emitidas por el Estado polaco, y constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

Sin embargo, **con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a)**, lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. No obstante, según reiterada jurisprudencia, el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), **debe interpretarse en sentido estricto, ya que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales**. Por lo tanto, este precepto no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 67 y jurisprudencia citada].

En efecto, **las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE**, apartado 1, letra a), no deben constituir, de acuerdo con el apartado 3 del referido artículo 65, ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que tales diferencias de trato solo pueden autorizarse cuando afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones imperiosas de interés general [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien

* 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.





oikeudenvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 68 y jurisprudencia citada].

TERCERO.- **Sobre la existencia de situaciones objetivamente comparables**

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna del Estado miembro debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 69 y jurisprudencia citada].

1. Únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 70 y jurisprudencia citada]. A este respecto, procede señalar,

- en primer lugar, que, como se desprende del artículo 17, apartado 1, punto 58, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se remite a los requisitos establecidos en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letras a) y d) a f), de dicha Ley, estas disposiciones tienen por objeto eximir del impuesto las rentas de los organismos de inversión colectiva cuyo domicilio se encuentre en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE. De ello se desprende que la exención en cuestión se refiere a las rentas de organismos que realizan actividades específicas, sujetos, como resulta, en particular, del artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra d), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al control de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero del Estado en el que tienen su domicilio. **Esta normativa no tiene por objeto eximir las rentas de las sociedades que desarrollan actividades comerciales no sujetas a este tipo de control.**

- en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente indica que el requisito relativo a la gestión externa del organismo de inversión colectiva previsto por la normativa controvertida en el litigio principal tiene por objeto atenuar el riesgo vinculado a la inversión. Así, según el Gobierno polaco, los organismos de inversión colectiva gestionados externamente no se encuentran en la misma situación que los organismos gestionados internamente, habida cuenta del riesgo de inversión vinculado a las actividades de los organismos de inversión colectiva. **Dicho Gobierno alega que la exigencia de una gestión externa tiene como objetivo limitar este riesgo.**

No obstante, para poder apreciar si el nivel de riesgo vinculado a las actividades de estos organismos, en función de su modo de gestión, refleja una diferencia objetiva para justificar que únicamente se conceda la exención fiscal de las rentas de los organismos gestionados por una entidad externa, es preciso determinar el objetivo de dicha exención. A este respecto, si bien el órgano jurisdiccional remitente precisa, como se ha indicado en el **apartado 60 de la presente sentencia**, que la normativa que establece una exención de las rentas percibidas por un organismo 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.





inversión colectiva, de la que desea beneficiarse el fondo F, tiene por objeto garantizar la igualdad de trato entre los organismos de inversión colectiva establecidos en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE y los fondos que tengan su domicilio en Polonia, dicho órgano jurisdiccional no describe el objetivo perseguido por la exención del impuesto sobre sociedades concedida a los fondos de inversión residentes.

APARTADO 60 [PROPIA SENTENCIA]

«En el presente asunto, de las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende, en primer término, que las rentas de los fondos de inversión cuyo domicilio se encuentra en Polonia disfrutaban de la exención del impuesto sobre sociedades»

2. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional, determinar el objetivo principal perseguido por dicha exención [exención del impuesto sobre sociedades concedida a los fondos de inversión residentes] teniendo en cuenta todos los elementos de la normativa tributaria controvertida en el litigio principal y el conjunto del régimen fiscal nacional de que se trata (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de enero de 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, apartado 79, y de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 55).

No obstante, es importante señalar a este respecto que, si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que esta exención tiene por objeto evitar la doble imposición de las rentas obtenidas de las inversiones, al nivel del vehículo de inversión y al de los partícipes de este, y tratar fiscalmente las inversiones realizadas a través de un organismo de inversión colectiva de la misma manera que las inversiones efectuadas directamente, **el hecho de que tal organismo esté gestionado por una entidad interna no le coloca necesariamente en una situación diferente de la de un mismo organismo gestionado por una entidad externa**. En efecto, este objetivo puede alcanzarse con independencia del modo de gestión del vehículo de inversión, ya que este objetivo depende del régimen fiscal aplicable a las rentas percibidas y distribuidas por tal organismo, sin que el modo de gestión tenga incidencia en la tributación de tales rentas.

3. Por consiguiente, si bien consideraciones relativas a los diferentes niveles de riesgo vinculados a las actividades de los organismos de inversión colectiva, en función del modo de gestión de estos, ponen de manifiesto las razones que pueden haber llevado al legislador nacional a exigir que los fondos de inversión residentes se constituyan conforme al modo de gestión externa, tales consideraciones no permiten poner de manifiesto diferencias de situación pertinentes entre los organismos de inversión colectiva que tienen un modo de gestión externo y aquellos que tienen un modo de gestión interno, en relación con la exención del impuesto sobre sociedades prevista por la Ley del Impuesto sobre Sociedades [véase, por analogía, la sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 76].

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





Por ello, procede considerar que, en relación con una normativa nacional que tiene por objeto eximir las rentas de los organismos de inversión colectiva y que pretende asimilar fiscalmente las inversiones efectuadas a través de tales organismos a las inversiones efectuadas directamente, un organismo de inversión colectiva dotado de un modo de gestión interno no se encuentra en una situación objetivamente diferente de la de un organismo de inversión colectiva dotado de un modo de gestión externo.

En estas circunstancias, procede examinar si la restricción establecida por la normativa controvertida en el litigio principal puede estar justificada por razones imperiosas de interés general.

CUARTO.- **Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general**

Cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, **puede admitirse una restricción a la libre circulación de capitales si está justificada** por razones imperiosas de interés general, es adecuada para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo [sentencia de 12 de octubre de 2023, BA (Sucesiones - Política social de vivienda en la Unión), C-670/21, EU:C:2023:763, apartado 67 y jurisprudencia citada].

1. En el caso de autos, como se ha señalado en el APARTADO 82 de la presente sentencia, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente y del Gobierno polaco se desprende que el requisito relativo al modo de gestión externa tiene por objeto proteger los intereses de los inversores. De este modo, esta exigencia tiene por objeto disociar los capitales de los inversores agrupados en el fondo de inversión del patrimonio de la sociedad de gestión y, de este modo, separar los riesgos de inversión de los vinculados a la creación y a la gestión del fondo de inversión.

APARTADO 82 [PROPIA SENTENCIA]

«En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente indica que el requisito relativo a la gestión externa del organismo de inversión colectiva previsto por la normativa controvertida en el litigio principal tiene por objeto atenuar el riesgo vinculado a la inversión. Así, según el Gobierno polaco, los organismos de inversión colectiva gestionados externamente no se encuentran en la misma situación que los organismos gestionados internamente, habida cuenta del riesgo de inversión vinculado a las actividades de los organismos de inversión colectiva. Dicho Gobierno alega que la exigencia de una gestión externa tiene como objetivo limitar este riesgo»

A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que **la protección de los inversores constituye un objetivo de interés general perseguido por la Unión** (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de agosto de 2022, HOLD Alapkezelő, C-352/20, EU:C:2022:606, apartado 80 y jurisprudencia citada). Así pues, un objetivo relativo a la protección de los inversores puede, en principio, constituir una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una restricción a la libre circulación de capitales. No obstante, conforme a la jurisprudencia recordada en el APARTADO

* 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.





90 de la presente sentencia, debe comprobarse, además, si la restricción a la libre circulación de capitales que genera la normativa nacional controvertida en el litigio principal es adecuada para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

APARTADO 90 [PROPIA SENTENCIA]

«Cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, puede admitirse una restricción la libre circulación de capitales si está justificada por razones imperiosas de interés general, es adecuada para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo [sentencia de 12 de octubre de 2023, BA (Sucesiones —Política social de vivienda en la Unión), C-670/21, EU:C:2023:763, apartado 67 y jurisprudencia citada]»

A este respecto, cabe recordar que, para poder acogerse a la exención controvertida en el litigio principal, un organismo de inversión colectiva que tenga su domicilio en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE debe cumplir los requisitos previstos en el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letras a) y d) a f), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Pues bien, como se ha señalado en el APARTADO 81 de la presente sentencia, el artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra d), de dicha Ley establece que las actividades de los fondos deben estar directamente sometidas al control de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero del Estado en el que tengan su domicilio.

APARTADO 81 [PROPIA SENTENCIA]

De ello se desprende que la exención en cuestión se refiere a las rentas de organismos que realizan actividades específicas, sujetos, como resulta, en particular, del artículo 6, apartado 1, punto 10a, letra d), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al control de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero del Estado en el que tienen su domicilio. Esta normativa no tiene por objeto eximir las rentas de las sociedades que desarrollan actividades comerciales no sujetas a este tipo de control.

Ese requisito [*las actividades de los fondos deben estar directamente sometidas al control de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero del Estado en el que tengan su domicilio*] ya permite asegurarse de que la exención solo se concede a las rentas de organismos que, en el Estado en el que tienen su domicilio, están sujetos a las disposiciones que garantizan la protección de los inversores en forma de la autorización concedida por dichas autoridades y de la supervisión de dichos organismos por estas últimas autoridades.

2. Ciertamente, no cabe excluir que un Estado miembro prevea que, para garantizar un nivel de protección de los inversores que considere adecuado, solo puedan crearse en su territorio fondos de inversión gestionados de forma externa. En efecto, el mero hecho de que un Estado miembro haya elegido un sistema de protección diferente del adoptado por otro Estado miembro no excluye la proporcionalidad 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.





las disposiciones adoptadas por dicho Estado, pues estas disposiciones deben apreciarse únicamente en relación con los objetivos perseguidos por las autoridades nacionales del Estado miembro interesado y con el nivel de protección que pretenden garantizar (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 37 y jurisprudencia citada).

No obstante,

- en primer lugar, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, cabe señalar que el hecho de conceder una exención fiscal a las rentas de un organismo de inversión colectiva con domicilio en otro Estado miembro no tiene consecuencias en cuanto a las formas jurídicas que revisten los fondos que este último Estado puede autorizar en su propio territorio y no obliga a dicho Estado miembro a autorizar la creación de fondos de inversión gestionados internamente. A este respecto, interrogado en la vista, el **Gobierno polaco no ha expuesto de qué manera el hecho de conceder la exención del impuesto sobre sociedades a un organismo de inversión colectiva con domicilio en otro Estado miembro, gestionado internamente, pondría en peligro el objetivo de protección de los inversores perseguido por las autoridades nacionales.**

- en segundo lugar, si bien puede considerarse que un tratamiento fiscal más favorable de las rentas de un organismo de inversión colectiva dotado de gestión externa puede incitar a los inversores a recurrir a tales organismos, de ello no cabe deducir, a contrario, que un tratamiento fiscal menos ventajoso, en forma de una negativa a eximir del impuesto sobre sociedades las rentas percibidas por un fondo dotado de gestión interna, permite proteger a los inversores frente a las inversiones efectuadas en tales fondos.

Por consiguiente, una medida fiscal que tiene por objeto hacer menos atractivas las inversiones realizadas por un organismo de inversión colectiva que tiene su domicilio en otro Estado miembro y que está sometido en este al control de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero, pero que tiene un modo de gestión interno, no puede considerarse adecuada para alcanzar el objetivo perseguido de protección de los inversores. Además, en la vista, el Gobierno polaco sostuvo que la normativa controvertida en el litigio principal también tenía por objeto prevenir los abusos. No obstante, dado que dicho Gobierno se limita a evocar, sin más precisiones, tal justificación, sin establecer un vínculo entre el modo de gestión de un organismo de inversión colectiva y un posible riesgo de abuso, **su argumentación no puede prosperar.**

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de,

«que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece que solo un organismo de inversión colectiva gestionado por una entidad externa, que desarrolla sus actividades sobre la base de una autorización otorgada por las autoridades competentes en materia de supervisión de los

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





mercados financieros del Estado en el que esa entidad tiene su domicilio, puede acogerse a la exención del impuesto sobre sociedades para las rentas obtenidas de las inversiones realizadas por ese organismo y que, por tanto, no concede tal exención a los organismos de inversión colectiva gestionados internamente, constituidos con arreglo a la normativa de otro Estado miembro, en el supuesto de que el Derecho del primer Estado miembro solo autorice la creación de organismos de inversión colectiva gestionados de manera externa»

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

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



**VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS****(Mº. DE HACIENDA)****DICIEMBRE, 2024****V.1 Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)****LEY GENERAL TRIBUTARIA
(LGT)****✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2459-24 (05.12.2024)**

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2459-24

■ **Consultante expone que:** adquirió unas entradas para un concierto en Londres (Reino Unido). Ante la imposibilidad de asistir, se plantea vender, por medios telemáticos, las entradas a través de una compañía radicada en Estados Unidos de América. Dicha venta le generará una ganancia.

■ **Consultante manifiesta que:** dicha venta le generará una ganancia.

■ **Contestación:**

Ante los escasos datos aportados en el escrito de consulta, para dar contestación a la cuestión planteada se va a partir de las siguientes consideraciones: 1) el consultante es residente fiscal en España; 2) tiene nacionalidad española sin ostentar otra nacionalidad; 3) el consultante no realiza una actividad económica consistente en la compraventa de entradas para espectáculos en vivo.

En la medida en que el consultante no realiza una actividad económica consistente en la compraventa de entradas de espectáculos en vivo, en principio la operación de venta de la entrada se categorizaría, con carácter general, y sin entrar en particularidades concretas, como una ganancia de capital a los efectos de un convenio para evitar la doble imposición que pudiera resultar de aplicación.

En este sentido, no se dan suficientes datos que permitan determinar el lugar en el que se ha producido la correspondiente ganancia de capital, pues, entre otras cuestiones, no se indica quién pudiera ser el comprador de la correspondiente entrada. Además, el lugar donde se ha producido la ganancia de capital podría variar en función de las diferentes normas internas de los estados implicados. Para la respuesta se analizará si existe un convenio para evitar la doble imposición con España o hay ausencia de éste.

En el caso de que existiera un convenio con el estado de residencia



del adquirente, este podrá resultar de aplicación. Al no indicarse el estado de residencia del adquirente de la entrada, se va a analizar este supuesto de conformidad con el Modelo de Convenio de la OCDE, (versión 2017), en adelante MCOCDE.

En este sentido, el artículo 13.5 del MCOCDE dispone que:

"Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 serán gravables exclusivamente en el Estado contratante en que resida el transmitente." Por tanto, de acuerdo con el MCOCDE, solo España, como estado de residencia, podría gravar la ganancia puesta de manifiesto con ocasión de la venta de las entradas. No obstante, habrá que estar a lo que, en caso de resultar aplicable, disponga el concreto Convenio para evitar la doble imposición que resultare de aplicación.

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 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, el cual, en su apartado 1, establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

En la medida en que la venta a efectuar por el consultante se realiza en su ámbito particular y no en el desarrollo de una actividad económica, tal venta dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre sus valores de adquisición y de transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, valores que vienen definidos en el artículo 35 de la siguiente forma: [...]

Complementando lo anterior, por lo que respecta a la integración de la ganancia patrimonial resultante de esta transmisión, procede indicar que tal como establece el artículo 46 de la Ley del Impuesto "constituyen la renta del ahorro: (...) b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales"; por tanto, su integración se realizará en la base imponible del ahorro, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 49 de la misma ley.

Por otro lado, de no existir Convenio para evitar la doble imposición aplicable, por ser el consultante residente fiscal en España, España podrá gravar la renta de acuerdo con la citada LIRPF, sin perjuicio de la tributación que pueda soportar el consultante en el otro estado.

En este segundo supuesto (no existir Convenio para evitar la doble imposición aplicable), como el consultante, como contribuyente por el IRPF, deberá tributar en España por este Impuesto por su renta mundial (con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF), dicha tributación lo será sin perjuicio de que, en su caso, pueda aplicar la deducción por doble imposición internacional de acuerdo con las condiciones que establece el artículo 80 de la LIRPF: [...]



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
(ISD)**✓ ISD-IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2461-24** (05.12.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2461-24

■ **Consultante manifiesta que:** que tiene pensado realizar a sus hijos una donación de un inmueble con reserva de la facultad de disposición.

■ **Consultante pregunta:** ¿a quién se le imputaría la alteración patrimonial producida en la transmisión, En caso de ejercitar la facultad de disposición?

■ **Contestación:**

Haciendo referencia en primer lugar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe ponerse de manifiesto que la contestación de esta consulta debe ir referida exclusivamente a la tributación de la consultante, donante en esta operación, al no identificar a los posibles donatarios.

El artículo 639 del Código Civil dispone: [...]

Si la consultante -donante- ejerciera efectivamente la facultad de disposición sobre los bienes sujetos a reserva, estaríamos en el supuesto del artículo 639 del Código Civil, antes transcrito.

Como ya manifestó este centro directivo en resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consulta vinculante V1258-12, de 12 de junio, y V0431-20, de 24 de febrero, la reserva de la facultad de disponer tiene la consideración de condición resolutoria, acontecimiento futuro e incierto del que depende la extinción del derecho, por lo que el derecho nace, pero se resuelve si se cumple la condición, en los términos que resultan del artículo 1113 del Código Civil según el cual: [...]

A los actos o contratos sometidos a condición se refiere el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en los siguientes términos: [...]

Por lo tanto, los donatarios deberán tributar por la adquisición del inmueble sin que la limitación de la facultad de disposición implique más diferencia que la posibilidad de solicitar la devolución que proceda en caso de cumplirse la condición. El ejercicio de la facultad de disponer por parte de la donante, ya sea en virtud de un acto a título oneroso o gratuito, no supondría para ella repercusión alguna en el ámbito del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni en el del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en tanto que en tal supuesto la donante tendría la condición de transmitente, mientras que en los citados tributos la condición de obligado tributario recae siempre en el adquirente de los bienes.

La renuncia a la facultad de disposición tampoco tendría para la consultante ninguna repercusión en los referidos impuestos.

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe indicarse que la regulación de la individualización de rentas se encuentra recogida en el artículo 11 de la





Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), precepto que en su apartado 5 recoge la regla de individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales de la siguiente forma: [...]

La referencia que en el texto reproducido se hace al **apartado 3** nos lleva a realizar su transcripción: [...]

Se plantea en el presente caso la individualización de la ganancia patrimonial que pudiera resultar de la venta de un inmueble que había sido objeto de donación con reserva para la donante de la facultad de disponer, debiendo concluir en los términos antes referidos que será la donante la transmitente en el momento de ejercitar su facultad de disposición.

✅ **ISD. 2ª Consulta Vinculante V2637-24** (20.12.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2637-24

■ **Consultante expone que:**

El pasado 29 de octubre de 2024, la Comunidad Valenciana fue escenario de una depresión aislada en niveles altos (DANA) que ocasionó graves daños tanto personales como materiales en la región. Con el propósito de reactivar lo antes posible el tejido empresarial de las zonas afectadas por las inundaciones causadas por la DANA, la entidad consultante ha promovido la iniciativa "Alcem-se" cuyo objeto es conceder ayudas económicas a fondo perdido a aquellos empresarios y profesionales personas físicas cuya actividad se ha visto directamente afectada por los daños ocasionados en sus locales y negocios. La entidad consultante desea que estas cantidades de dinero se destinen a la reparación de éstos y así, los afectados puedan retomar lo antes posible su actividad. Las ayudas son a título gratuito a personas físicas.

■ **Consultante manifiesta que:** el objeto social de la consultante no incluye fines generales ni sociales a los que se refiere el apartado c) del artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991.

■ **Consultante pregunta:** 1. si las ayudas reúnen los requisitos para calificarse como donación conforme el Código Civil; 2: En el supuesto de que las ayudas tengan tal consideración, si son hecho imponible de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y, por tanto, no resulta aplicable la normativa de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **Contestación:**

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

1. Normativa aplicable.





El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) -en adelante, LISD- define el hecho imponible del impuesto en los siguientes términos: [...]

Conforme al precepto transcrito, por lo que se refiere a adquisiciones "inter vivos", para que se produzca la sujeción al ISD se requiere la concurrencia de tres requisitos.

La adquisición de bienes y derechos por un negocio jurídico a título gratuito, es decir, sin contraprestación.

Que el adquirente sea una persona física, pues las adquisiciones por personas jurídicas están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Que la adquisición no esté incluida entre los supuestos recogidos en el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), heredero del artículo 16.2.a), de la anterior Ley del IRPF.

Por su parte, el artículo 618 del Código Civil define la donación en los siguientes términos: [...]

Por lo que se refiere al "animus donandi", el Tribunal Supremo ha señalado repetidamente en una consolidada jurisprudencia que para que se produzca la sujeción al ISD de una adquisición a título lucrativo es preciso que concurra un ánimo de liberalidad, es decir, el llamado "animus donandi". Este ánimo de liberalidad es esencial para la configuración del hecho imponible. Tal es su importancia que el Tribunal Supremo ha señalado en STS, Sala de lo Civil, 906/1992 (20 de octubre de 1992, recurso 1750/1990; ROJ: STS 7834/1992) que «el "animus donandi" no se presume» -jurisprudencia asumida por la Sala de lo Contencioso en sentencias de 5 de mayo de 2014 (recurso 1511/2013; ROJ: STS 1880/2014); de 8 de noviembre de 2006 (recurso 4367/2001; ROJ: STS 7132/2006); de 6 de noviembre de 2006 (recurso 6412/2001; ROJ: STS 8179/2006); de 14 de junio de 2006 (recurso 5168/2001; ROJ: STS 4981/2006)-. Este ánimo de liberalidad no sólo no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible «el «animus donandi» del donante y el «animus accipiendi» del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, y que esto sea puesto de relieve de forma indiscutible y auténtica» (STS, Sala de lo Civil, 282/2012 -30 de abril de 2012, recurso 282/2012; ROJ: 2957/2012-), FJ 3º).

A este respecto, la definición del hecho imponible del ISD se completa en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991 (BOE de 16 de noviembre de 1991), cuyo artículo 3 recoge los supuestos de no sujeción al impuesto del siguiente modo: [...]

Estos seis supuestos tienen en común la falta de "animus donandi" de la persona o entidad transmitente de los bienes o derechos objeto del negocio jurídico concreto. Este es el motivo por el que estas prestaciones no están sujetas al ISD. Así, por lo que se refiere a lo dispuesto en el apartado c), que es el que podría ser aplicable en relación con los donativos de la consultante cabe señalar que en todos estos casos la causa real del negocio jurídico realizado no es el "animus donandi", sino que la entidad donante persigue otros fines distintos de la mera liberalidad, generalmente en desarrollo de un proyecto de acción asistencial de interés general. Es decir, aunque aparentemente se trate de una liberalidad





en el sentido de que se produce una entrega sin contraprestación, la intención del donante trasciende de la mera liberalidad, pues busca un fin determinado, normalmente en cumplimiento de su objeto social.

Esto se pone de manifiesto, sin duda, en los supuestos en que las entregas se realizan por entidades públicas, pues por su carácter se trata de entidades sin ánimo de lucro con fines de interés general. Pero también se pone de manifiesto en el tipo de entidades privadas que realizan esta clase de entregas sin contraprestación, con independencia de su denominación como subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones o auxilios. En todos estos casos, la causa del negocio jurídico no es el "animus donandi", pues, tal como exige el precepto, la donación se realiza con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social; y son estos fines la auténtica causa del negocio jurídico (promoción del nivel académico o profesional de la población, de la cultura, del deporte, mejora de la salud, etc.). En estos casos, la liberalidad no es el fin, es el medio para conseguirlo.

Una característica de este tipo de entregas gratuitas es que las entidades privadas que las realizan son entidades sin ánimo de lucro, y no lo hacen de modo esporádico sino recurrentemente, lo cual es lógico porque lo hacen en cumplimiento de su objeto social o fundacional. Así, se pueden poner como ejemplo diversas actividades realizadas por entidades como la Cruz Roja, Cáritas, etc.

3. Análisis de las donaciones de la entidad consultante.

Como se indica en el modelo de contrato remitido por la consultante, denominado "Acuerdo de donación", el negocio jurídico a realizar es una donación en la que esta entidad actúa como donante y el donatario será un autónomo, persona física titular de pyme o comercio directamente afectado por la DANA, habiendo sufrido daños materiales significativos que le impiden o dificultan poder continuar con su actividad económica con normalidad. En virtud de dicho contrato, el donante dona, de manera irrevocable, en ese acto, voluntaria, gratuita, pura y simplemente, en favor del donatario, una cantidad determinada de euros mediante la entrega de la citada cantidad a través de una transferencia bancaria de la que declara el donatario ser el titular, en un plazo máximo de siete días hábiles desde la firma del Acuerdo de donación.

De lo anterior, se deduce que se cumplen los requisitos que la doctrina civilista señala como elementos esenciales de la donación: empobrecimiento del donante, enriquecimiento del donatario, intención de hacer una liberalidad («animus donandi»), aceptación del donatario («animus accipiendi») y observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.

En cuanto al "animus donandi", no parece que en este negocio jurídico concorra una causa distinta de la mera liberalidad, es decir, la entidad donante realiza la donación por mera liberalidad (voluntaria, gratuita, pura y simplemente), sin que exista una causa real distinta como en los supuestos recogidos en el artículo 3 del RISD, analizados en el apartado anterior, pues ni la consultante es una entidad sin ánimo de lucro, sino una sociedad mercantil, ni su objeto social incluye fines generales ni sociales. Tampoco concurre la circunstancia -no esencial, pero sí habitual- de que estas donaciones constituyan una actividad periódica y recurrente de la entidad, sino que se van a dar, de forma puntual, para este caso concreto. Por el contrario, tal como declara la consultante, la iniciativa





Alcem-se tiene un carácter excepcional por las circunstancias acontecidas, sin tener otros fines que la mera liberalidad y su voluntad de ayudar a los empresarios y profesionales.

CONCLUSIONES.

Primera: Las entregas de dinero sin contraprestación a personas físicas están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", regulado en el artículo 3.1.b) de la LISD.

Segunda: Para que se produzca la sujeción de la donación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es necesario que concurra el llamado "animus donandi", es decir, la intención del donante de realizar una liberalidad a favor del donatario. Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, el «animus donandi» del donante y el «animus accipiendi» del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, que no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible y auténtica.

Tercera: No están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación aquellas entregas gratuitas cuya causa real no es el "animus donandi" del transmitente, sino otra causa, ya que el transmitente persigue otros fines distintos de la mera liberalidad, generalmente en desarrollo de un proyecto de acción asistencial de interés general, normalmente en cumplimiento de su objeto social. Tal es el caso de los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 3 del RISD.

Cuarta: La donaciones realizadas conforme al modelo de contrato entregado por la entidad consultante, denominado "Acuerdo de donación", cumplen los requisitos exigidos por el Código Civil y que la doctrina civilista señala como elementos esenciales de la donación; entre ellos, se cumple el de la existencia de "animus donandi", ya que no parece que en este negocio jurídico concurra una causa distinta de la mera liberalidad, es decir, la entidad donante realiza la donación por mera liberalidad (voluntaria, gratuita, pura y simplemente), y no existe una causa real distinta como en los supuestos de no sujeción recogidos en el artículo 3 del RISD.

Quinta: Conforme a la conclusión anterior, las donaciones realizadas conforme al modelo de contrato entregado por la entidad consultante, denominado "Acuerdo de donación", están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, regulado en el artículo 3.1.b) de la LISD.

Sexta: Las donaciones realizadas conforme al modelo de contrato entregado por la entidad consultante, denominado "Acuerdo de donación" no se encuentran entre los supuestos de no sujeción del artículo 3 del RISD, porque en ellas sí concurre el requisito de "animus donandi", circunstancia que falta en los supuestos de no sujeción de dicho precepto.



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V2652-24** (27.12.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2652-24





■ **Consultante expone que:** es una persona física que va a adquirir un vehículo para personas con movilidad reducida antes de obtener el certificado de su grado de discapacidad.

■ **Consultante manifiesta que:** el certificado de su grado de discapacidad se encuentra solicitado.

■ **Consultante pregunta:** ¿resulta procedente la rectificación posterior de la repercusión efectuada a tipo general del Impuesto en la adquisición del vehículo, para aplicar el tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992 si se obtuviese dicho reconocimiento?

■ **Contestación:**

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

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

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

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

En consecuencia, el concesionario transmitente tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

Por su parte, el artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente: [...]"

3.- El desarrollo reglamentario del artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley 37/1992 está contenido en el artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), que dispone lo siguiente: [...]"

Por lo tanto, para la aplicación del tipo del 4 por ciento a la adquisición del vehículo objeto de consulta deberán cumplirse los requisitos detallados en los artículos transcritos anteriormente debiendo destacarse, en todo caso, la necesidad del previo reconocimiento del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud del interesado.





A estos efectos, debe señalarse que el apartado dos del artículo 90 de la Ley del Impuesto establece que "el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.". En este sentido, el artículo 75, apartado uno, número 1º, de la Ley del Impuesto dispone que el Impuesto se devengará: [...]

Por lo tanto, es doctrina reiterada de este Centro directivo que para la aplicación del tipo del 4 por ciento a la adquisición del vehículo objeto de consulta deberán cumplirse los requisitos detallados en los artículos transcritos anteriormente debiendo destacarse, en todo caso, la necesidad del previo reconocimiento del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud del interesado.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante resolución de 23 de abril de 2019 (R. 728/2016), manifestando que "la aplicación del tipo impositivo del 4% a las entregas de vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad o movilidad reducida que establece la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en su artículo 91.dos.1.4º (EDL 1992/17907) requiere el reconocimiento previo del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), no procediendo si el documento en el que se acredita la discapacidad o movilidad reducida es posterior."

4.- Por otra parte, el artículo 80 de la Ley 37/1992 regula los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto y establece lo siguiente: [...]

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta no resultaba procedente la rectificación de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida originariamente por el transmitente dado que no se cumple ninguna de las circunstancias previstas para ello en la normativa del Impuesto y, a la fecha de devengo de la operación, el tipo impositivo correspondiente a la entrega fue del 21 por ciento, tal y como se ha expuesto en el apartado anterior de la presente contestación.

5.- No obstante lo anterior, este criterio debe ser matizado de acuerdo con lo expuesto por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su resolución de 27 de septiembre de 2024 (Recurso 02080-2023), en la que analiza un supuesto en el que se realizó la adquisición de un vehículo para una persona con movilidad reducida sin contar con el reconocimiento de dicha circunstancia en el momento de la adquisición, pero que fue obtenido posteriormente con efectos desde una fecha anterior a la solicitud del reconocimiento previo y de dicha adquisición.

En consecuencia con lo expuesto, en aquellos supuestos en los que en la fecha de adquisición del vehículo no existiera el reconocimiento previo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la aplicación del tipo reducido y se hubiera aplicado el tipo general del Impuesto, pero con posterioridad a tal fecha se obtuviera el certificado que acredite el grado de minusvalía o movilidad reducida correspondiente, con efectos anteriores a la solicitud del reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, sí resultaría procedente la rectificación del tipo general aplicado originariamente.

A estos efectos, tal y como manifiesta el Tribunal en su resolución, procederá calificar dicho ingreso como indebido y, por tanto, la interesada podría optar por la posibilidad prevista en la letra a) del artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente, e iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto





en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para la obtención de la devolución del ingreso efectuado indebidamente.

ATENCIÓN

La conclusión relativa a la rectificación de la cuota originariamente repercutida en este supuesto supone un cambio de criterio respecto del contenido, entre otras, en la contestación vinculante de 26 de septiembre de 2019, número V2647-19 o en la de 22 de noviembre de 2019, número V3219-19.

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V2484-24 (09.12.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2484-24

■ **Consultante expone que:** es un desarrollador de programas informáticos que no están adaptados al Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

■ **Consultante pregunta:** los clientes del consultante, ¿podrán continuar utilizando sus programas a partir del 1 de julio de 2025 si se acogen al Suministro Inmediato de Información (SII)?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 1 del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre (BOE 6 de diciembre), incluye la regulación de su objeto y ámbito territorial en los siguientes términos: [...]

Asimismo, el artículo 3 regula el ámbito subjetivo del Reglamento: [...]

Del precepto anterior se deduce que el citado Reglamento no resultará de aplicación a los contribuyentes que lleven los libros registro en los términos previstos en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el Suministro Inmediato de Información (en adelante SII), éste fue introducido en el ordenamiento jurídico por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, 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, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.





Entre las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el Real Decreto 596/2016, destaca un nuevo apartado 6 en el artículo 62, que regula los Libros Registros del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo la redacción del citado artículo como sigue: [...]

Por tanto, se deberán llevar los libros previstos en el apartado 1 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, en el caso de que el periodo de liquidación coincida con el mes natural según lo dispuesto dicho artículo 71 del Reglamento, o en caso de que se opte voluntariamente por la llevanza de los mismos a través de estos medios electrónicos.

La introducción del SII ha supuesto que, para los sujetos acogidos a dicho régimen, la llevanza de los Libros Registros se realice a través de la Sede Electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación. El SII se basa en el envío automatizado de registros de facturación, de tal forma, que sin que sea necesario el suministro o envío de la propia factura, los registros contenidos en la misma son el fundamento de la información a suministrar.

Tal y como dispone el apartado 3 del artículo 3 del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, el citado Reglamento **"no se aplicará a los contribuyentes que lleven los libros registros en los términos establecidos en el apartado 6 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre."**

Por tanto, a los clientes del consultante que estén acogidos al Suministro Inmediato de Información no les resultará aplicable el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

2.- No obstante lo anterior, la consultante, como productora y comercializadora de los sistemas informáticos previstos en el artículo 1 del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, también le resultará aplicable el citado Reglamento según lo dispuesto en el punto 2 del artículo 3 del mismo.

En este sentido, el artículo 13 del mismo Reglamento regula la declaración responsable de los sistemas informáticos en los siguientes términos: [...]

Además, la Disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023 regula la entrada en vigor y efectos del citado Real Decreto en los siguientes términos:

A este respecto, el desarrollo del citado Reglamento se ha efectuado por la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de





diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 28 de octubre).

De conformidad con la disposición final única de la Orden HAC/1177/2024, la misma entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», sin perjuicio de la aplicación de lo establecido por la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre.

Por tanto, el consultante, como productor y/o comercializador de los sistemas informáticos a que se refiere el artículo 1 del mencionado Reglamento estará obligado a ofrecer los productos adaptados totalmente a dicho Reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la Orden HAC/1177/2024, es decir, como máximo hasta el 29 de julio de 2025, si bien este plazo máximo no impide que la comercialización de sistemas informáticos de facturación adaptados pueda iniciarse con mayor antelación; además, en relación con sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo, deberán estar adaptados al contenido del reglamento con anterioridad al 1 de julio de 2025.

3.- En todo caso, el artículo 201 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), tipifica como infracción tributaria la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable en los siguientes términos: [...]

4.- A estos efectos y a fecha de evacuación de la presente consulta ha concluido el trámite de consulta pública previa sobre la modificación de la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, así como de los artículos 4 y 6 de dicho Reglamento.

El citado trámite de consulta pública referido a la posible modificación de la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023 y de los artículos 4 y 6 del reglamento aprobado por dicho Real Decreto 1007/2023 se ha centrado principalmente en los siguientes aspectos:

En primer lugar, una posible ampliación del plazo de entrada en vigor del citado Reglamento por el que se regulan los requisitos de los sistemas informáticos de facturación estableciendo un plazo escalonado de entrada en vigor diferenciado entre los sujetos obligados a los que se refiere el artículo 3 del Reglamento.

En segundo lugar, teniendo en cuenta que los sujetos pasivos acogidos al Suministro Inmediato de Información (SII), están expresamente excluidos del ámbito de aplicación del Reglamento que regula los requisitos de los sistemas informáticos de facturación, se plantea una modificación del mismo para excluir de su aplicación a las operaciones documentadas en factura que hayan sido materialmente expedidas por el destinatario, o un tercero como consecuencia de la aplicación de disposiciones normativas de obligado cumplimiento, o en virtud de lo señalado en el artículo 5 del Reglamento de Facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por cuenta de un sujeto pasivo no acogido al SII, cuando el sujeto pasivo que expide materialmente la factura este acogido al mismo.





No obstante, en la fecha de evacuación de esta contestación vinculante a la consulta planteada, no se ha iniciado el procedimiento de información y participación pública del artículo 26.6 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, previo a la modificación del Real Decreto 1007/2023, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

5.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre las obligaciones introducidas por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en los portales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente en el que resuelve determinadas preguntas frecuentes (FAQ) con el objetivo de resolver las principales dudas planteadas sobre la aplicación de este nuevo Reglamento conocido como VERI*FACTU.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/sistemas-informaticos-facturacion-verifactu/preguntas-frecuentes.html>



IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

✓ IBI. Consulta Vinculante V2530-24 (10.12.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2530-24

■ **Consultante expone que:** es copropietaria de un bien inmueble en cuya fachada tiene un escudo heráldico. El inmueble tiene, al igual que el escudo, más de cien años de antigüedad y pertenece al Conjunto Histórico Artístico del municipio.

■ **Consultante manifiesta que:** el inmueble no tiene nivel de protección integral en el instrumento de planeamiento urbanístico.

■ **Consultante pregunta:** si el bien inmueble goza de la exención en el impuesto al tener tanto el inmueble como el escudo una antigüedad superior a 100 años. O, si para gozar de la exención el inmueble necesita tener nivel de protección integral.

■ **Contestación:**

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.





La letra b) del artículo 62.2 del TRLRHL establece que están exentos del IBI, previa solicitud: [...]

El artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, dispone que: [...]

El artículo 12 de la Ley 16/1985 establece que: [...]

El artículo 15 de la Ley 16/1985 contiene la definición de los distintos conceptos enumerados en el artículo 14.2: [...]

La disposición adicional primera de la Ley 16/1985 indica que: [...]

La disposición adicional segunda de la Ley 16/1985 establece que: [...]

Los tres Decretos citados en esta disposición adicional segunda se refieren a:

- El Decreto de 22 de abril de 1949 regula la protección de los Castillos de España.
- El Decreto 571/1963, de 14 de marzo, recoge los monumentos de antigüedad superior a cien años.
- Y el Decreto 449/1973, de 22 de febrero, los "hórreos" y "cabazos" con antigüedad superior a cien años, existentes en Galicia y Asturias.

Por último, la disposición adicional quinta de la Ley 16/1985 señala que: [...]

De acuerdo con lo anterior, están exentos los siguientes bienes inmuebles:

1. Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el Registro General a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español.

2. Los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la citada Ley, que son los siguientes:

- Aquellos bienes inmuebles que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/1985, hubiesen sido declarados histórico-artísticos o incluidos en el Inventario del Patrimonio Artístico y Arqueológico de España.
- Los Castillos de España, protegidos de acuerdo con el Decreto de 22 de abril de 1949.
- Los monumentos de antigüedad superior a cien años señalados en el Decreto 571/1963, de 14 de marzo. Este Decreto en su artículo 1 se refiere a "los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole cuya antigüedad sea de más de cien años."

El Decreto 571/1963 establece que "los propietarios, poseedores o usuarios de escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole, cuya antigüedad sea de más de cien años, no podrán cambiarles de lugar ni realizar en ellos obras o reparación alguna sin previa autorización del Ministerio de Educación Nacional."

- Los "hórreos" y "cabazos", con antigüedad superior a cien años, existentes en Galicia y Asturias, de acuerdo con el Decreto 449/1973, de 22 de febrero.





- Los inmuebles que forman parte del Patrimonio Nacional y que puedan incluirse en el ámbito del Patrimonio Histórico Español, por tener interés histórico, artístico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, o que se trate de yacimientos o zonas arqueológicas o sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o arqueológico. El Patrimonio Nacional está regulado por la Ley 23/1982, de 16 de junio.

3. Los inmuebles urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, siempre que se reúnan las siguientes condiciones:

- En las zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, es decir, los Planes Especiales de Protección del área afectada.

- En sitios o conjuntos históricos, los que reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:

1ª. Tener una antigüedad igual o superior a cincuenta años.

2ª. Estar incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, es decir, en los catálogos de los Planes Especiales de Protección de conjuntos o sitios históricos.

3ª. Ser objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, que señala que a los elementos singulares se les dispensará una protección integral, en los instrumentos de planeamiento citados.

En función de lo anterior, el requisito de protección especial o integral se exige para los bienes inmuebles urbanos ubicados en zonas arqueológicas y en conjuntos o sitios históricos, de forma que, si no están incluidos en el régimen de especial protección integral, no les corresponde la exención en el IBI.

Este requisito de protección integral no se exige para los bienes comprendidos en el primer párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 62 del TRLRHL, es decir:

- Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el Registro General a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español.

- Y los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la Ley 16/1985.

El artículo 62.2.b) del TRLRHL concede la exención en el IBI, entre otros, a los bienes inmuebles comprendidos en la disposición adicional segunda de la Ley 16/1985, que señala que se consideran de interés cultural y quedan sometidos al régimen previsto en esta ley, los bienes a que se contraen los Decretos de 22 de abril de 1949, 571/1963 y 449/1973.

Los bienes incluidos en estos tres Decretos tienen la consideración de bienes de interés cultural y gozan de singular protección y tutela, según lo previsto en el artículo 9 de la Ley 16/1985.





El Decreto 571/1963 regula la protección de los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y piezas similares de interés histórico-artístico.

Por tanto, la remisión que realiza el TRLRHL al Decreto 571/1963, a través de la disposición adicional segunda de la Ley 16/1985, a los efectos de la aplicación de la exención en el IBI, hay que entenderla realizada a los bienes inmuebles que cuenten con escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y piezas similares de interés histórico-artístico que cumplan los requisitos de antigüedad previstos en dicho Decreto.

Para los bienes inmuebles incluidos en el Decreto 571/1963, de 14 de marzo, es decir, aquellos edificios que cuentan con escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas similares de interés histórico-artístico, el requisito para que les sea de aplicación la exención en el IBI regulada en el artículo 62.2.b) del TRLRHL es que, tanto el inmueble como el escudo, emblema, piedra heráldica, etc. existentes en el mismo, tengan una antigüedad superior a cien años.

Por último, debe señalarse que, tal como establece el artículo 62.2.b) del TRLRHL, para la aplicación de dicha exención se requiere la solicitud del sujeto pasivo ante el Ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.



IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

✓ IAE. Consulta Vinculante V2646-24 (26.12.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2646-24

■ **Consultante expone que:** se dedica a la intermediación de la actividad de compraventa de ahorros energéticos dentro del Sistema de Certificados de Ahorro Energético (CAE).

■ **Consultante manifiesta que:** la actividad de intermediación consiste en la compra de ahorros energéticos a personas físicas y jurídicas que realizan la inversión inicial, para posteriormente vendérselos a los sujetos delegados y obligados que participan en el sistema CAE.

■ **Consultante pregunta:** ¿qué rúbrica del impuesto se tiene que matricular por la actividad expuesta.

■ **Contestación:**

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 78 del TRLRHL, en su apartado 1, dispone que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto."





En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

Por otro lado, la delimitación de este ámbito de aplicación tan amplio del impuesto viene recogida en el artículo 79 del TRLRHL, al disponer en su apartado 1 que "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

La clasificación de las actividades económicas en las Tarifas del IAE se realizará atendiendo a la naturaleza material de dichas actividades, de acuerdo con los servicios que preste de modo efectivo el sujeto pasivo.

Por su parte, la regla 8ª de la Instrucción establece lo siguiente: [...]

La compraventa de ahorros energéticos dentro del Sistema de Certificados de Ahorro Energético (CAE) es una actividad que no se encuentra especificada en las Tarifas del impuesto.

Llevado lo anteriormente expuesto a la cuestión formulada, la actividad de referencia debe clasificarse en el epígrafe 831.9 de la sección primera de las Tarifas, "Otros servicios financieros n.c.o.p.", según lo dispuesto por la regla 8ª de la Instrucción.

Por último, debe recordarse que, según dispone el apartado 4 de la regla 4ª de la Instrucción, el hecho de figurar inscrito en la matrícula o de satisfacer el Impuesto sobre Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos.

V.2 Consultas vinculantes (Reseñas)


LEY GENERAL TRIBUTARIA
(LGT)

✓ LGT. 1ª Consulta Vinculante V2537-24 (10.12.2024)

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

Soy administradora única de una empresa SL. A la mencionada empresa se le ha revocado el CIF (sic) y, como consecuencia de ello, también el certificado digital. Estoy interesada en rehabilitar de nuevo la empresa, pero para regularizar la situación tengo que acceder a las notificaciones pendientes en la sede digital de la empresa y no puedo acceder al no tener certificado. Voy a hacienda para solicitar por escrito las notificaciones y me dicen que las comunicaciones de una empresa las tengo que hacer por medio de su certificado digital.

Se proceda a contestar a la cuestión planteada mediante consulta vinculante de como debo





realizar los trámites indicados

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2537-24

✓ LGT. 2ª Consulta Vinculante V2535-24 (10.12.2024)

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

La entidad consultante, dedicada a la venta de electrodomésticos de consumo, tiene su sede social en Alemania. Para el desarrollo de su actividad cuenta con un almacén en territorio de aplicación del Impuesto desde donde realiza entregas de bienes a empresarios o profesionales establecidos en Francia e Italia. Para la declaración de tales operaciones cuenta con un número de identificación fiscal y es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido. Recientemente como consecuencia de un proceso de reestructuración empresarial ha constituido en España, una sucursal a través de la cual se realizarán las entregas de bienes a clientes en dicho territorio o a empresarios establecidos en Portugal. Los bienes relativos a dichas entregas pueden salir del almacén anteriormente referido.

En la medida en que la sucursal constituye un establecimiento permanente en territorio español a efectos del IRNR y del IVA, con una gestión separada de su casa central y que obtiene rentas de fuente española derivadas del desarrollo de su propia actividad económica, de manera separada de la actividad desarrollada por la entidad no residente, que también opera por sí misma en España y, por lo tanto, se deberá imputar a dicho establecimiento permanente, separadamente, los rendimientos de las actividades económicas que el mismo desarrolle, se solicita confirmación de que, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la consultante debe operar en España con dos NIF, uno asignado a la entidad no residente y otro a la sucursal.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2535-24

✓ LGT. 3ª Consulta Vinculante V2560-24 (11.12.2024)

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

El contenido de la consulta es: En el modelo 184 presentado este pasado enero, la gestoría no dedujo de las rentas inmobiliarias los importes abonados a la comunidad de propietarios de dos de los inmuebles alquilados por PEREZ (E726). Se trataba de cuotas extraordinarias que iban a destinarse a la realización de unas obras de reparación que finalmente se pospusieron hasta este año 2024. Después he localizado la consulta V0427-19 a la Dirección General de Tributos que establece que la imputación de los pagos efectuados por





obras de reparación y conservación corresponde realizarla en el periodo impositivo en que el gasto sea exigible por quien haya de percibirlo (en este caso la comunidad de propietarios). Planteada de nuevo la gestión a la gestoría, insiste en que, en la práctica, se ha encontrado casos en los que la Agencia Tributaria exige que las obras comunitarias se hayan realizado en el ejercicio para poder deducir su coste.

Solicito confirmación de que esas cuotas extraordinarias no podían deducirse en el ejercicio 2023 por no haberse ejecutado las obras de reparación. En caso contrario, puesto que ya no tendremos oportunidad este año de deducirlas por haber vendido los inmuebles, si es posible modificar el modelo 184 fuera de plazo para incorporarlas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2560-24



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2636-24 (20.12.2024)

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

El consultante manifiesta que es residente fiscal en España y ha adquirido la nacionalidad española. Percibe una pensión de jubilación por haber sido funcionario público. Pregunta, si al obtener la nacionalidad española y ser residente fiscal en España, debe tributar en España por dicha pensión.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2636-24

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2601-24 (18.12.2024)

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

El consultante desempeña funciones laborales simultáneamente en dos empresas de un mismo grupo, una establecida en España y la otra en Francia. Las retribuciones que percibe de la empresa establecida en Francia son, normalmente, superiores a las percibidas de la española. Durante el año 2021, el consultante permaneció en territorio francés durante 185 días, en territorio italiano 5 días y en territorio español 175 días. Si bien la familia del consultante (cónyuge e hijos) fueron residentes fiscales en España. Adicionalmente, el consultante dispone en España de su vivienda familiar en la que se aloja cuando está en España. En Francia e Italia, se aloja en habitaciones de hotel en función del lugar de su estancia.

- Si es residente fiscal en España. - Que estado, España o Francia, tiene potestad tributaria para gravar los rendimientos obtenidos por el consultante en Francia.





→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2601-24

✓ **IRPF. 3ª Consulta Vinculante V2465-24** (05.12.2024)

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

Residente fiscal en España que tiene doble nacionalidad española y australiana. Recibe una "pensión acumulada" contributiva de Australia derivada de su trabajo como empleada pública de una Universidad en Australia.

Estado al que corresponde la tributación de la pensión de acuerdo con el Convenio entre el Reino de España y Australia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2465-24

✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V2449-24** (04.12.2024)

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

Los consultantes, residentes fiscales en España desde el año 2022, son un matrimonio. Uno de los cónyuges es nacional español y ciudadano de los Estados Unidos de América. Por su parte, el otro cónyuge es únicamente ciudadano de los Estados Unidos de América. Ambos fueron profesores de la Universidad Pública de Texas, dependiente del Estado de Texas, teniendo la consideración de funcionarios. Durante su vida laboral se adscribieron y contribuyeron al programa de pensiones para funcionarios del estado de Texas (Optional Retirement Program - ORP). Este programa es una de las dos opciones establecidas por el estado de Texas para la administración y desarrollo de los planes de jubilación de sus trabajadores. En este programa tanto el funcionario como el estado de Texas contribuyen a un fondo que es administrado por una entidad con la que el gobierno de Texas ha establecido acuerdos para que administren y suministren los fondos a los trabajadores jubilados. Actualmente cada uno de los cónyuges percibe una pensión del ORP. Dicha pensión es objeto de retención por la administración tributaria de los Estados Unidos de América. Asimismo, también perciben una pensión de la Seguridad Social de los Estados Unidos de América derivada del mismo trabajo.

Aplicación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta a las pensiones percibidas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2449-24





IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)

✓ IRNR. 1ª Consulta Vinculante V2451-24 (04.12.2024)

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

La consultante es una empresa constituida en España que va a contratar mediante contrato laboral español, a un ciudadano italiano, con residencia fiscal en Italia, para que realice funciones de análisis del mercado italiano desde el citado país.

Si al trabajador, que es residente fiscal en Italia, se le debe retener importe alguno sobre su salario en concepto de IRPF o IRNR

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2451-24

✓ IRNR. 2ª Consulta Vinculante V2448-24 (04.12.2024)

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

El consultante, residente fiscal en los Estados Unidos de América, recibe una pensión de la Seguridad Social española. Sobre dicha pensión se le ha practicado retención a cuenta del IRNR. En la declaración de impuestos en los Estados Unidos de América no ha podido deducirse la totalidad del impuesto retenido a cuenta del IRNR.

Tributación de la pensión en España. Forma de declarar en España y, en su caso, de obtener una devolución por el exceso de retenciones soportado.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2448-24



IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

✓ IP. Consulta Vinculante V2600-24 (17.12.2024)

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

El padre de la consultante falleció en 2021, en estado de casado en segundas nupcias con tres hijas, las dos primeras (entre las que se encuentra la consultante) fruto de su primer matrimonio y una tercera del segundo matrimonio. El causante legó, a través de testamento, el pleno dominio de las participaciones en una entidad a su esposa y a sus tres hijas, de forma que cada una de las legatarias ostentasen una cuarta parte de la sociedad. Por lo tanto, la consultante es dueña de un 25 por ciento del capital social en la entidad. A





fecha actual, la cónyuge viuda no ha contraído nuevas nupcias.

- Si, a los efectos del artículo 4.Ocho.Dos apartados b) y c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, pueden considerarse parientes por afinidad las descendientes del primer matrimonio del causante y su cónyuge viuda. - En caso afirmativo, confirmación de que, al participar tanto la cónyuge viuda como las descendientes de forma conjunta en más de un 20 por ciento del capital social de la entidad, el cumplimiento del requisito establecido en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio por parte de la cónyuge viuda es suficiente para que la consultante y su hermana puedan aplicar la exención prevista en este artículo, sin perjuicio del cumplimiento del resto de requisitos para su aplicación. - Si la conclusión sería diferente si la cónyuge viuda contrajera nuevas nupcias.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2600-24



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

✓ **ISD. 1ª Consulta Vinculante V2562-24** (11.12.2025)

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

En el año 2013 la consultante adquirió la nuda propiedad de un inmueble, por la cual pagó el correspondiente Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y su madre adquirió el usufructo del inmueble por el cual pagó el correspondiente Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Actualmente, la madre le quiere donar dicho usufructo, produciéndose la consolidación del dominio en la consultante.

Tributación de la donación del usufructo y si esta operación está sujeta o exenta del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2562-24

✓ **ISD. 2ª Consulta Vinculante V2563-24** (11.12.2024)

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

La consultante, residente fiscal en España, ha sido nombrada legataria en la herencia de su hermano, residente en Francia, de una cantidad de dinero proveniente de una cuenta de valores y de un plan de ahorro en acciones depositados en un banco francés. Asimismo, la consultante es legataria según el testamento de dos seguros de vida contratados por su hermano en una compañía aseguradora francesa.





Aplicación del Convenio de 8 de enero de 1963 entre Francia y España para evitar la doble imposición y que, de acuerdo con el mismo, tanto el legado como los seguros de vida tributen exclusivamente en Francia. En este caso, obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, a título informativo.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2563-24

✓ **ISD. 3ª Consulta Vinculante V2595-24** (17.12.2024)

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

La consultante y su pareja compraron su vivienda en 2015 al 50 por ciento cada uno, con un préstamo hipotecario al 50 por ciento cada uno. Se casaron en 2021 en Cataluña y desde el 06 de febrero de 2024 están casados, según pactan en capitulaciones matrimoniales, en régimen de comunidad de bienes regulado en los artículos 232-30 y siguientes del Código Civil Catalán. El día 15 de febrero de 2024 el marido de la consultante recibió por herencia de su madre 175.000 euros. El marido de la consultante pretende aportar el dinero procedente de la herencia de su madre a la comunidad de bienes matrimonial para pagar el préstamo hipotecario de la vivienda referida.

Tributación de la operación.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2595-24

✓ **ISD. 4ª Consulta Vinculante V2598-24** (17.12.2024)

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

Uno de los consultantes, con vecindad civil catalana, está interesado en efectuar una donación "mortis causa" con transmisión inmediata o de presente a favor de sus dos nietas, también consultantes, de un determinado porcentaje de participaciones de una sociedad holding a cuenta de su futura sucesión. El resto de las participaciones pertenecen a su mujer y a su hija. Las donaciones de referencia se proyectan como acto anticipado de ordenación de la sucesión del donante, siendo revocables.

Sujeción de la donación "mortis causa" con entrega de bienes de presente como adquisición "mortis causa" en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con aplicación de la escala de gravamen de esta modalidad y sus reducciones. Momento en el que se produce el devengo de esta operación.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2598-24





★ ★ ★ ★ ★ ★ ★ ★
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
(IS)

✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V2469-24** (09.12.2024)

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

La entidad consultante es una sociedad limitada, cuyo domicilio social y fiscal se encuentra en territorio español y no cuenta con ningún establecimiento permanente, ni análogo en ningún territorio de nuestro país ajeno al territorio común. La consultante, tiene por objeto el ejercicio de las actividades propias de servicios de representación en medios de comunicación; motivo por el cual el código de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas es el 7312. La sociedad consultante prevé contar en el presente ejercicio en curso con un incremento importante de su facturación, lo que presumiblemente le va a llevar a la obtención de bases imponibles positivas (por extensión de ello, a la existencia de cuotas íntegras positivas en el Impuesto sobre Sociedades); motivo por el cual le ha llevado a explorar la posibilidad de aplicación de incentivos fiscales recogidos en la normativa de dicho impuesto, en particular, a la deducción incluida en el artículo 36 LIS, por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Para ello, está valorando, acceder, en concepto de inversor, a un proyecto cultural, a través de la figura del contrato de financiación expuesta en el artículo 39.7 LIS, todo ello con el fin de participar, como inversor/financiador, en la producción de diversos espectáculos en vivo, igualmente acreditados al efecto por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música (en adelante, como "INAEM"). Así, es intención de la consultante proceder a la suscripción de contratos de financiación a los que hace referencia el precitado artículo 39.7 LIS con eventuales promotoras de espectáculos en vivo, todas ellas domiciliadas efectivamente en territorio vizcaíno que generen la deducción prevista en el artículo 66 quater de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si el consultante, como inversor con residencia fiscal en territorio común podría aplicar la deducción a tipo incrementado, como financiador de la producción y exhibición de un espectáculo radicado y producido en el territorio Foral de Vizcaya, en tanto en cuanto el inversor, productor y la producción cumplieran con todos y cada uno de los condicionantes expuestos en sendas normativas aplicables.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2469-24

✓ **IS. 2ª Consulta Vinculante V2497-24** (09.12.2024)

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

En el mes julio de 2017, la entidad española B adquirió la totalidad de las participaciones sociales en las que, en aquella fecha, se dividía el capital social de la consultante, la entidad A, con residencia en territorio español. Desde entonces, la consultante forma parte





de GRUPO C, que opera en el sector asegurador, siendo actualmente los socios de la consultante: (i) la sociedad B, que lo es a raíz de la compraventa citada; y (ii) las entidades D y E, que entraron a formar parte del capital de la consultante a través de una ampliación de capital formalizada ante notario en el mes de julio de 2018. La entidad cabecera de GRUPO C es la entidad C, también de residencia en territorio español. En este sentido, la consultante es el vehículo inmobiliario a través del que, en el marco de la política de inversiones afectas a la cobertura de las provisiones de las principales entidades aseguradoras de GRUPO C (entidades B, D y E), éstas canalizan sus inversiones inmobiliarias en edificios singulares; esto es, edificios de especial interés por su relevancia histórica, por su interés arquitectónico, por su modernidad o diseño, y que cuenten con el equipamiento necesario para el desarrollo de una concreta explotación económica y/o se encuentren arrendados en el momento de su adquisición. Las inversiones realizadas por las citadas entidades aseguradoras a través de la entidad consultante consisten en: -Inmueble A: Finalizada su construcción por la entidad consultante en febrero de 2018 y arrendado desde el mes de mayo de 2017. -Inmueble B: En el mes de julio de 2018 la consultante adquirió la totalidad de las participaciones sociales en las que se dividía el capital de la entidad F, entidad constituida en abril de 2016 y que tenía por actividad principal la promoción inmobiliaria. El 95,77% del valor total del activo de la entidad F estaba constituido por inversiones inmobiliarias que dicha entidad había construido y sobre el que ostentaba la titularidad plena. Dichas inversiones inmobiliarias se correspondían con el inmueble B. Sobre dicho inmueble se otorgó escritura de declaración de obra nueva en junio de 2018 y se obtuvo la licencia de primera ocupación en julio del mismo año, dos días antes de la adquisición de las participaciones de la entidad F por la entidad consultante. En el mes de junio de 2018 (un día antes de la declaración de obra nueva y antes de la obtención de la licencia de primera ocupación), y con anterioridad a la fecha en que la consultante adquirió las participaciones sociales representativas de su capital, la entidad F suscribió un contrato de arrendamiento sobre la totalidad del citado inmueble. Al momento de la presentación del escrito de consulta, el inmueble es propiedad de la consultante por virtud de la operación de fusión que se indicará más adelante. Entre la fecha de su constitución (abril de 2016) y el día anterior a la adquisición de las participaciones sociales representativas de su capital social por parte de la entidad consultante, la entidad F generó bases imponibles negativas pendientes de compensación (en adelante, bins). A este respecto, en relación con la aplicación de la limitación a la compensación de las bins existentes en sede de la entidad F en virtud del artículo 26.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), se manifiesta por la entidad consultante, por una parte, el cumplimiento de las letras a) y b) del mencionado artículo, y por otra, la falta de concurrencia de ninguno de los puntos 1º a 4º de la letra c) de dicho artículo. -Inmueble C: Inmueble de interés turístico adquirido por la entidad consultante en el mes de septiembre de 2018. -Inmueble D: Hotel adquirido por la entidad consultante en el mes de abril de 2019. En ese momento el hotel se encontraba arrendado en virtud de contrato de arrendamiento de industria hotelera suscrito en enero de 2012 y prorrogado en diciembre de 2015 hasta diciembre de 2019. -Inmueble E: Adquirido por la entidad consultante en junio de 2019 y que, al momento de adquirirse, se encontraba arrendado en virtud de contrato de abril de 2018. Con anterioridad a su absorción por parte de la consultante, la entidad F tenía por objeto social "la realización de las operaciones típicas del tráfico inmobiliario, incluidas las de promoción, construcción, urbanización y arrendamiento (excluido el arrendamiento financiero)". En este sentido, y tal y como se ha





hecho referencia anteriormente, en dicho momento la entidad F era propietaria de un inmueble, de reciente construcción por ella misma, y que se encontraba íntegramente arrendado desde el día anterior a la fecha de declaración de obra nueva y más de un mes antes de que la entidad F obtuviera la licencia de primera ocupación del mismo. En el mes de noviembre de 2018, la consultante otorgó escritura pública de fusión en virtud de la cual, la consultante absorbió a la entidad F, considerándose las operaciones de esta entidad realizadas, a efectos contables, por la consultante, a partir de la fecha en la que la consultante adquirió el 100% de la entidad F. La mencionada operación de fusión se enmarcó dentro de un proceso de reorganización empresarial por el cual la entidad C, titular indirecta de la totalidad de las participaciones sociales representativas del capital social de la consultante y de la entidad F, esperaba simplificar y racionalizar la estructura de GRUPO C. Al respecto, ambas sociedades eran compañías que desarrollaban su actividad en el mismo ámbito. Por lo tanto, habida cuenta de los costes administrativos y de gestión que suponía el mantener varias compañías dedicadas a la misma actividad, se planteó como alternativa para eliminar, o al menos reducir, dichos costes el unificar en una sola sociedad estas actividades. Para ello, un proceso de fusión se constituyó como una óptima alternativa en aras a mejorar la rentabilidad, mediante el oportuno ahorro y racionalización en costes de gestión, así como el aprovechamiento de las economías de escala, que permitirían encarar el futuro con mayores posibilidades de crecimiento y expansión. Esto se conseguía aprovechando las sinergias que todo el proceso conllevaba, a través de la racionalización de los procedimientos de gestión y control administrativos, evitando dispersiones ineficaces en los mismos y duplicidades en los gastos generales, elevando la rentabilidad mediante el ahorro y, en definitiva, reduciendo la complejidad administrativa y de gestión actuales. Desde el punto de vista mercantil y tributario, la citada operación de fusión se realizó, de acuerdo con lo que manifiesta la consultante, al amparo de los arts. 22, 23, 49 y concordantes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles y tributó con arreglo al régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

1/ Si le es de aplicación a la consultante la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas contenida en el artículo 26.4 de la LIS, respecto de las bins de la entidad F. 2/ Si le es de aplicación a la consultante la subrogación en el derecho a compensar las bins con motivo de la absorción de la entidad F que contiene el régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2497-24

✓ IS. 3ª Consulta Vinculante V2507-24 (10.12.2024)

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

La sociedad consultante (en adelante, la Sociedad X) está participada al 98,37% por la Sociedad Y, teniendo por objeto social el mantenimiento y reparación de vehículos de motor; comercio de repuestos y accesorios de vehículos a motor. Por otro lado, la Sociedad Z es una empresa familiar, ostentando el 60% de las participaciones sociales una persona





física (en adelante, PF1). Su actividad principal es el comercio al por menor de vehículos terrestres, vehículos agrícolas, maquinaria agrícola, así como accesorios, recambios y herramientas para los vehículos indicados. Por tanto, ambas sociedades comparten y pueden compatibilizar su objeto social, siendo el propósito de ambas fusionarse, constituyendo una nueva sociedad (en adelante, Newco) que esté participada al 50% por los socios de la Sociedad X y el otro 50% por los socios de la Sociedad Z. La Sociedad X procederá a realizar una fusión con la Sociedad Z mediante la constitución de una Newco, extinguiéndose ambas sociedades e integrándose sus respectivos patrimonios en la nueva, acogándose la operación al régimen simplificado de la Ley de Modificaciones Estructurales. La sociedad absorbente dispondría de los medios materiales y personales necesarios para el desarrollo de la actividad. La operación descrita facilitará la consecución de los siguientes objetivos:

- Acabar con el mantenimiento de dos sociedades para la realización de la misma actividad, en el mismo municipio y en los mismos locales, optimizando los recursos.
- Mayor eficiencia y racionalización en la gestión de la sociedad resultante de la operación.
- Eliminar las duplicidades de los costes de gestión, administración y de personal, así como los derivados de obligaciones formales, mercantiles y fiscales que suponen el mantenimiento de las dos sociedades.
- Concentrar la capacidad económica y patrimonial de las sociedades intervinientes, optimizando los recursos financieros y simplificando tanto la realización de nuevas inversiones, como la toma de decisiones.

Si a la fusión planteada le es de aplicación el régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y si las causas señaladas para llevar a cabo la operación constituyen motivos económicos válidos a efectos de la aplicación del citado régimen.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2507-24

✓ IS. 4ª Consulta Vinculante V2508-24 (10.12.24)

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

La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro, no declarada de utilidad pública, formada principalmente por personas jubiladas, cuyos fines, según el artículo 5 de sus estatutos son: "1.- El fin principal de la Asociación será la prestación de servicios culturales y sociales a sus miembros y, especialmente, lo realización de actividades de ocio y turismo, posibilitando el disfrute de viajes y estancias en lugares distintos del entorno habitual. 2.- Fomentará y facilitará a sus asociados la estancia en apartamentos de su propiedad sitios en la localidad de Salou (Tarragona). 3.- La gestión y administración de las propiedades inmobiliarias de dicha asociación, para el cumplimiento de estos fines. 4.- Coordinará los fondos propios y gestionará las subvenciones, donaciones y cualquier tipo de aportaciones de las instituciones públicas o privadas para la adquisición de inmovilizado, mobiliario necesario y/o reparación y mantenimiento de los inmuebles propiedad de la Asociación y que posibiliten el desarrollo de las estancias programadas. 5.- La Junta Directiva de la Asociación tendrá plena libertad para determinar las actividades de la Asociación, tendente a la consecución de aquellos objetivos concretos que, a juicio de aquel





y dentro del cumplimiento de sus fines, sean los más adecuados o convenientes en cada caso. Todo ello sin ánimo de lucro." El régimen fiscal en el que se encuentra es el de entidades parcialmente exentas. La actividad real que ha venido desarrollando la asociación desde su constitución se reduce, exclusivamente, a la puesta a disposición de sus asociados de los apartamentos de su propiedad sitos en la localidad de Salou (Tarragona). Para el desarrollo de esta actividad, los ingresos recibidos por la asociación son: - Una cuota anual fija simbólica que ingresa cada asociado. - Una cuota ingresada por cada asociado que hace uso de los apartamentos en función del periodo de tiempo concertado (semanas, quincenas, meses...). A su vez, los gastos que soporta la asociación son los siguientes: alquiler de una pequeña oficina para la gestión de la asociación y las reuniones de la Junta Directiva y de los asociados; gastos de comunidad, seguro, electricidad, agua, teléfono, internet y mantenimiento de la oficina; y gastos de comunidad, IBI, seguro, electricidad, agua, dietas y desplazamientos a Salou para gestiones y mantenimiento en general de los apartamentos propiedad de la asociación. Todas las actividades y actuaciones efectuadas por la asociación y todos sus ingresos y sus gastos están relacionados directamente con la puesta a disposición de los asociados de los apartamentos en Salou. Incluso la existencia de la oficina y los gastos que esta genera van enfocados única y exclusivamente a los apartamentos de Salou al ser los gastos mínimos necesarios para su gestión. En cuanto a los gastos ocasionados por esos apartamentos, la asociación se limita a efectuar los pagos que genera su mantenimiento, sin realizar ningún servicio complementario a los usuarios como recepción, limpieza, lavandería, etc. La actividad descrita genera, normalmente, resultados negativos (los gastos soportados superan siempre a los ingresos) que se acumulan en sus fondos propios. Por tal motivo, y cuando la tesorería de la asociación lo requiere porque se ha ido consumiendo, una vez cada muchos años, se procede a la venta de un apartamento para generar tesorería y poder seguir manteniendo la actividad. En los ejercicios que hay una venta de un apartamento, la cuenta de resultados presenta resultado positivo.

1. La calificación en el Impuesto sobre Sociedades de los ingresos y gastos devengados por la asociación en su actividad habitual. 2. La calificación en el Impuesto sobre Sociedades de los ingresos y gastos devengados y las pérdidas de ejercicios anteriores acumuladas cuando se produce la venta ocasional de un apartamento. 3. La sujeción o no al IVA de los ingresos de la asociación.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2508-24

✓ IS. 5ª Consulta Vinculante V2516-24 (10.12.2024)

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

La consultante, la sociedad X, es una sociedad limitada dedicada a la intermediación comercial. El socio es el administrador único de la consultante, participando en el 100% de su capital social. El socio y la entidad X mantienen una cuenta corriente entre sí cuyo saldo es positivo a favor del socio, este saldo viene acumulado a lo largo de varios ejercicios como consecuencia del pago por parte del socio de diversas facturas a nombre de la





sociedad. Según se indica, el socio plantea condonar la deuda con la sociedad X llevando todo el saldo acumulado a lo largo de diferentes ejercicios a la cuenta 118 Aportaciones de socios.

Si es correcto condonar toda la deuda de la sociedad llevándola a la cuenta 118 Aportaciones de socios, con la consiguiente aprobación de la Junta General de socios y si este hecho tiene algún tipo de efecto fiscal o tiene la consideración de ingreso para la sociedad o, en su caso, como se debe proceder.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2516-24

✓ IS. 6ª Consulta Vinculante V2518-24 (10.12.2024)

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

La consultante es una sociedad limitada que ejerce la actividad de restauración. A tal efecto, desarrolla su actividad en un local de un centro comercial, si bien pretende trasladarse a un nuevo local situado en el mismo complejo comercial. El nuevo local exige una obra de adaptación, para lo cual va a recibir una ayuda procedente de la propiedad del centro comercial.

Tratamiento fiscal en sede del Impuesto sobre Sociedades del ingreso correspondiente a la ayuda recibida del propietario del centro comercial, en particular, sobre el criterio de imputación temporal.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2518-24

✓ IS. 7ª Consulta Vinculante V2519-24 (10.12.2024)

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

Las entidades consultantes, A y B, eran titulares de acciones de la filial marroquí, X. En concreto, la entidad A ostentaba una participación en el capital social del 22,50%, y la entidad B tenía una participación del 45%. Por otro lado, las consultantes eran titulares de créditos conferidos a la filial, cuyos importes ascendían, derivados de aportaciones dinerarias realizadas en los ejercicios 20X1 y 20X2, destinadas a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, que nunca fueron formalmente aportadas al patrimonio neto de la sociedad marroquí, aunque estas contribuciones eran realizadas por todos los socios en proporción a su participación en el capital social de la entidad X. A posteriori, en el ejercicio 20X5, la entidad marroquí X fue disuelta y liquidada, no habiendo tenido constancia las consultantes de la efectiva liquidación y extinción hasta el ejercicio 20X6, en un momento posterior a la formulación de las cuentas anuales del ejercicio 20X5. A pesar de la existencia de los créditos que la filial mantenía con sus socios, derivados de la cancelación de deudas con sus proveedores por insuficiencia de tesorería y que figuraban





en el balance de la misma como pasivo exigible a corto plazo, conforme a la normativa mercantil marroquí, la filial fue disuelta, liquidada y extinguida, con la correspondiente baja registral, arrojando una cuota de liquidación negativa que fue compensada con los citados créditos a favor de los socios. A este respecto, cabe destacar, que se deduce que la normativa mercantil marroquí permite la disolución, liquidación y extinción de la sociedad en la medida en que el remanente del pasivo exigible se corresponda con cuentas a pagar con los socios. En este supuesto, en el momento de su liquidación, la filial marroquí no disponía de un patrimonio neto que le permitiera restituir la aportación al capital social o los créditos que mantenía con los socios con origen en la previa cancelación de sus deudas con sus acreedores sociales, por lo que estas partidas (capital y deuda con socios) no han sido devueltas a las consultantes durante el proceso disolución con liquidación y extinción de su sociedad filial. Por último, atendiendo al momento en que las consultantes tuvieron conocimiento de la inscripción definitiva de la liquidación de la sociedad X (posteriormente a la formulación de Cuentas Anuales del ejercicio 20X5), las cancelaciones de las respectivas inversiones o cuentas a cobrar en la filial marroquí, no constan como tales en sus registros contables del mencionado período impositivo.

Conforme a los antecedentes expuestos, las sociedades A y B se plantean varias cuestiones relacionadas con la extinción de la sociedad X: 1. En primer lugar, interesa conocer qué tratamiento deben dar a los créditos que fueron concedidos por las consultantes a su filial marroquí, en concreto, se pregunta si la adjudicación a las consultantes de los créditos que mantenían con la filial conlleva que deban tener en cuenta un mayor valor de adquisición de las respectivas participaciones que ostentaban en el capital social de esta última si por el contrario, deben ser considerados como créditos derivados de un deudor insolvente. 2. En segundo lugar, para el supuesto en que los citados créditos no pudieran ser considerados como mayor valor de la participación, las sociedades consultantes se plantean, ante la imposibilidad de cobro dada la inexistencia de activo social, deducir fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades la pérdida por deterioro de los citados créditos fallidos. 3. Por último, en caso de que la respuesta a la consulta anterior sea afirmativa, y la pérdida de la inversión, o alternativamente, la pérdida de los citados créditos fuese fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, considerando que la extinción de la sociedad marroquí tuvo lugar en el ejercicio 20X5 y que las consultantes no han tenido constancia hasta el ejercicio 20X6, se cuestionan si podrían registrar contablemente las correspondientes pérdidas en el ejercicio 20X6 y deducirlas fiscalmente en este mismo ejercicio, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en tanto que según lo previsto en el apartado 3 del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de ello no se deriva una tributación inferior, o si por el contrario, las consultantes deben presentar una declaración rectificativa de sus respectivos Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio 20X5.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2519-24



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
(IVA)



**✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V2473-24 (09.12.2024)****DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**
(Base datos DGT-MH)

El consultante es una persona física en cuya actividad se producen pagos anticipados. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se cuestiona cuál es el momento de emitir factura cuando se produce un pago anticipado, si antes o después de efectuar el pago. Y, en cuanto a los datos que deben constar en las facturas, se cuestiona si puede omitirse la fecha de ejecución de las operaciones en la factura emitida por el anticipo dado que no se ha producido aún la ejecución.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2473-24

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V2539-24 (10.12.2024)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**
(Base datos DGT-MH)

El consultante es una persona física que cesó en su actividad el 31 de diciembre de 2023 y transmitió el inmovilizado a una sociedad en la que él es el administrador único. El consultante repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta del inmovilizado pero la sociedad adquirente no ha satisfecho el importe pactado, habiendo reconocido la deuda y acordado el aplazamiento del pago hasta el final del año 2031. El consultante cuestiona la posibilidad de recuperación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido no cobrado.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2539-24

✓ IVA. 3ª Consulta Vinculante V2569-24 (11.12.2024)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**
(Base datos DGT-MH)

El consultante es el Servicio de Salud de una Comunidad Autónoma. Dicho Servicio de Salud, en ejercicio de sus competencias, entrega medicamentos de dispensación hospitalaria a los pacientes en las distintas farmacias hospitalarias. Sin embargo, dada la dispersión de población ha alcanzado un convenio con el Colegio de Farmacéuticos para que las oficinas de farmacia puedan entregar dichos medicamentos de dispensación hospitalaria a los pacientes que residan en ciertas zonas de su territorio. Dichas oficinas de farmacia percibirán de dicho Servicio de Salud 7,5 euros por cada medicamento de dispensación hospitalaria que entreguen.

Se plantea la tributación de dicha operación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como si el Servicio de Salud puede repercutir el IVA que, en su caso, se soporte por esta





operación a las empresas distribuidoras de los medicamentos.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2569-24


IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS
(IAE)

✓ **IAE. 1ª Consulta Vinculante V2526-24** (10.12.2024)

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

El consultante tiene una explotación de tuneras y chumberas en la que realiza la recolección de cochinillas, las cuales procesa y vende como tinte natural. También recolecta las cochinillas del medio natural, sobre todo en barrancos.

Se plantea en qué rúbrica del impuesto se ha de matricular la recolección, procesamiento y venta de cochinilla obtenida del medio natural.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2526-24

✓ **IAE. 2ª Consulta Vinculante V2528-24** (10.12.2024)

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

La consultante se dedica a la fabricación de productos cárnicos (epígrafe 413.2 de las Tarifas). Utiliza cámaras frigoríficas para la conservación de los productos fabricados. Ha instalado placas de energía fotovoltaica para autoconsumo, sin que la energía producida sea volcada a la red.

Se plantea si la potencia instalada de los compresores de las cámaras frigoríficas tiene consideración de elemento tributario computable y si debe darse de alta y tributar por la producción de energía eléctrica para autoconsumo.

→ Acceso al documento original DGT

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2528-24

✓ **IAE. 3ª Consulta Vinculante V2589-24** (12.12.2024)

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

La consultante tiene dos líneas de actividad. Por un lado, la creación y explotación de portales de información web con el objetivo de generar ingresos a través de la publicidad.





Por otro lado, la creación de una plataforma de obtención y depuración de datos públicos de internet para su distribución a terceros mediante pago por suscripción, especialmente en el área de inmuebles.

Se plantea si la actividad de servicios de explotación de plataformas por terceros se debe considerar empresarial o profesional.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2589-24

VII. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



VII.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

ENERO-FEBRERO, 2025



JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO.

(Antiguo Magistrado del Tribunal Supremo. Miembro del CAI de la Asociación Española de Asesores Fiscales)

«EL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA» HACIENDA Y ESTADO DE DERECHO. A PROPÓSITO DE LA STJUE DE 15 DE OCTUBRE DE 2024, KUBERA»

EL NOTARIO DEL SIGLO XXI.

Revista del Colegio Notarial de Madrid. Nº 119. ENERO-FEBRERO, 2025



VII.2. REVISTAS

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

👉 NÚMERO 502. ENERO, 2025.

▶ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios

▪ «Las consecuencias en el IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales»

👉 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de UDIMA. Abogada del ICAM (España)

Extracto

«En un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la LGT incoado por



acuerdo del presidente del TEAC, se dicta la resolución de 23 de enero de 2024 (RG 2024/2023) para concluir que la aportación de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante generadora de una ganancia o pérdida patrimonial, atendiendo al concepto de ganancia patrimonial descrito en el artículo 33.1 de la LIRPF.

No obstante haber unificado criterio el TEAC, la cuestión no puede entenderse aclarada definitivamente.

Por ello, y como, a pesar de que hay sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS sobre la no tributación de estas aportaciones en el cónyuge que las recibe en su ISD, no hay jurisprudencia que aclare si deben tributar en el IRPF del aportante, que es lo que afirma el TEAC, parece necesario un estudio monográfico sobre el particular, al que se dedican estas páginas»

▪ *«La necesaria armonización europea del principio de no confiscatoriedad de los tributos»*

👉 FERNANDO VELAYOS. Inspector de Hacienda (en excedencia) (España)

▪ «En Europa hay diferencias apreciables en cuanto al grado en el que la imposición directa erosiona la renta de las personas físicas, y estas diferencias pueden llegar a atentar contra la libertad de movimiento de los ciudadanos de la UE (art. 21 del TFUE), condicionando su lugar de residencia. Este artículo plantea que es posible (además de probablemente deseable) que el TJUE, sobre la base de los artículos 21 del TFUE y 17 de la CDFUE (este último versa sobre el derecho de propiedad), entre a valorar situaciones de tributación exorbitante o confiscatoria y, por lo tanto, a plantear una armonización jurisprudencial de la materia, como ha hecho en otros varios campos de la fiscalidad directa. Esto sería de especial interés en el caso español, pues el análisis muestra que su «deriva jurisprudencial» es la más amplia de los grandes tribunales constitucionales de Europa»

▪ *«Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón: los nuevos impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos»*

👉 MIGUEL DíEZ SIMÓN. Doctorando en Derecho. Universidad de Zaragoza (España)

Extracto

«Aunque la energía renovable constituya uno de los principales motores de la transición energética, a las instalaciones eólicas y fotovoltaicas se les atribuyen efectos medioambientales perjudiciales sobre el paisaje, el medio y el territorio en el que se insertan. Es la producción de este daño ambiental el objeto imponible de los difundidos impuestos autonómicos sobre las instalaciones de generación de energía renovable, entre los que se encuentran los nuevos impuestos sobre parques eólicos y sobre parques fotovoltaicos de Aragón. Al inicio de la expansión de este nuevo espacio tributario se planteó el debate en torno a la eficacia de estos impuestos para combatir los daños producidos por las instalaciones, así como la adecuación de su existencia con los objetivos de desarrollo de energías renovables marcados por la Unión Europea. También se criticaba la falta de coherencia de algunos de los elementos tributarios con los objetivos medioambientales en cuanto, por ejemplo, a la determinación de los obligados tributarios o la configuración de la base imponible. No obstante, los recién aprobados impuestos





aragoneses tienen características propias y originales que les diferencian del resto de las figuras autonómicas en un sentido que aporta mayor coherencia con su finalidad ambiental y que detallaremos en el presente trabajo»

❖ **Análisis doctrinal y jurisprudencia**

- «*Declaración de fallido como presupuesto de la responsabilidad en cadena*»

[Análisis de la STS 1415/2024, de 24 de julio, rec. núm. 991/2023]

 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

Extracto

«El TS resuelve en casación sobre la declaración de fallido del deudor principal como presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT cuando la deuda tributaria derivada proviene de una previa derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria. Se reafirma la imposibilidad de discutir el procedimiento de apremio seguido frente al deudor principal, empero se sostiene que la declaración de fallido meramente formal no es suficiente. Reprocha el TS que se haya omitido cualquier indagación sobre las circunstancias en que se fundamenta la declaración de fallido que es la causa de la impugnación»

- «*La tributación de las rentas obtenidas por una sociedad en formación con anterioridad a su inscripción en el Registro Mercantil*»

[Análisis de las SSTS 1069/2024, de 17 de junio, rec. núm. 331/2023, y 1100/2024, de 20 de junio, rec. núm. 1984/2023]

 LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva (España)

Extracto

«El TS ha ratificado en las sentencias que son objeto del presente comentario el criterio que ha mantenido la Administración tributaria en relación con la tributación de las sociedades en formación. Se concluye que, si al final del periodo impositivo una sociedad no está inscrita en el Registro Mercantil, no es contribuyente del IS, por lo que las rentas obtenidas desde el inicio de sus actividades económicas se deberán imputar a los socios en virtud del régimen de atribución de rentas. No obstante, el presente trabajo se muestra crítico con esta conclusión, pues se considera que se ha admitir el carácter retroactivo del reconocimiento de la personalidad jurídica a la fecha del asiento de presentación en el Registro Mercantil, formulándose diferentes soluciones según las circunstancias de cada caso. Además, se propone una reforma normativa al objeto de incorporar una nueva letra al artículo 7.1 de la LIS que establezca que la sociedad en formación es, con carácter general, contribuyente del IS desde su constitución»

- «*Alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos y validez de los certificados de residencia fiscal*»





[Análisis de la STS 1214/2024, de 8 de julio, rec. núm. 1909/2023]

👤 ALEJANDRO JIMÉNEZ LÓPEZ. Abogado. Doctorando en Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona (España)

Extracto

«El TS ha vuelto a dictar una sentencia relativa a aspectos que conciernen a la determinación de la residencia fiscal. El pronunciamiento abarca temas nucleares de esta materia, como son el alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos, contraponiéndolo con el centro de intereses vitales, o confirmando su doctrina relativa a la validez de los certificados de residencia fiscal emitidos por otro Estado. El TS se plantea la cuestión de qué debe prevalecer, si la obtención de renta o la tenencia de patrimonio, incidiendo brevemente en el cómputo de estas.

Asimismo, analiza las peculiaridades de los certificados de residencia fiscal en los casos de regímenes especiales de tributación (en concreto, los non-doms en Reino Unido) y su aptitud para la consideración de residente en dicho Estado, y también deslinda la exclusión de tributación de ciertas rentas obtenidas bajo el paraguas de estos regímenes contraponiéndola con la tributación por renta mundial.

Se vuelve a demostrar que la determinación de la residencia fiscal es una cuestión eminentemente fáctica y que continúan existiendo muchos interrogantes, como el cómputo del patrimonio y la renta o la interrelación entre centro de intereses vitales y económicos, haciéndose cada vez más necesario un pronunciamiento clarificador sobre estos temas para alcanzar una cota prudencial de seguridad jurídica»

▪ «Operaciones vinculadas: un problema de determinación de la norma aplicable»

[Análisis de la STS 959/2024, de 30 de mayo, rec. núm. 7097/2022]

👤 JOSÉ LUIS SALINERO CANO. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho (España)

Extracto

«La STS 959/2024, de 30 de mayo (rec. núm. 7097/2022), analiza cuál de las dos reglas en principio aplicables a una operación de aportación no dineraria entre partes vinculadas tiene preferencia, si la regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) o la regla valoración de aportaciones no dinerarias (art. 37.1 d) de la LIRPF). La Inspección valoró el inmueble aportado por una persona física a una sociedad (partes vinculadas) con arreglo a la regla de operaciones vinculadas. El contribuyente entendía aplicable, sin embargo, la regla específica de valoración de las aportaciones no dinerarias, la cual le habilitaba, conforme a su criterio, a instar el inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria. Frente al criterio de la Inspección (confirmado por el tribunal económico-administrativo y el tribunal de instancia), el TS considera aplicable la regla del artículo 37.1 d) de la LIRPF y la procedencia del inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria»

❖ 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, promoción interna)»

🔥 RAFAEL ENRIC HERRANDO TEJERO. Inspector de Hacienda del Estado. Profesor del CEF.- (España)

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 promoción interna). A lo largo del supuesto práctico, estructurado en diez supuestos, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sancionador y revisión en vía administrativa»

➡ CONTABILIDAD

❖ Estudios

▪ «Redes de miembros de comités de auditoría en las empresas europeas: un análisis descriptivo»

🔥 FÉLIX J. LÓPEZ ITURRIAGA (autor de contacto), Universidad de Valladolid (España). **Ruth García-Cobo**, Universidad de Valladolid (España). **César Zarza Herranz**, Universidad de Alcalá de Henares (España)

Extracto

«En este trabajo se estudian las redes de miembros de comités de auditoría en empresas europeas cotizadas, analizando su estructura y evolución de 2005 a 2020. Las conexiones entre consejeros se identifican por su participación simultánea en el mismo comité de auditoría. Se recopilaron datos de 225 empresas de los principales índices bursátiles europeos, con un total de 6,899 consejeros, de los cuales 2,688 participan en comités de auditoría.

Los resultados muestran una red de comités de auditoría fragmentada, pero significativa, con un aumento en la proporción de empresas conectadas durante el periodo estudiado. La mayoría de las conexiones son nacionales, aunque existen redes internacionales en países con mercados interiores más pequeños. Los análisis de centralidad indican que ciertos miembros ocupan posiciones estratégicas, facilitando el flujo de información y recursos. Estos hallazgos destacan la influencia de las redes de consejeros en la gobernanza corporativa, sugiriendo que la centralidad en estas redes puede influir en las prácticas de auditoría y la transparencia financiera.

Este trabajo contribuye al conocimiento en cinco áreas: proporciona una visión detallada de la estructura y dinámica de las redes de comités de auditoría europeos; destaca la importancia de las conexiones entre consejeros y su impacto en la transparencia financiera y el gobierno corporativo; ofrece un análisis temporal amplio (2005-2020) que permite observar la evolución de estas redes; presenta un análisis geográfico revelando la





influencia de la proximidad y las tradiciones de internacionalización en la formación de estas redes; y realiza un análisis segmentado por sectores económicos»

❖ **Análisis doctrinal**

- «Gastos derivados de homologaciones y certificaciones de productos»

[Análisis de la consulta 2 del BOICAC 137, de abril de 2024]

👤 ÁNGEL MONTES CARRILLO. Profesor del CEF.- (España)

Extracto:

«Aplicación práctica de la consulta 2 del BOICAC 137, de abril de 2024, que plantea si los gastos destinados a homologaciones –para vender productos de acuerdo con una determinada homologación– y certificaciones (estudios para la acreditación de determinadas especificaciones) pueden ser activados o, en caso de ser considerados como un gasto, si es posible su periodificación en varios ejercicios.»

👤 NÚMERO 503. FEBRERO, 2025

▶ **TRIBUTACIÓN**

❖ **Estudios**

1.▪. ¿Ha llegado el momento del arbitraje tributario internacional?

👤 UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS. Inspector de Hacienda del Estado (España).

Extracto

«La globalización ha multiplicado exponencialmente el volumen de las transacciones internacionales; a la vez, las cotas de madurez institucional alcanzadas por Administraciones tributarias de todo el mundo, impulsadas por el proceso BEPS, han multiplicado las inspecciones fiscales en países desarrollados y en desarrollo, resultando en un buen número de conflictos tributarios transfronterizos. El recurso habitualmente aplicado para resolverlos es el procedimiento amistoso (mutual agreement procedure o MAP), pero este procedimiento no obliga a resolver la disputa, simplemente compromete a los Estados a poner su mejor intención en hacerlo. Por eso, no es infrecuente que los MAP acaben sin una resolución efectiva. Esto llevó al sector privado a demandar una mejora de los MAP –lo que se produjo por la acción 14 de BEPS– y a reclamar un proceso que no pueda terminar sin una resolución del fondo del asunto, proceso que no es otro que el arbitraje tributario internacional, obligatorio y vinculante. La OCDE viene tratando de impulsarlo desde que en 2008 lo incluyó en el modelo de convenio, y así lo ha promovido en la acción 14 de BEPS, en el instrumento multilateral de la acción 15 de BEPS y, más recientemente, en el Convenio multilateral para implementar el monto A del pilar 1, todavía no abierto a la firma. Pese a todos estos esfuerzos, la ratio de aceptación del arbitraje internacional obligatorio y vinculante por parte de los países no supera el 15 %, y en su mayoría son países avanzados. El resto del mundo no ve con simpatía este procedimiento por limitaciones constitucionales o jurisprudenciales, porque carecen de experiencia y de equipos para preparar la exposición de los argumentos ante el árbitro o porque las experiencias que han tenido con casos de arbitraje bajo tratados de protección recíproca de





inversiones no siempre han sido positivas. En este momento, nos encontramos en un momento crítico para el progreso de la institución del arbitraje tributario internacional»

2. ■. «*Expedientes incompletos: la aplicación práctica del artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en el ámbito tributario*»

👤 INMACULADA PÉREZ CÓRDOBA. Abogada (España)

Extracto

«Este trabajo tiene por objeto analizar cómo opera la aplicación del artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, cuando se observa que un expediente administrativo en materia tributaria remitido a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa carece de documentación relevante para la resolución del procedimiento. Para ello, se estudiarán los distintos aspectos controvertidos que han sido objeto de diversos pronunciamientos judiciales, poniendo de manifiesto las discrepancias existentes entre las distintas salas, y analizando el posible recurso al sistema de apercibimientos y multas coercitivas para conseguir la remisión completa del expediente»

3. ■. «*Análisis crítico y comparado del tratamiento de las minusvalías de cartera en el impuesto sobre sociedades*»

👤 PAULA GRANELL RAMÍREZ, Investigadora predoctoral FPU de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de València (España)

Extracto

«El presente estudio analiza el problema de la doble imposición económica que afecta a las sociedades al percibir dividendos y rentas por participaciones en otras entidades. El tratamiento fiscal de este fenómeno, crucial en contextos nacionales e internacionales, ha sido objeto de diversas reformas legislativas en España. En la actual Ley 27/2014 encontramos un método de exención para dividendos y plusvalías de cartera, alineado con los mecanismos que también existen en el plano internacional, basados en la *participación exemption*. Si bien este mecanismo ha demostrado ser eficaz para evitar la doble imposición económica que sufren las rentas societarias, su aplicación a rentas negativas derivadas de participaciones ha generado controversias debido a las restricciones establecidas por el Real Decreto-Ley 3/2016. Esta norma limita la deducibilidad de las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones societarias, lo que ha provocado debates sobre la simetría fiscal de la medida y su acomodo a las exigencias constitucionales. El artículo lleva a cabo un análisis crítico y de derecho comparado del tratamiento de las minusvalías de cartera en el IS destacando el hecho de que la introducción de este tratamiento a través de decreto-ley puede considerarse inconstitucional con base en los argumentos esgrimidos por la STC 11/2024, de 18 de enero»





4. ■ «La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (I)»

👤 JORDI DE JUAN CASADEVALL (autor de contacto), Abogado del Estado Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC. **Daniel Tarroja Piera, Gerard Gené Baleyto, Javier Luis de Miguel Marquès, Vicent Arbona Ballester, Víctor Linares Sáez, Marcos López Moya** (Abogados-España)

Extracto

«En este trabajo, que será objeto de publicación en tres artículos sucesivos, se aborda la rica problemática que plantea la falta de sincronía de los plazos de prescripción tributaria y del delito contra la Hacienda pública, que sobrevive la extinción por prescripción de la deuda tributaria. Es una anomalía jurídica para un tipo penal en blanco que los autores estudian desde sólidas bases dogmáticas para sentar interesantes conclusiones de orden práctico. Es lo que convencionalmente designamos como la prescripción del «quinto año». En este primer artículo se analiza la configuración de la prescripción tributaria y del delito fiscal, con especial referencia al bien jurídico protegido, sobre cuyas bases teóricas se construye toda la investigación jurídica»

❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

1. ■ «Regularización íntegra y comprobación de BINS procedentes de periodos prescritos»

[Análisis de la STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022]

👤 EVA M.^a CORDERO GONZÁLEZ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

Extracto

«En su sentencia de 7 de junio de 2024, el TS interpreta los artículos 115 y 66 bis de la LIS a la luz del principio de regularización íntegra y concluye que las facultades de comprobación sobre periodos prescritos que se derivan de estas normas deben ejercitarse para extraer todas las consecuencias determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. De este modo, la Administración no puede regularizar una BIN procedente de un periodo prescrito, eliminando una pérdida por deterioro de un crédito, sin tener en cuenta que el ingreso asociado al mismo tampoco debió de haberse declarado. El presente trabajo analiza la doctrina general establecida por el TS en esta sentencia, abundando en sus posibles consecuencias para otros supuestos controvertidos, como la posible determinación administrativa de BINS no declaradas o la aplicación de deducciones por actividades de investigación y desarrollo no consignadas en el periodo de realización de los gastos»

2. ■ «Comprobaciones de valores basadas en tasaciones hipotecarias»

👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

Extracto





«La Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS ha dictado sentencia en el recurso de casación 2810/2023, recurso que se había admitido por auto de 21 de febrero de 2024. Este auto había encomendado a la Sección de Enjuiciamiento de la Sala 3.ª determinar si la aplicación por la Administración del método del artículo 57.1 g) de la 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, y más en concreto si como dicha motivación es admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria. Se trata de la sentencia de 4 de diciembre de 2024, de la que ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde, a la que dedicamos estas páginas»

❖ Casos prácticos

▪ «*Supuesto práctico extraordinario (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. Profesor del CEF.- (España)

Extracto

«Desarrollamos a continuación el supuesto práctico extraordinario 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 supuestos relativos a aspectos del IRPF, el IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sancionador y revisión en vía administrativa»

→ CONTABILIDAD

❖ Estudios

1. ▪ «*Alfabetización financiera de las personas emprendedoras y el efecto Dunning-Kruger*»

👉 **Roberto Graña-Álvarez**. Profesor ayudante doctor. Departamento de Economía y Administración de Empresas (Universidad de Burgos-España); **José Berbel-Vera**, Profesor ayudante doctor. Departamento de Contabilidad (Universidad de Valencia-España); ERNESTO LÓPEZ-VALEIRAS (autor de contacto), Profesor titular de universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Vigo - España); Marcos Álvarez-Espiño, Investigador predoctoral. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Santiago de Compostela- España); Lucía Rey-Ares, Profesora ayudante doctora. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Santiago de Compostela-(España); Sara Fernández-López, Catedrática de universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Santiago de Compostela-España) **Análisis doctrinal**

Extracto





«Este artículo tiene como objetivo principal investigar la presencia del efecto Dunning-Kruger en emprendedores, con un enfoque específico en su nivel de competencias contables y financieras, es decir, su alfabetización financiera. El efecto Dunning-Kruger es un fenómeno psicológico que se manifiesta en la incapacidad de las personas para evaluar con precisión su propio nivel de competencia sobre un tema en concreto. Adicionalmente, se analizan los antecedentes y consecuencias de este fenómeno. Se utiliza una base de datos propia formada por las respuestas de 194 emprendedores inscritos en programas de apoyo y estímulo al emprendimiento en España. Los resultados sugieren que los emprendedores con menores competencias financieras tienden a sobreestimar sus habilidades, mientras que aquellos con mayores competencias tienden a subestimarlas. Esta inexactitud en la autoevaluación impacta en aspectos clave de la gestión empresarial, como la disposición a delegar tareas contables y financieras y la motivación para seguir formándose en esta área. Además, se observa que la edad y el nivel educativo del emprendedor están negativamente asociados con la presencia del efecto Dunning-Kruger, sugiriendo que emprendedores más educados y mayores son menos propensos a este sesgo»

2. ■ «Diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio»

👉 JAVIER LÓPEZ JEREZ. Profesor de CEF.- UDIMA (España)

Extracto

«Aplicación práctica de la consulta 4 del BOICAC 136, de diciembre de 2023, que plantea diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista de socio»

VII.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

👉 ENTRADAS ENERO,2025

1. ■ «Reflexiones sobre las familias monoparentales y el IRPF» (13.01.2025)

Acceso al documento original: [Reflexiones sobre las familias monoparentales y el IRPF](#)

👉 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

Introducción

«Ahora que acaban de finalizar las tradicionales y entrañables fiestas navideñas, estoy convencida de que la composición de nuestras reuniones familiares no se ha parecido demasiado a la que, los que ya peinamos canas, recordábamos de nuestra infancia. Y es que el modelo tradicional de familia, esto es, la familia biparental con origen en el matrimonio comparte escenario con otros modelos de familia. En el siglo XXI, como comentaba Antonio Cubero Truyo, con su acierto y gracia habitual, estamos más próximos a otras realidades familiares, como son las que representa, por ejemplo, la serie televisiva Modern Family (parejas de hecho, matrimonios separados, padres extranjeros, adopciones





internacionales, etc.). Sin embargo, el legislador parece que está tardando en darse cuenta de ello.

Ya en otras ocasiones he comentado en Taxlandia las dificultades que plantea en la práctica la ausencia de regulación de algunas formas de convivencia, como sucede con las uniones de hecho, y me he lamentado de las distorsiones que se producen cuando

las CCAA asumen la tarea de cubrir el vacío legal. Esta parquedad normativa afecta también a otros tipos de familia, como es el caso de las familias monoparentales. Las estadísticas nos muestran que estamos ante una opción en auge en España y en otros países de la UE. Así lo dice, analizando los datos concretos, un estudio del Parlamento Europeo: "The situation of single parents in the EU" publicado en 2020¹ o por la OCDE en 2022 "Evolving Family Models in Spain. A new national framework for improved support and protection for families"²»

[...]

2. ■ «Cuando no todo es simular...» (16.01.2025)

Acceso al documento original: [Cuando no todo es simular...](#)



JAVIER POVO MARTÍN

Introducción

«En los últimos tiempos hemos tenido la ocasión de comprobar en diferentes sentencias que, en no pocas ocasiones, ha existido una aparente tendencia generalizada en la que los órganos de aplicación de los tributos solían concluir que todo negocio jurídico realizado por un contribuyente con una única o principal finalidad o motivación tributaria, comportaba -a su juicio- un defecto o incluso la ausencia de causa negocial.

La consecuencia jurídica y tributaria que se aparejaba a este tipo de supuestos era la de concluir que concurría un supuesto de simulación (absoluta o relativa, en función de los casos) que le permitía a la Administración sostener que se había generado una ficción o fachada buscada voluntariamente por el contribuyente, precisamente, para ocultar la verdadera voluntad de las partes; que no era otra que la de haber realizado el negocio jurídico que les hubiera llevado a una tributación distinta, superior, pero la correcta a juicio de la Administración. Obviamente, y con el criterio más que consolidado a la fecha por nuestro Tribunal Supremo, le permitía sostener con cierto "automatismo" conceptual la existencia de un desvalor adicional en la conducta que era sancionable en todo caso. Sencillamente porque está superado -a la fecha- que nadie puede generar una ficción buscada de forma inconsciente»

[...]

3. ■ «El régimen FEAC y la regularización de la ventaja fiscal» (21.01.2025)

Acceso al documento original: [El régimen FEAC y la regularización de la ventaja fiscal](#)



ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF

Introducción





«Consecuencia de determinadas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) de los pasados meses de abril, mayo y noviembre de 2024, en relación con la aplicación del conocido como régimen "FEAC" (Fusiones, Escisiones, Aportaciones de activos, y Canje de valores), la regularización de las operaciones acogidas al mismo está suscitando un nuevo e intenso debate.

El objetivo del presente artículo es analizar sus consecuencias con relación, tan solo, a la regularización a la que el art. 89 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) se refiere.

No abordaré, pues, otras cuestiones de interés, como el concepto de motivo económico válido» [...]

4. ■ «El sistema sancionador tributario objetivo español» (28.01.2025)

Acceso al documento original: [El sistema sancionador tributario objetivo español](#)

👤 PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista

Introducción

«Si el bueno de Descartes (al que se le atribuye la famosa locución "je pense donc je suis") levantara la cabeza y observara la conducta de nuestra querida y preciada Agencia (tributaria) se llevaría las manos a la cabeza al comprobar que si bien Hacienda sí existe (vaya que si existe) sin embargo no piensa (en absoluto).

Por todos es sabido que la posición del aplicador del sistema tributario es la más "cómoda" (con perdón) posible: para Hacienda TODO es sancionable; TODO es simulación o engaño (o negligencia en el mejor de los casos); toda liquidación tributaria importante es delito fiscal y, tirando de la potestad administrativa de Recalificación, toda se regulariza. ¡Y olé!

Como corolario lógico de lo anterior, y a pesar de la efectiva publicación en el BOE de los artículos 12, 15 y 179.2 de la Ley General Tributaria (entre otros), para la Agencia estos pequeños preceptos normativos sencillamente no existen. Se borran de sus colecciones legislativas nada más acceder esos pesados códigos a las oscuras paredes de los grises edificios de Hacienda. ¿Acaso hay alguna otra razonable explicación?

Se critica mucho la legislación motorizada y poco los mecanizados y estereotipados procedimientos tributarios que, como churros, arrojan sanciones pecuniarias por doquier. Proceder reiterado una y otra vez por Hacienda sabedora, como es, de la injusticia de dichos actos administrativos vertidos cual ferviente marabunta en comandita. Injusticia perpetrada por la tendencia práctica de objetivar un sistema sancionador: algo expresamente prohibido por nuestro ordenamiento jurídico (¿ acaso es mentira algo de lo que estoy diciendo?).

Y es que resulta ya un clásico la "confusión" administrativa entre el elemento objetivo y el elemento subjetivo del principio de responsabilidad (art. 179 LGT). Una cosa es la conducta imputada y otra la imprescindible relación entre la misma y el sujeto al que le es imputada esa conducta. Y ambos aspectos tienen necesariamente que estar conectados. Son las cosas que tiene el principio de culpabilidad» [...]





👉 ENTRADAS FEBRERO, 2025

1. ▪ «Cuando la incorrecta aplicación de las normas beneficia al contribuyente» (11.02.2025)

Acceso al documento original: [Cuando la incorrecta aplicación de las normas beneficia al contribuyente](#)

👉 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Introducción

«Voy a referirme a ciertas situaciones en que aplicada la norma de manera incorrecta por el contribuyente, tras su regularización administrativa, provoca o puede provocar efecto favorable al transgresor.

Un contribuyente que estando obligado a presentar autoliquidaciones mensuales de IVA, lo ha venido haciendo de forma trimestral siendo objeto de regularización administrativa por tal motivo y sucede que, como el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración ha de fijarse al día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de la correspondiente autoliquidación (art. 67.1 LGT), si se considera que debió hacerlo el día 30 del siguiente mes en que reglamentariamente ha de declararse el IVA, las actuaciones de liquidación del período comprobado estarían prescritas considerando el momento en que dio comienzo la regularización administrativa; en cambio, si se entiende que el inicio el plazo prescriptivo lo fue al siguiente día del vencimiento de la autoliquidación trimestral incorrectamente formulada, el órgano de comprobación podría llevar a cabo sus actuaciones liquidadoras por no haber vencido el plazo prescriptivo de la deuda tributaria.

El ejemplo sería éste»

[...]

2. ▪ «Consecuencias prácticas –al fin- de la naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la comisión de una infracción tributaria»

Acceso al documento original: [Consecuencias prácticas –al fin- de la naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la comisión de una infracción tributaria](#)

👉 JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Introducción

«Como consecuencia de la evolución de la jurisprudencia en materia de responsabilidad tributaria podemos afirmar que, sin lugar a dudas, tenemos al menos dos supuestos a los que se reconoce naturaleza sancionadora. Nos referimos, claro está, a los regulados en los arts. 42.1.a) y 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), relativos, respectivamente, a quienes causen o colaboren activamente en las infracciones tributarias de terceros y a los administradores de sociedades que hayan cometido infracciones tributarias, mediando el incumplimiento de sus deberes como tales.





Por lo que se refiere al supuesto de responsabilidad solidaria tipificado en el art. 42.1.a) de la LGT, existía ya abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo que, siguiendo la del Tribunal Constitucional –Sentencias 76/1990 y 85/2006–, reconocía su naturaleza sancionadora. Pero, sin duda, la confirmación definitiva de dicha doctrina se ha producido con la Sentencia de 7 de febrero de 2023, rec. cas. 109/2021, que, según afirma el apartado primero de su FJ 6º, *"reafirma nuestra jurisprudencia conforme a la cual la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora"*.

A nuestro juicio, esta misma doctrina era plenamente trasladable al supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores regulado en el art. 43.1.a) de la LGT, ya que la diferencia entre ambas conductas era solo de grado, pero los dos casos tienen como presupuesto de hecho la comisión de una infracción en la que participa el responsable. Así lo pusimos de manifiesto en estas mismas páginas^[1] y ha sido finalmente ratificado por la Sentencia de 2 de octubre de 2023, rec. cas. 8791/2021, que también afirma, sin ambages, que *"la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora"* (FJ 6º.1).

No obstante, la jurisprudencia descrita no dejaba de provocar cierta melancolía, ya que, tras estas manifestaciones, muy valiosas en el plano dogmático, no obtenían ninguna conclusión práctica para la defensa de los intereses de los responsables.

Ello se debe, a nuestro juicio, a lo arriesgado del planteamiento de la defensa de estos obligados tributarios, que pretendía que, como consecuencia de dicha naturaleza sancionadora, se declarara la existencia de una suspensión automática de la deuda tributaria estricta incluida en el alcance de la responsabilidad, en contra de lo dispuesto expresamente en el art. 212.3.b), segundo párrafo de la LGT, cuya constitucionalidad se cuestionaba. Dicha pretensión es rechazada por las dos resoluciones citadas, que sostienen la libertad de configuración del legislador para establecer dos regímenes diferenciados de ejecutoriedad para las sanciones, de un lado, y para la deuda tributaria, de otro.

Así las cosas, el mayor logro obtenido consiste en afirmar que, anuladas las sanciones incluidas en el alcance de una derivación realizada al amparo del art. 43.1.a) de la LGT, decae la totalidad de la declaración de responsabilidad (Sentencias de 5 de junio de 2023, rec. cas. 4293/2021 y de 16 de mayo de 2024, rec. cas. 8393/2022). Pero esta solución no es tanto una consecuencia de la naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) de la LGT, como de la ausencia de su presupuesto de hecho cuando las sanciones resultan anuladas. Así, tales resoluciones señalan que, *"una vez verificada la inexistencia de una infracción tributaria lícitamente sancionada en la que hubieran participado los administradores de la sociedad, no existía el presupuesto de hecho del que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en la modalidad de art. 43.1.a) LGT, les había sido derivada"*»

[...]

3.▪ «De los límites a la facultad de comprobar e investigar deudas administrativamente prescritas en el ámbito penal: una aproximación a la reciente sentencia de 7 de enero de 2025» (25.02.2025)





Acceso al documento original: [De los límites a la facultad de comprobar e investigar deudas administrativamente prescritas en el ámbito penal: una aproximación a la reciente sentencia de 7 de enero de 2025](#)

👤 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada

Introducción

«Hasta que Breaking Bad recuperó el nombre de Heisenberg para el gran público, al científico alemán se le reconocía sobre todo por su principio de incertidumbre. Una especie de guinda de la teoría cuántica que, simplificando, establece que la posición y la velocidad de una partícula (como un electrón que gira en un átomo) sólo pueden medirse al mismo tiempo con una precisión limitada. Para Heisenberg, al igual que para la ciencia jurídica, la indeterminación equivale a incertidumbre. Y precisamente para poner fin a la incertidumbre que conllevan las situaciones claudicantes se erige la categoría jurídica de la prescripción, institución destinada a garantizar la seguridad jurídica y dirigida a procurar que el transcurso del tiempo no resulte inmune para la aplicación de la ley a las conductas de los sujetos obligados.

La disparidad de plazos entre la prescripción administrativa y la penal en el seno de los delitos contra la Hacienda Pública ha sido objeto de amplio análisis y discusión por la doctrina. Al fin y al cabo, nos encontramos ante un asunto de importancia capital: los efectos jurídicos del paso del tiempo. La existencia de dos plazos de prescripción distintos en una materia en la que tradicionalmente se han producido colisiones como es el delito fiscal -al tratarse de una norma penal en blanco-, provoca disfunciones y desencuentros que han sido abordados por la reciente Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 7 de enero de 2025 (rec.núm.4494/2022, ECLI:ES:TS:2025:49).

La sentencia objeto del presente comentario se pronuncia sobre la correcta interpretación de los límites legalmente impuestos a la potestad de la Hacienda Pública para comprobar e indagar períodos impositivos ya prescritos administrativamente, respecto de los cuales no se ha producido la prescripción penal. En concreto, se abordan los efectos que cabe predicar cuando se produce un exceso respecto de las facultades de inspección de la Administración tributaria una vez transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción administrativa, instaurando un límite a dichos "excesos" en el procedimiento penal por delito fiscal»

[...]

4. ■ «¿Se debe conceder un nuevo trámite de alegaciones tras la modificación de la propuesta contenida en el Acta de Inspección?».

Acceso al documento original: [¿Se debe conceder un nuevo trámite de alegaciones tras la modificación de la propuesta contenida en el Acta de Inspección?](#)

👤 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Introducción

«En estas líneas me gustaría comentar una cuestión que hemos advertido en más de una Inspección tributaria cuando los plazos apremian. Vengo a hablar de las modificaciones que





se efectúan a las propuestas contenidas en el Acta y a la posibilidad de que se conceda al contribuyente un nuevo trámite de alegaciones tras dicha modificación.

Esta cuestión nos puede recordar a la ya analizada hace unos años por el Tribunal Supremo en relación con el procedimiento sancionador. En estos supuestos ya señaló

que cuando se modifica la propuesta de liquidación es necesario que se conceda un nuevo trámite de alegaciones.

Merece la pena hacer un breve recordatorio. Cuando llegó esta cuestión a casación, el Alto Tribunal señaló en su sentencia de 23 de julio de 2020, rec. 1993/2019, que la Administración sí podía iniciar un expediente sancionador con anterioridad a que se hubiera dictado la liquidación. Ahora bien, el propio Tribunal señalaba en dicha sentencia que nada impide que se inicie el procedimiento sancionador con anterioridad a que se dicte la liquidación, porque se permite salvaguardar el derecho a ser informado de la acusación y de defensa en la posibilidad de que, si se modifica la propuesta de liquidación, se le pueda conceder un nuevo trámite de alegaciones, en el que se debería incluir la liquidación finalmente notificada. En el fundamento de derecho cuarto de dicha sentencia de 2020 se indicaba lo siguiente: [...]»

VII.2.III. BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

👉 NÚMERO 296 – ENERO, 2025

▪ «*Dos supuestos de devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre Sucesiones Y Donaciones*»

Acceso al documento original: [65a802fc-67e4-b2c3-acd2-0074fb591086](https://www.bitplus.es/documento/65a802fc-67e4-b2c3-acd2-0074fb591086)

👉 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho

Introducción

« 1.- No es fácil encontrar Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹, pues al tratarse de un impuesto cedido a la Comunidades Autónomas, el enjuiciamiento de los actos de liquidación corresponde a los respectivos Tribunales Superiores de Justicia; pero en el caso que nos ocupa la actuación impugnada procedió de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria y por esta razón se dictaron por el Órgano Jurisdiccional inicialmente citado las Sentencias de 21 y 28 de Junio de 2024, sobre las que versan los comentarios que a continuación se exponen:

2.- Nos ocupamos en primer lugar de la Sentencia que lleva fecha de 28 de Junio de 2024, en la que se analiza un supuesto de devolución de ingresos indebidos, y con relación a ello la posible prescripción del derecho a obtener aquella, todo ello relacionado con la interrupción de la prescripción»

[...]

👉 NÚMERO 297 – FEBRERO, 2025

▪ «*Las consultas tributarias*»





Acceso al documento original: [5f2bb774-fd85-2554-0b45-4eb5dac4eb56](https://doi.org/10.5f2bb774-fd85-2554-0b45-4eb5dac4eb56)

👉 CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ. Subdirector General de Tributos. Dirección General de Tributos. Inspector de Hacienda del Estado.

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 extraordinaria 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»

[...]

VII.2.IV. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión

👉 NÚMERO 118 – ENERO, 2025





► OBSERVATORIO

1. ▀ «Directiva «FASTER» (Directiva del Consejo relativa a un ajuste de las retenciones en origen practicadas en exceso más rápido y seguro) »

🔥 LOURDES BUSTOS. Inspectora de Hacienda del Estado. Experto Nacional Destacado en la Comisión Europea

Resumen

«Este artículo analiza los antecedentes que dan lugar a la aprobación de la directiva «FASTER», su contenido y los trabajos posteriores a desarrollar para su aplicación efectiva a partir de 2030.

Dicha directiva introduce un certificado digital de residencia fiscal común para todos los estados miembros de la UE y supone un avance importante en la armonización de los procedimientos para evitar la doble imposición producida por el exceso de retenciones practicadas en origen sobre rendimientos de capital mobiliario pagados por empresas cotizadas residentes en la UE»

[...]

2. ▀ «El reto demográfico: medidas adoptadas en el IRPF»

🔥 RAQUEL ÁLAMO CERRILLO. Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Universidad de Castilla-La Mancha

Resumen

«El presente artículo recoge y explica de forma ordenada en atención a las diferentes figuras tributarias existentes en nuestro ordenamiento jurídico, las principales novedades, reformas y cambios operados principalmente por la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se crea un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, pero también por otras disposiciones legales como los (...)»

[...]

► NORMATIVA

1. ▀ «Resumen de las novedades tributarias más destacadas del año 2025»

🔥 FRANCISCO MELLADO BENAVENTE. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (en excedencia)

Resumen

«El presente artículo recoge y explica de forma ordenada en atención a las diferentes figuras tributarias existentes en nuestro ordenamiento jurídico, las principales novedades, reformas y cambios operados principalmente por la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se crea un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, pero también por otras disposiciones legales como los (...)»





2. ■ «Una primera aproximación al Impuesto Complementario en España para garantizar un nivel mínimo de imposición global»

 ENRIQUE ORTEGA CARBALLO - BRIAN BUSTOS GUAJAR

Resumen

«El presente trabajo analiza el Impuesto Complementario en España, introducido por la Ley 7/2024.

Este impuesto encuentra su origen en las Reglas Modelo de la OCDE y la Directiva (UE) 2022/2523, y tiene por finalidad asegurar un nivel mínimo de imposición global de 15 % a nivel jurisdiccional sobre las rentas obtenidas por entidades constitutivas que formen parte de grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud. Esto, mediante la aplicación de las reglas IIR y UTPR (reglas GloBE) y de un Impuesto Complementario nacional»

3. ■ «El nuevo impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco»

 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«Recientemente se ha aprobado un nuevo impuesto: el Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco. Se articula como un impuesto especial de fabricación no armonizado en el ámbito de la Unión Europea.

En este artículo analizamos los aspectos más relevantes de este impuesto, y en particular, los mecanismos de coordinación incorporados en la normativa para evitar distorsiones en el mercado único»

4. ■ «Las reformas operadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley Orgánica 1/2025»

 DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ. Letrado de la Administración de Justicia

Resumen

«La Ley Orgánica 1/2025 introduce importantes reformas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), centrándose en la ampliación de la exención de indemnizaciones por daños personales, la clarificación de las exenciones por despido o cese y la modificación del tratamiento fiscal de las anualidades por alimentos a favor de los hijos. Estas modificaciones buscan garantizar una mayor equidad y seguridad jurídica, adaptando el marco normativo a los nuevos retos sociales y económicos.

El presente trabajo analiza en profundidad las implicaciones jurídicas y prácticas de estas reformas, destacando sus efectos positivos y los desafíos que plantean»

▶ TRIBUNALES

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes





- «Devolución de la retención practicada sobre dividendos percibidos por no residentes en pérdidas»

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

Resumen

«En virtud del principio de libre circulación de capitales, cabe solicitar la devolución de las retenciones sobre dividendos practicadas a no residentes en situación de pérdida fiscal, debiendo tener un tratamiento fiscal equivalente al otorgado a los beneficiarios de dividendos residentes que registran un resultado negativo al finalizar el ejercicio fiscal»

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- «¿Cuándo debe aplicarse la regla especial de valoración de las ganancias patrimoniales contenida en el art. 37.1.b) LIRPF?»

👤 CARLOS ROMERO PLAZA. Profesor en UDIMA y UCV

Resumen

«El Tribunal Supremo analiza en su sentencia no1735/2024, de 30 de octubre, cuándo procede aplicar el apartado b) del artículo 37.1 LIRPF en contraposición con el apartado e), si estamos ante la transmisión de acciones o participaciones que suponen la pérdida de la condición de socio del transmitente. Señala que, cuando la transmisión de las participaciones se realice a un tercero resultará de aplicación la regla contenida en el apartado b), mientras que cuando la transmisión se realice a la propia sociedad nos encontraremos ante un supuesto de separación de socios, regulado en el apartado e)»

3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados

- «Tribunal Supremo: comprobación mediante el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas»

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

Resumen

«La Administración, ante la falta de concordancia entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional y sin que venga obligada a justificar, con carácter previo, que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse»

4. Impuesto sobre el Valor Añadido

- «Servicios Intragrupo, Precios de Transferencia e IVA»





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

Resumen

«¿Es posible que los servicios intragrupo puedan dejar de ser deducibles a efectos de IVA? Este es el tema del que se ocupa la sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2024, en el caso Weatherford Atlas Gip (asunto C-527/23)»

5. Procedimiento

▪ «No necesidad de motivación para iniciar el procedimiento de comprobación de valores»

 V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València

Resumen

«En un pronunciamiento trascendental, el Tribunal Supremo matiza su jurisprudencia sobre la necesidad de motivar en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación de valores, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidaciones y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real, «cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado». Así, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el fijado en la tasación hipotecaria, puede recurrirse al medio del art. 57.1.g) LGT «Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria».

▶ DOCTRINA ADMINISTRATIVA

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

▪ «Retribuciones de administrador no residente de una entidad española. Convenio hispano-británico»

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

Resumen

«Se someten a tributación en España las rentas percibidas por un consejero no residente de una entidad residente, sin que en dicha calificación se comprendan otras rentas percibidas como asesor, consultor, etc.»

 NÚMERO 119 – FEBRERO, 2025

▶ OBSERVATORIO

1. ▪ «Efectos de la inaplicación del régimen FEAC en canjes de personas físicas»

 ESTER GARCÍA CAMPS

Resumen





«En los últimos años, una de las cuestiones más controvertidas en el ámbito tributario es la referente a la aplicación del régimen FEAC en operaciones de canje de valores y aportaciones no dinerarias de participaciones, realizadas por personas físicas a favor de sociedades holding, cuando éstas van acompañadas de posteriores repartos de dividendos o transmisión de las participaciones aportadas, generándose rentas en la sociedad holding a las que les resulta de aplicación la exención sobre dividendos y [...]»

[...]

2. ■ «Buena fe y confianza legítima a efectos de la deducción fiscal por innovación tecnológica a la luz del Impuesto sobre Sociedades»

 DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ. Letrado de la Administración de Justicia

Resumen

«El presente trabajo explora el marco normativo y jurisprudencial que regula las deducciones fiscales por actividades de innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades. Se analiza el principio de confianza legítima consagrado en la Ley 40/2015 y su implicación en la actuación administrativa, en particular frente al carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia e Innovación según el art. 35.4 TR de la LIS [...]»

► NORMATIVA

1. ■ «La nueva instrucción de la AEAT sobre enajenación de bienes»

 MANUEL SANTOLAYA BLAY. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«Con efectos desde 1 de enero de 2025, la Agencia Tributaria dispone de una nueva Instrucción sobre enajenación de bienes que trata de incorporar las últimas modificaciones normativas habidas, a la vez que agilizar el procedimiento. La Instrucción aborda diversas materias, siendo, quizá, la más relevante, la concerniente a las reglas de la valoración de los bienes que deben ser objeto de enajenación»

► TRIBUNALES

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

■ «La cláusula «silenciosa» de beneficiario efectivo en la exención de intereses con destino comunitario»

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

Resumen

«Procede denegar la exención prevista para intereses percibidos por residentes en la Unión Europea, si el beneficiario efectivo es extracomunitario, a pesar de que la norma nada diga al respecto, por aplicación de la Directiva 2003/49/CE y la doctrina del TJUE»





2. Impuesto sobre Sociedades

- «Sobre la culpabilidad: condición esencial para la imposición de sanciones tributarias»»

🔥 SANTIAGO PEIRÓ Cervera. Asesor Fiscal

Resumen

«En estas líneas abordaremos si la falta de prueba sobre determinados aspectos relacionados con la deducibilidad fiscal de un gasto permite a la Administración calificar automáticamente la conducta del contribuyente como culpable, sin considerar posibilidades como la interpretación razonable de la norma, que excluiría la responsabilidad.

Para ello, examinaremos en detalle la Sentencia del Tribunal Supremo no 1695/2024, dictada el 29 de octubre de 2024»

3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados

- «Tribunal Supremo: No sujeción al ITPAJD de las autorizaciones de las terrazas de los bares en la vía pública»

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

Resumen

«El aprovechamiento especial del dominio público debido a la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública no constituye un hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

4. Impuesto sobre el Valor Añadido

- «Esperando a godot: nuevas reglas en IVA aplicables a los eventos en línea a partir de 2025»

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

Resumen

«A partir de 2025, las reglas del IVA en la UE para eventos en línea cambiarán radicalmente. Desde este año las conferencias, seminarios y cursos virtuales tributarán en el país del asistente, no en el del organizador. Este giro hacia la tributación en destino cerrará lagunas fiscales y proporcionará mayor seguridad jurídica. Se trata de un cambio clave para empresas y profesionales que ofrecen eventos digitales en el mercado único»

5. Procedimiento

- «La imposibilidad administrativa de comprobar períodos prescritos para investigar los delitos contra la Hacienda Pública»





👤 V. ALBERTO GARCÍA MORENO. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València

Resumen

«El ejercicio de la función de comprobación por parte de la Administración tributaria de las bases de una deuda fiscal ya prescrita administrativamente, además de no contar con ningún tipo de cobertura legal que lo autorice, representa un ejemplo paradigmático de vulneración de principios constitucionales y derechos fundamentales, entre los que figuran los principios de legalidad, seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y, por supuesto, el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE); motivo por el cual la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo no puede admitir la autonomía investigadora de la AEAT más allá del plazo de prescripción establecido expresamente por la normativa tributaria»

▶ DOCTRINA ADMINISTRATIVA

1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

▪ «*Equipo informático y establecimiento permanente. Deducción por doble imposición*»

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

Resumen

«La existencia de un equipo informático a disposición de la empresa no genera un establecimiento permanente, mediando convenio, si la actividad realizada por medio del mismo no es significativa. Si no procede la tributación en el otro Estado, no procede la deducción por doble imposición»

VII.2.V. NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

👤 Nº 119. ENERO-FEBRERO, 2025

1 ▪ *El recurso de casación contencioso-administrativo y el Derecho de la Unión Europea*»

HACIENDA Y ESTADO DE DERECHO. A propósito de la STJUE de 15 de octubre de 2024, KUBERA

👤 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antigo Magistrado del Tribunal Supremo. Miembro del CAI de la Asociación Española de Asesores Fiscales

Resumen

«El diseño actual del recurso de casación refuerza en nuestro sistema contencioso-administrativo la posición del Tribunal Supremo en la interpretación y aplicación del Derecho de la Unión Europea, sin perjuicio de la potestad soberana de los jueces de la instancia de, si lo estiman pertinente, plantear cuestión prejudicial. Ese plus de responsabilidad comporta paralelamente una mayor exigencia en el análisis en trámite de admisión de las cuestiones que se suscitan al amparo del artículo 88.2.f) LJCA y una correlativa mayor intensidad en la motivación de las decisiones de inadmisión cuando se invoque esa razón para apreciar el interés casacional objetivo. Así cabe inferirlo de los criterios sentados por la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 15 de octubre de 2024, KUBERA»





2. ■ «Ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos»

👤 JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS. Doctor en Derecho

Resumen

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 30 de mayo de 2024, relativa al asunto DISA (C-743/22), ha determinado que la normativa española que autorizaba a las Comunidades Autónomas a establecer tipos del Impuesto sobre Hidrocarburos diferenciados, para un mismo producto y un mismo uso, en función del territorio en que se consume el producto, contraviene la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003. Una conclusión que ha sido ratificada por el Tribunal Supremo y determinará un derecho a la devolución de los importes indebidamente pagados»



VIII. CONDICIÓN HUMANA

[Información – Noticias Judiciales - extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

ENERO-FEBRERO, 2025

A) ENERO, 2025.

▣ 1ª SENTENCIA. **Obtención de nacionalidad española por carta de naturaleza**

(El Pleno de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo dicta dos sentencias en esta materia)

■ EL TRIBUNAL SUPREMO FIJA DOCTRINA SOBRE LOS REQUISITOS LEGALES PARA CONCEDER LA NACIONALIDAD ESPAÑOLA POR CARTA DE NATURALEZA A LOS SEFARDÍES ORIGINARIOS DE ESPAÑA (16.01.2025)

👉 El Pleno de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha dictado dos sentencias que sientan los criterios decisorios que sintetizan la doctrina de la sala en la materia, para que puedan ser tenidos en cuenta en la litigiosidad pendiente sobre esta materia.

- La concesión de la nacionalidad española por carta de naturaleza a los sefardíes originarios de España conforme a la Ley 12/2015, de 24 de junio, corresponde a la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, que no está vinculada por la valoración del notario en el acta de notoriedad que contempla la ley acerca de si se cumplen o no los requisitos legales exigidos para la concesión.

- El artículo 1.2 de la Ley 12/2015 exige que los medios de prueba que permiten valorar si queda acreditada o no la condición de sefardí del solicitante, cumplan determinados requisitos para poder ser tomados en consideración como elementos de juicio. Es decir, se requiere que los medios probatorios observen de manera rigurosa los requisitos legalmente establecidos.

- Así, cuando el certificado expedido por el presidente de la comunidad judía o autoridad rabínica no reúne los requisitos de los apartados a), b) o c) del artículo 1.2 de dicha ley, no se le puede dar valor probatorio con base en el apartado g) del citado artículo, pues cuando el legislador hace referencia a «cualquier otra circunstancia que demuestre fehacientemente su condición de sefardí originario de España» debe entenderse referida a cualquier otra circunstancia distinta de las contempladas en los apartados anteriores de dicho artículo y no a las mismas circunstancias cuando no se cumplen en su integridad sus requisitos.

- Para el medio probatorio a que se refiere la letra f) del artículo 1.2 de la Ley 12/2015 consistente en el informe motivado que acredite la





pertenencia de los apellidos del solicitante al linaje sefardí de origen español, la ley alude a que se trate de un informe «emitido por entidad de competencia suficiente». La referencia legal a que el informe sea emitido por un «entidad» lleva a concluir que los informes de apellidos requieren el respaldo de una «colectividad considerada como unidad, y, en especial, cualquier corporación, compañía, institución, etc., tomada como persona jurídica» de competencia suficiente.

- Que el art. 1.2 de la Ley 12/2015 prevea como uno de los medios probatorios para acreditar la condición de sefardí originario de España el «informe motivado, emitido por entidad de competencia suficiente, que acredite la pertenencia de los apellidos del solicitante al linaje sefardí de origen español» no significa que cualquier informe que tenga tal objeto haya de ser necesariamente aceptado por la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública y por el tribunal que conozca de la impugnación de la resolución dictada por tal organismo, que deberá valorar el informe según las reglas de la sana crítica.

- Ello no impide que otros informes, como los genealógicos u otros que sean emitidos por expertos o investigadores puedan ser tomados en consideración como un elemento más entre los que, de manera más amplia, se admiten en la letra g) del artículo 1.2 de la Ley 12/2015 («cualquier otra circunstancia») y, por tanto, susceptibles de ser valorados conforme a las reglas de la sana crítica juntamente con los demás medios de prueba.

- Además de la acreditación de la condición de sefardí originario de España, es preciso que el solicitante acredite la especial vinculación con España. El artículo 1.3 de la Ley 12/2015 se refiere a los medios probatorios que, valorados en su conjunto, acreditan la especial vinculación con España. Para impugnar en casación la valoración en conjunto realizado por el tribunal de apelación de los medios probatorios aportados por el solicitante que cumplan los requisitos legales, es preciso denunciar un error notorio en la valoración de la prueba (arts. 477.2 y 5 LEC).

- No es contrario al art. 14 de la Constitución que la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, si ha detectado que estaba concediendo la nacionalidad española con base en una aceptación acrítica de las actas de notoriedad expedidas por notarios, sin cumplirse los requisitos exigidos por la Ley 12/2015, haya rectificado la práctica anterior y haya comenzado a valorar con rigor el cumplimiento de los requisitos legales. No hay derecho a la igualdad en la ilegalidad.

▶ 2ª SENTENCIA. **Las terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

(La Sala desestima el recurso de la Generalitat contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña)

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO FIJA QUE LOS BARES NO TIENEN QUE PAGAR IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS POR LAS TERRAZAS QUE TIENEN EN LA CALLE (21.01.2025)

👉 La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha establecido como doctrina que "el aprovechamiento especial del dominio





público permitido a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública no constituye un hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas”.

Añade el tribunal que la equiparación que aparentemente efectúa el artículo 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados entre las concesiones administrativas y las autorizaciones para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público -en este caso, terrazas de establecimientos de hostelería en la vía pública- “debe ser interpretado en el sentido de que no todo aprovechamiento especial del demanio, por sí solo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado, a efectos de su gravamen por el impuesto que nos ocupa”.

Indica que, en todo caso, “la constatación del requisito del desplazamiento patrimonial a efectos del gravamen de una autorización para el aprovechamiento especial del dominio público requiere un examen del contenido y circunstancias presentes en dicha autorización, por ser relevante a efectos fiscales”.

El Supremo desestima el recurso de la Generalitat de Catalunya contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de dicha comunidad que confirmó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional catalán, que, a su vez, estimó la reclamación de una contribuyente contra la liquidación de la Agencia Tributaria de Cataluña por el concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«ITPAJD»], modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El abogado de la Generalitat sostenía que la autorización administrativa para la instalación y explotación de una terraza en un espacio público sea a través de un aprovechamiento especial sea a través de un uso privativo con instalaciones desmontables, entra plenamente dentro de la definición del hecho imponible del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El origen del pleito fue el requerimiento de la Agencia Tributaria de Cataluña a una contribuyente, en un procedimiento de control de presentación de liquidaciones, para que presentase autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, por la instalación de una terraza en la vía pública que le había autorizado el Ayuntamiento de Badalona. La interesada respondió al requerimiento manifestando que no estaba obligada a presentar la declaración, pues ya pagaba la tasa por la ocupación de la terraza.

Iniciado procedimiento de comprobación limitada, se le notificó propuesta de liquidación el 22 de enero de 2019. Tras la presentación de alegaciones, se dictó liquidación provisional el 12 de abril de 2019 en concepto de "concesiones administrativas", considerando que están sujetos a ITPAJD todos los actos de las Administraciones Públicas por los cuales se atribuye a los particulares el aprovechamiento específico -de la intensidad que fuera- de bienes de dominio público, dato que concurre en el presente caso.

▶ 3ª SENTENCIA. **Los períodos electorales y el deber de neutralidad**

(Infracción en rueda de prensa del 30 de junio de 2023, tras la celebración de la reunión del Consejo de la Unión Europea)





▪ EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA LA MULTA DE 2.200 EUROS QUE LA JUNTA ELECTORAL IMPUSO AL PRESIDENTE DEL GOBIERNO POR INFRINGIR EL DEBER DE NEUTRALIDAD EN PERIODO ELECTORAL (31.01.2025)

👉 La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso interpuesto por el presidente del Gobierno, Pedro Sánchez, contra la multa de 2.200 euros que le impuso la Junta electoral Central (JEC) por infringir el deber de neutralidad de los poderes públicos en periodo electoral durante la rueda de prensa ofrecida el 30 de junio de 2023, tras la celebración de la reunión del Consejo de la Unión Europea, en la que ensalzó los logros de su gobierno y desacreditó a los adversarios políticos.

La Sala considera que está fuera de duda que con sus respuestas el demandante -como señala la JEC en el acuerdo sancionador- "desacreditó a formaciones adversarias, lo que es un mensaje electoral dirigido a captar votos. También hubo ensalzamiento de logros, en concreto en economía, lo que no niega el propio demandante, palabras que se entremezclan con una censura al líder del PP por lo declarado días antes en Bruselas".

Señala que frente a lo que alega el demandante, la prohibición del artículo 50.2 de la LOREG "impide valoraciones, obviamente críticas, sobre adversarios electorales. Esto será jurídicamente admisible fuera de actos institucionales, pero, como hemos dicho, en el corto lapso que media entre la convocatoria y la celebración de las elecciones es soportable una específica e intensa garantía de neutralidad e igualdad en el desempeño de cargos institucionales, lo que implica modular en este tiempo, tanto la libertad de expresión, como el ejercicio del cargo institucional de naturaleza política".

La sentencia explica que la prohibición del artículo 50.2 de la LOREG "no puede quedar ceñida sólo a "declaraciones sobre logros" -como en este caso también hubo y lo admite el demandante-, olvidando que el principio de neutralidad se vincula al de igualdad exigible de forma que en actos institucionales y en periodo electoral, quien ejerza un cargo institucional no se prevalega de su condición y de su ejercicio para emitir mensajes con voluntad de captación de votos y menoscabo del contrincante".

Concluye que "no es sostenible afirmar que la JEC, al aplicar a esas valoraciones críticas la lógica del artículo 50.2 de la LOREG, haya incurrido en "perturbación indebida" de la acción política, cuando lo que ha hecho es ejercer, como Administración electoral, su potestad para garantizar la pureza del proceso electoral, deduciendo del artículo 50.2 sus lógicas exigencias y lo ha hecho razonándolo".

B) FEBRERO, 2025

▶ 1ª SENTENCIA. **Transparencia y tarjetas "revolving"**

(La información debe permitir al consumidor medio comprender el producto ofertado y los riesgos derivados del mismo)

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO FIJA LOS CRITERIOS PARA DECLARAR ABUSIVOS LOS INTERESES DE LAS TARJETAS 'REVOLVING' POR FALTA DE TRANSPARENCIA (03.02.2025)

👉 El Pleno de la Sala Primera, de lo Civil, del Tribunal Supremo ha dictado dos sentencias en las que se pronuncia sobre la falta de transparencia y la abusividad de





la cláusula del contrato de tarjeta de crédito que fija el interés remuneratorio, evaluada conjuntamente con las que establecen el sistema de amortización revolving.

La Sala recuerda que el crédito revolving es un crédito al consumo con interés, de duración indefinida o de duración definida prorrogable de forma automática, concedido a personas físicas, en el que el consumidor puede disponer hasta el límite del crédito concedido sin tener que pagar la totalidad de lo dispuesto en un plazo determinado, sino que reembolsa el crédito dispuesto de forma aplazada, mediante el pago de cuotas periódicas cuyo importe puede consistir en una cantidad fija o en un porcentaje de la cantidad dispuesta, siendo habitual que la entidad financiera fije, por defecto, una cantidad o un porcentaje bajo, lo que alarga significativamente el plazo de amortización y supone la generación de una gran cantidad de intereses al amortizarse poco capital en cada cuota. El crédito se renueva de manera automática en el vencimiento de cada cuota (habitualmente, mensual) por lo que es un crédito rotativo o revolvente, equiparable a una línea de crédito permanente. El riesgo de encadenarse a una deuda indefinida, que nunca se termine pagar, hace preciso que el consumidor reciba una información sobre estas características y estos riesgos, con un contenido y presentación adecuada y en el momento oportuno.

La información, que ha de ser facilitada al consumidor antes de celebrar el contrato, debe exponer de manera transparente por su contenido, forma de expresión y ubicación en el documento, el funcionamiento concreto del mecanismo de recomposición del capital y su influencia en la liquidación de los intereses y en la amortización del capital dispuesto, especialmente en los supuestos de incremento notable del riesgo. Debe informarse, por tanto, de la relación entre la elevada TAE, el mecanismo de recomposición del capital y las demás cláusulas con trascendencia en la creación de los riesgos descritos, de manera que el consumidor esté en condiciones de valorar, basándose en criterios precisos e inteligibles, las consecuencias económicas que se deriven para él.

La información debe permitir al consumidor medio comprender el producto ofertado, tomar conciencia de los riesgos que se derivan del plazo indefinido o prorrogable automáticamente, el elevado tipo de interés, la recomposición constante del crédito, la escasa amortización del capital en el caso de cuotas bajas, y el anatocismo; y, asimismo, debe permitirle comparar las diversas ofertas, lo que hace necesario una información diferenciada sobre las características, los costes y los riesgos de las tres modalidades de financiación que por lo general son electivas, por más que en muchos casos se aplique, por defecto, la modalidad revolving. Porque la diferencia de la modalidad revolving con la modalidad de pago aplazado a fin de mes, sin intereses, puede ser fácil de comprender, pero no lo es tanto la diferencia entre la modalidad de pago aplazado, que es en realidad un préstamo al consumo, parecido a la compra a plazos, y la modalidad revolving.

Aunque la falta de transparencia no supone automáticamente que una cláusula contractual sea considerada abusiva, en el caso de las tarjetas revolving, la falta de transparencia de la cláusula relativa a la TAE, valorada junto con las cláusulas relativas al sistema de amortización, el anatocismo y la escasa cuota mensual, no es inocua para el consumidor, sino que provoca un grave desequilibrio, en contra de las exigencias de la buena fe, puesto que, al ignorar los riesgos significativos que entraña dicho sistema de amortización, no puede comparar la oferta con las de otros sistemas de amortización y se compromete en un contrato que puede tener para él graves consecuencias pues puede terminar siendo lo



que la sala ha venido en llamar un «deudor cautivo» y el Banco de España denomina «efecto bola de nieve»

▶ 2.ª SENTENCIA. **Delitos a los que no les aplicable la amnistía de 2024**

(Rechazo de petición de beneficio al amparo de la ley de Amnistía ya que no es aplicable a delitos de corrupción sin relación alguna con el “procés»)

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA 4 AÑOS Y MEDIO DE PRISIÓN A LA EXPRESIDENTA DEL PARLAMENTO DE CATALUNYA POR PREVARICACIÓN Y FALSEDAD AL CONTRATAR A UN CONOCIDO PARA LLEVAR LA WEB DE LA INSTITUCIÓ DE LES LLETRES CATALANES POR 335.000 EUROS (12.02.2025)

👉 La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 4 años y medio de prisión, 13 años de inhabilitación y multa de 36.000 euros impuesta a la expresidenta del Parlamento de Cataluña Laura B. por delitos de prevaricación administrativa, continuado de falsedad en documento oficial y como inductora de un delito continuado de falsedad en documento mercantil, por adjudicar de forma irregular a un conocido, mediante 18 contratos menores, la elaboración del portal web de la Institució de les Lletres Catalanes (ILC), que ella dirigía entre 2013 y 2018, por valor de 335.700 euros.

Además, el tribunal, de acuerdo con la Fiscalía, rechaza la petición de la recurrente de que se le aplicase la ley de Amnistía de junio de 2024, ya que los hechos probados que han sido calificados como delitos de prevaricación y de falsedad no guardan relación alguna con el proceso independentista catalán.

La Sala desestima íntegramente el recurso de casación de Laura B. en el que, entre otros motivos, cuestionaba la proporcionalidad de la pena impuesta y se basaba para ello en que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña propuso en su sentencia un indulto parcial para dejar en dos años la pena de prisión, y en el voto particular discrepante de una magistrada del tribunal catalán que reclamaba una condena inferior.

El Supremo rechaza esos argumentos y considera proporcionada la pena impuesta porque “los hechos probados se enmarcan en una conducta inserta en la corrupción de un funcionario público que se sitúa al margen de la ley, la desobedece y vulnera los principios que informan el actuar de la administración pública. Enmarcados los hechos en la corrupción es difícil atender la consideración que la recurrente expresa”.

Afirma que la conducta típica en los delitos de corrupción se centra en la obtención de puestos dentro del Estado, directamente o a través de influencias, para delinquir, para obtener ventajas patrimoniales, para dismantelar al Estado, o para apropiarse del patrimonio del Estado. “En ocasiones, desde esa ocupación, directa o indirecta, se utiliza el puesto estatal para extorsionar a personas, físicas o jurídicas, o para asegurarse la adjudicación de contratos, propiciando situarse en los dos lados de la contratación, como Estado y como adjudicatario de la concesión o del contrato, alterando las condiciones de la libre competencia. Son imaginables muchas formas de actuar, asegurándose el enriquecimiento personal y los favores del poder, desde dentro o a través de personas interpuestas”, subrayan los magistrados.





El tribunal explica que la reacción de los Códigos penales ha consistido en la tipificación de nuevas figuras penales y junto a las clásicas de prevaricación, cohecho y malversación han surgido nuevas figuras típicas como el tráfico de influencias, el fraude a la administración, etc.... "dirigidas a reprimir conductas antisociales en las que la lesión a la ciudadanía es mucho mayor que la que se deriva del coste patrimonial consecuente a un enriquecimiento ilícito, pues se ponen en cuestión aspectos básicos de la ordenación social, como los principios de transparencia, de igualdad de oportunidades, de objetividad en el ejercicio de la función pública y, por ende, el propio funcionamiento del sistema democrático que se cuestiona con los comportamientos en los que el sistema de poder es empleado para el enriquecimiento de unos pocos en detrimento de la ciudadanía".

La sentencia, dictada por unanimidad y ponencia del presidente en funciones de la Sala Segunda, Andrés Martínez Arrieta, concluye que desde la perspectiva expuesta el alegato de la recurrente "es difícilmente atendible, dada la entidad del daño producido, porque no sólo se ha producido un quebranto patrimonial, al Estado o a terceros concurrentes, sino también un daño a las normas de convivencia y de ordenación social, en los términos señalados, por un funcionario público llamado a observar las exigencias del Estado de derecho".

No aplicable la ley de Amnistía

La acusada alegaba para considerar que debía serle aplicada la amnistía que en su persona concurre un "perfil netamente independentista" y que desarrolló la dirección de la Institució de les Lletres Catalanes "en el marco de gobierno con vocación netamente procesista".

El Supremo contesta que "ni el perfil, ni el desarrollo de una acción de gobierno, en la parcela administrativa que dirigía la recurrente, permiten considerar que la conducta por la que ha sido condenada se enmarca en un contexto del denominado proceso independentista catalán". Añade que el hecho probado refiere una contratación administrativa para facilitar una adjudicación directa a una persona obviando la normativa que está prevista para evitar la corrupción y asegurar la transparencia y la igualdad de los posibles licitantes.

Para el Supremo, en ninguno de los apartados de la Ley de Amnistía puede encuadrarse la conducta de Laura B., "a excepción de la consideración de la existencia de un perfil intensamente independentista, que remite a una consideración propia de un derecho penal de autor y no un derecho penal de actos, que es lo reflejado en el hecho probado, en el que se refiere una conducta que ha sido subsumida en un tipo penal".

La Sala desestima también la vulneración del derecho a la presunción de inocencia, y destaca que la inobservancia de las exigencias para la contratación, el fraccionamiento de los trabajos realizados y las cantidades facturadas con incumplimiento de la normativa aplicable, se ha declarado por el TSJ catalán a partir de la constatación documental, los correos electrónicos de los que resulta la asunción por la recurrente de esa contratación, la declaraciones del coimputado, y las testificales de los funcionarios de la ILC.

En síntesis, los hechos probados recogen que Laura B., cuando era directora de la ILC, entre 2013 y 2018, recibió el encargo de elaborar un portal web de referencia de las letras catalanas. Para ello, encomendó su creación, desarrollo y mantenimiento a un conocido suyo, pese a saber que al hacerlo prescindía del procedimiento administrativo de contratación preceptivo y las exigencias que comportaba la libre concurrencia y precio.





Durante una reunión de la Junta de Gobierno de la Institución en la que se abordó el asunto, no informó de que el portal ya había sido adjudicado. Al ser advertida por los funcionarios del trámite legal que había que seguir, decidió simular la adjudicación de los trabajos ya encargados, siguiendo la tramitación administrativa prevista para los contratos menores, abonando, a través de una persona interpuesta, el importe de los trabajos realizados. El valor de los 18 contratos ascendió a 335.700 euros.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña también condenó a otras dos personas, una de ellas a la que se le adjudicó el contrato y otra el administrador de una empresa informática. Fueron considerados cooperadores necesarios del delito continuado de falsedad en documento oficial y autores de un delito continuado de falsedad en documento mercantil, con la atenuante de confesión, por lo que se les impuso 2 años de prisión y 1 año y 2 meses respectivamente. Ninguno de los dos recurrió su condena ante el Tribunal Supremo.

▶ 3ª SENTENCIA. **Derecho fundamental en todo caso a la intimidad de la persona**

[La Sala concluye que no es admisible calificar de ‘meras irregularidades procedimentales o formales’ la obtención de informaciones secretas, documentos y datos reservados que afectan al derecho fundamental a la intimidad de una persona]

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA UN AÑO DE PRISIÓN AL EXDIRECTOR ADJUNTO DE LA POLICÍA POR REVELAR SECRETOS DE JORDI PUJOL FERRUSOLA CONTENIDOS EN UN ‘PENDRIVE’ (19.02.2025)

Los datos reservados fueron sustraídos de forma ilícita de un dispositivo o sistema de almacenamiento informático por autores desconocidos, en Los datos reservados fueron sustraídos de forma ilícita de un dispositivo o sistema de almacenamiento informático por autores desconocidos, en una intervención que no contó con autorización judicial, y que E.P. ordenó incorporar a un ‘pendrive’ y entregar a la Unidad policial encargada de la Delincuencia Económica y Fiscal (UDEP), que investigaba a la familia Pujol.

El tribunal desestima los recursos presentados tanto por E.P. como por la Fiscalía contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que impuso la condena, que incluye una multa de 7.200 euros y el pago de una indemnización de 2.000 euros a Jordi Pujol Ferrusola. El TSJ de Madrid, en la sentencia ahora confirmada, revocó la dictada en primera instancia por la Audiencia Provincial de Madrid, que había absuelto a E.P. por considerar que su conducta, aunque estuvo alejada de un correcto actuar profesional, no merecía reproche penal.

El Supremo concluye que no es admisible calificar de ‘meras irregularidades procedimentales o formales’ la obtención de informaciones secretas, documentos y datos reservados que afectan al derecho fundamental a la intimidad de una persona y afirmar que su difusión y entrega a terceros, como lo es un departamento policial que investiga su conducta, es un acto propio de la actividad profesional de un funcionario policial. El tribunal subraya que el principio rector de actuación de la policía debe sujetarse a la Constitución y al ordenamiento jurídico, no incorporando al proceso de investigación aquellas diligencias, informaciones y actuaciones realizadas en vulneración de derechos fundamentales.





Según los hechos probados de la sentencia, “en fecha no concretada y por autores desconocidos”, se produjo la ilícita sustracción de los datos de intimidad personal, familiar, económica y societaria de Jordi Pujol Ferrusola, incluidos en numerosos documentos. El afectado nunca prestó autorización para la revelación o cesión de sus datos, añade el relato fáctico.

E.P., que era entonces el director adjunto operativo de la Policía, decidió en marzo de 2015 utilizar esa información reservada a sabiendas de que no procedía de una intervención con previa autorización judicial, y que había recibido del comisario jefe de la unidad de asuntos internos. No está probado, añaden los hechos, que E.P. participara en la fase de apoderamiento ilícito del material.

Lo que hizo fue ordenar a personal de su secretaría que se grabara la información en un “pendrive” USB y dio instrucciones para que se entregara a la Comisaría General de Policía Judicial, de la que depende la Unidad de Delincuencia Económica y Fiscal (UDEF), lo que se efectuó con el acompañamiento de un oficio que decía: “A los efectos que procedan, se adjunta Pen-Drive, conteniendo 939 archivos distribuidos en 32 carpetas, conteniendo información confidencial sobre la familia Pujol, así como de instituciones y miembros de la Generalitat de Cataluña”.

Más de un año después, en abril de 2016, la UDEF presentó un informe, que adjuntaba el pendrive, en el Juzgado centralde Instrucción número 5 de la Audiencia Nacional, que investigaba desde hacía varios años a Jordi Pujol Ferrusola y otros miembros de su familia. Tras varias indagaciones que descubrieron la procedencia ilícita de la información, el juez de la Audiencia excluyó el pendrive y acordó que no se utilizará en el procedimiento, y dedujo testimonio contra E.P. para que fuese investigada su actuación por los Juzgados de Madrid.

El alto tribunal, en sentencia de la que ha sido ponente el presidente en funciones de la Sala, Andrés Martínez Arrieta, desestima todos los motivos del recurso de E.P. Éste defendía haber seguido el cauce normal de investigaciones en el seno de la Policía, al poner la información que le había llegado en manos de quienes estaban indagando los presuntos delitos de la familia Pujol, y consideró inaceptable que se pensara que lo que pretendía era perjudicar a Jordi Pujol Ferrusola, ya que lo único que quería es que se aclarasen los hechos investigados.

El Supremo contesta que E.P. conocía el contenido y el carácter de información reservada y secreta de los datos, como se deduce del oficio de remisión a la UDEF, y también la ausencia de mandato judicial en su obtención, que suponía una injerencia en la intimidad de una persona, ya que tampoco había una autorización del interesado para el acceso a sus datos. El tribunal destaca que, por su posición en la estructura policial, debió cuestionar la legalidad de la obtención del documento que le fue entregado, como premisa previa a cualquier actuación posterior sobre el mismo.

“Desde luego si es función de la policía (...) la de ejercer su función con absoluto respeto a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (...) siendo responsable, personal y directamente, por la actuación profesional que llevaren a cabo, infringiendo o vulnerando las normas legales”, indican los magistrados.

Añade que el acusado entregó los datos a la UDEF sin advertir de la procedencia de la información con la intención de que surtiera efecto en la investigación una información





obtenida de manera no ajustada al ordenamiento, con incumplimiento grave de los principios rectores de actuación policial que resultan de la Constitución y del ordenamiento jurídico. Se trata -indica la Sala- de una información que afecta a la intimidad de una persona, que no ha sido obtenida legalmente, y por ello no debió cederla a terceros, sin depurar la conducta que resultaba de la información recibida.

Esa remisión a la Unidad de investigación rellena la tipicidad penal porque la información subrepticamente obtenida, afectante a la intimidad del perjudicado, ha sido cedida a un tercero para que surta efectos en la investigación que desarrollaba, "de alguna manera, blanqueando la ilicitud de su origen".

El tribunal también desestima el recurso de la Fiscalía, que, aun considerando reprobable de todo punto la actuación del acusado, consideraba que el artículo del Código Penal por el que se ha sido condenado excluye a los funcionarios públicos y sólo puede ser cometido por particulares. El Supremo rechaza que dicho artículo (el 197.3) requiera un elemento de autoría especial. Añade que el artículo 417, referido a funcionarios públicos que revelen secretos, también sería de aplicación en este caso, pero no ha sido objeto de acusación. Una intervención que no contó con autorización judicial, y que E.P. ordenó incorporar a un "pendrive" y entregar a la Unidad policial encargada de la Delincuencia Económica y Fiscal (UDEF), que investigaba a la familia Pujol.

El tribunal desestima los recursos presentados tanto por E.P. como por la Fiscalía contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que impuso la condena, que incluye una multa de 7.200 euros y el pago de una indemnización de 2.000 euros a Jordi Pujol Ferrusola. El TSJ de Madrid, en la sentencia ahora confirmada, revocó la dictada en primera instancia por la Audiencia Provincial de Madrid, que había absuelto a E.P. por considerar que su conducta, aunque estuvo alejada de un correcto actuar profesional, no merecía reproche penal.

El Supremo concluye que no es admisible calificar de "meras irregularidades procedimentales o formales" la obtención de informaciones secretas, documentos y datos reservados que afectan al derecho fundamental a la intimidad de una persona y afirmar que su difusión y entrega a terceros, como lo es un departamento policial que investiga su conducta, es un acto propio de la actividad profesional de un funcionario policial. El tribunal subraya que el principio rector de actuación de la policía debe sujetarse a la Constitución y al ordenamiento jurídico, no incorporando al proceso de investigación aquellas diligencias, informaciones y actuaciones realizadas en vulneración de derechos fundamentales.

Según los hechos probados de la sentencia, "en fecha no concretada y por autores desconocidos", se produjo la ilícita sustracción de los datos de intimidad personal, familiar, económica y societaria de Jordi Pujol Ferrusola, incluidos en numerosos documentos. El afectado nunca prestó autorización para la revelación o cesión de sus datos, añade el relato fáctico.

E.P., que era entonces el director adjunto operativo de la Policía, decidió en marzo de 2015 utilizar esa información reservada a sabiendas de que no procedía de una intervención con previa autorización judicial, y que había recibido del comisario jefe de la unidad de asuntos internos. No está probado, añaden los hechos, que E.P. participara en la fase de apoderamiento ilícito del material.





Lo que hizo fue ordenar a personal de su secretaría que se grabara la información en un 'pendrive' USB y dio instrucciones para que se entregara a la Comisaría General de Policía Judicial, de la que depende la Unidad de Delincuencia Económica y Fiscal (UDEF), lo que se efectuó con el acompañamiento de un oficio que decía: "A los efectos que procedan, se adjunta Pen-Drive, conteniendo 939 archivos distribuidos en 32 carpetas, conteniendo información confidencial sobre la familia Pujol, así como de instituciones y miembros de la Generalitat de Cataluña".

Más de un año después, en abril de 2016, la UDEF presentó un informe, que adjuntaba el pendrive, en el Juzgado central de Instrucción número 5 de la Audiencia Nacional, que investigaba desde hacía varios años a Jordi Pujol Ferrusola y otros miembros de su familia. Tras varias indagaciones que descubrieron la procedencia ilícita de la información, el juez de la Audiencia excluyó el pendrive y acordó que no se utilizará en el procedimiento, y dedujo testimonio contra E.P. para que fuese investigada su actuación por los Juzgados de Madrid.

El alto tribunal, en sentencia de la que ha sido ponente el presidente en funciones de la Sala, Andrés Martínez Arrieta, desestima todos los motivos del recurso de E.P. Éste defendía haber seguido el cauce normal de investigaciones en el seno de la Policía, al poner la información que le había llegado en manos de quienes estaban indagando los presuntos delitos de la familia Pujol, y consideró inaceptable que se pensara que lo que pretendía era perjudicar a Jordi Pujol Ferrusola, ya que lo único que quería es que se aclarasen los hechos investigados.

El Supremo contesta que E.P. conocía el contenido y el carácter de información reservada y secreta de los datos, como se deduce del oficio de remisión a la UDEF, y también la ausencia de mandato judicial en su obtención, que suponía una injerencia en la intimidad de una persona, ya que tampoco había una autorización del interesado para el acceso a sus datos. El tribunal destaca que, por su posición en la estructura policial, debió cuestionar la legalidad de la obtención del documento que le fue entregado, como premisa previa a cualquier actuación posterior sobre el mismo.

"Desde luego si es función de la policía (...) la de ejercer su función con absoluto respeto a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (...) siendo responsable, personal y directamente, por la actuación profesional que llevaran a cabo, infringiendo o vulnerando las normas legales", indican los magistrados.

Añade que el acusado entregó los datos a la UDEF sin advertir de la procedencia de la información con la intención de que surtiera efecto en la investigación una información obtenida de manera no ajustada al ordenamiento, con incumplimiento grave de los principios rectores de actuación policial que resultan de la Constitución y del ordenamiento jurídico. Se trata -indica la Sala- de una información que afecta a la intimidad de una persona, que no ha sido obtenida legalmente, y por ello no debió cederla a terceros, sin depurar la conducta que resultaba de la información recibida.

Esa remisión a la Unidad de investigación rellena la tipicidad penal porque la información subrepticamente obtenida, afectante a la intimidad del perjudicado, ha sido cedida a un tercero para que surta efectos en la investigación que desarrollaba, "de alguna manera, blanqueando la ilicitud de su origen".



El tribunal también desestima el recurso de la Fiscalía, que, aun considerando reprobable de todo punto la actuación del acusado, consideraba que el artículo del Código Penal por el que se ha sido condenado excluye a los funcionarios públicos y sólo puede ser cometido por particulares. El Supremo rechaza que dicho artículo (el 197.3) requiera un elemento de autoría especial. Añade que el artículo 417, referido a funcionarios públicos que revelen secretos, también sería de aplicación en este caso, pero no ha sido objeto de acusación.

► 4ª SENTENCIA. **Corrección o no de Autos de autorización de entrada y registro, desde el plano de la legalidad ordinaria y ajustados a la legalidad constitucional**

[La Sala de Apelación del alto tribunal considera que el delito investigado permite esta diligencia y que el juicio de proporcionalidad se ha cumplido]

■ EL TRIBUNAL SUPREMO DESESTIMA POR UNANIMIDAD LOS RECURSOS CONTRA LOS AUTOS DE ENTRADA Y REGISTRO EN LOS DESPACHOS DEL FISCAL GENERAL DEL ESTADO Y DE LA FISCAL PROVINCIAL DE MADRID (21.02.2025)

👉 La Sala de Apelación del Tribunal Supremo, por unanimidad, ha desestimado este viernes los recursos de apelación interpuestos frente a dos autos del Magistrado-Instructor dictados en esta causa especial con fecha 30 de octubre de 2024, por los que se autorizó la entrada y registro en los despachos profesionales de los dos investigados, el fiscal general del Estado, Álvaro García Ortiz, y la fiscal provincial de Madrid, María Pilar Rodríguez Fernández.

Las resoluciones recurridas contienen dos decisiones claramente diferenciadas: de un lado, acuerdan la entrada y registro en los despachos de los investigados; y, de otro, autorizan la incautación del material informático relacionado con los hechos y sujetos investigados. De hecho, las entradas y registros autorizadas, como claramente se extrae del propio tenor literal de la parte dispositiva de los autos cuestionados, lo fueron «al objeto de proceder a la intervención de aquellos dispositivos informáticos, objetos, documentos y demás efectos que pudieran tener relación con el delito de revelación de secretos». Esta finalidad también se motiva y especifica en sus respectivos fundamentos de derecho, en el ordinal tercero.

Los recurrentes son: el Ministerio Fiscal, Don Álvaro García Ortiz, y Dña. María Pilar Rodríguez Fernández, y son recurridas: 1) D. Alberto González Amador, 2) La Asociación Profesional e Independiente de Fiscales (APIF), 3) El Ilustre Colegio de la Abogacía de Madrid (ICAM), 4) La Fundación Foro Libertad y Alternativa, y 5) El Sindicato Colectivo de Funcionarios Manos Limpias.

El Tribunal de Apelación, que ejerce su jurisdicción, lo ha sido con acatamiento de todas las partes, sin que se haya producido recusación alguna en cuanto a su composición.

Objeto del recurso:

1. La cuestionada legalidad de los Autos cuestionados, en donde el Magistrado Instructor acuerda dos entradas y registros en los dos despachos oficiales de los investigados recurrentes.
2. La proporcionalidad de la medida.
3. Su necesidad.





4. La concurrencia de los principios de idoneidad y de especialidad.
5. La extensión temporal del objeto de la investigación.
6. Las garantías de la incautación de los elementos informáticos/telemáticos.

Sin embargo, no son objeto de este recurso de apelación, los siguientes aspectos:

1. La comisión de un presunto delito de revelación de secretos, definido en el art. 417 del Código Penal, por la razón de que este aspecto ya ha sido pronunciado así por la Sala de Admisión con fecha 15 de octubre de 2004. De modo que sus contornos jurídicos le vienen así impuestos al Magistrado Instructor.
2. La existencia de indicios racionales de criminalidad para investigar a los aforados, es algo que también está declarado en la referida resolución judicial de la Sala de Admisión. Buena prueba de ello es que, en caso contrario, no se habría producido la admisión de este procedimiento.
3. Que, en función del nombramiento de Magistrado Instructor, éste tiene la obligación legal de ajustar su comportamiento al de un juez de instructor ordinario, y, en consecuencia, investigar con total independencia la existencia, o no, de la comisión de un presunto delito, tanto del señalado anteriormente (art. 417 del Código Penal), como otros conexos. O bien llegar a la conclusión de la inexistencia de delito, si avanzada la investigación hubiera méritos para ello.
4. Por eso, y tenemos que dejarlo bien subrayado aquí, ya desde este momento, no cabe pronunciarnos sobre la inexistencia de delito, porque el ámbito de nuestra función, ahora, reside exclusivamente en determinar si los Autos citados de entrada y registro fueron, o no, correctos, desde el plano de la legalidad ordinaria y ajustados a alegalidad constitucional.
5. De manera que otras cuestiones que los recurrentes invocan, como que no hay delito porque el contenido de lo presuntamente revelado era ya público, o si se causó daño con más o menos intensidad a la causa pública o al tercero afectado, no son cuestiones de este recurso de apelación, y no podemos pronunciarnos en este momento procesal, sobre su alcance jurídico.

Los autos recurridos, ambos de fecha 30 de octubre de 2024, se dictan por el Magistrado-Instructor con la finalidad de autorizar la entrada y registro en los despachos profesionales de los dos investigados, D. Álvaro García Ortiz y Dña. María Pilar Rodríguez Fernández, «al objeto de proceder a la intervención de todos aquellos dispositivos informáticos, objetos, documentos y demás efectos que pudieran tener relación con un delito de relevación de secretos»

Resumen del razonamiento judicial:

El delito investigado lo permite, la investigación era necesaria, le viene impuesta al Magistrado Instructor por el Auto de la Sala de Admisión, el medio es el único posible, los aparatos e instrumentos se encuentran en el despacho de una oficina pública, ni la FGE ni ninguna otra institución tienen una garantía de inmunidad, quien instruye es el Tribunal Supremo, a quien la ley le confiere esa actuación, la motivación es suficiente, es por ello que el juicio de proporcionalidad se encuentra cumplido.





Ciertamente en dependencias de Fiscalía, como de cualquier Juzgado, existen múltiples expedientes que contienen datos de igual o mayor relevancia que los ahora investigados, cuya revelación pudiera potencialmente afectar no solo a la adecuada administración de justicia sino a la intimidad de terceros, de modo que el juicio de proporcionalidad en la injerencia debe ser reforzado; que en este caso resulta, no sólo del auto que la acuerda, sino especialmente en la explícita remisión a toda la investigación previa, refrendada en el Auto de admisión dictado por la Sala, donde la jurisprudencia tradicional, se atiende a indicios reforzados. También habría que atender a cautelas adicionales en la extracción de datos, facilitada por el acotamiento del objeto investigado, que, en todo caso, desde la posición *ex ante* neque nos encontramos, excedería del ámbito de este recurso.

No queda otra alternativa, porque, en caso contrario, si concluyéramos que es un lugar de imposible prospección judicial, por el lugar donde se iba a practicar (una alta institución del Estado), conllevaría la renuncia a la misma investigación y ala consiguiente creación de un ámbito de impunidad que no resulta de ningún lugar ni apartado de nuestro ordenamiento jurídico, ni de la debida transparencia que debe guiar la actuación de todas las instituciones en un estado de derecho y democrático. Máxime cuando quien está verificando tal juicio de proporcionalidad, necesidad e idoneidad es la Sala Segunda del Tribunal Supremo, órgano jurisdiccional a quien corresponde esta investigación, y que, mediante el Auto de 15 de octubre de 2024, dictado por los cinco integrantes de su Sala de Admisión, ha considerado que era necesario llevara cabo una investigación judicial sobre la presunta comisión de un delito de revelación de secretos precisamente al investigado ya señalado. Luego si el Tribunal Supremo tiene la facultad de investigar a un aforado, que lo es precisamente por su rango en nuestra arquitectura constitucional y por la función que desempeña en nuestro Estado de Derecho, lo que lleva como consecuencia que el órgano instructor tiene que tener los modos e instrumentos necesarios para hacerlo. No nos parece razonable atribuir a un órgano jurisdiccional, también en virtud de su alto rango, la facultad de investigar, y en su caso, sancionar, los posibles delitos que puedan cometer los representantes de tan altas instituciones, y después concluir, que no pueden utilizar los instrumentos necesarios para su investigación, cuando concurren los requisitos necesarios para adoptar tales medidas, en la misma medida que concurrirían para los demás ciudadanos. Si afirmáramos algo así, estaríamos instituyendo un privilegio para los aforados que, constitucionalmente, no puede proclamarse en nuestro Estado de Derecho, resultado así del art. 1º de nuestra Carta Magna, y del valor Justicia, que igualmente se subraya en tal precepto constitucional.

En definitiva, procede avalar la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la obtención de la información para la investigación del delito indicado, así como la motivación fáctica y jurídica expuesta en los autos judiciales, tanto para justificar la inmisión en el secreto de las comunicaciones de los investigados, como aquellos otros derechos eventualmente afectados, al tratarse de derechos (intimidad del art. 18.1 CE y protección del entorno virtual del art. 18.4CE) de menor intensidad que el anterior. Si es así, no cae poner objeción alguna a la incautación del material informático y telemático en la extensión señalada.

Respecto al ámbito temporal de la medida de investigación, ciertamente los Autos iniciales fueron excesivamente extensos, pues abarcaba tal investigación desde el día 8 de marzo de 2024, hasta el momento de practicarse la diligencia (30 de octubre de 2024). Desde luego que semejante amplitud temporal fue inadecuada e innecesaria, pues los hechos, de haberse producido, tendrían un acotamiento temporal muchísimo más corto. Es por ello





que el propio Magistrado Instructor dicta el Auto de 8 de noviembre de 2024, por medio del cual, y en su parte dispositiva, acuerda: «que, limitado el análisis pericial del material intervenido a los hechos y personas objeto de investigación, queda acotado a las fechas que abarcan del día 8 al 14 de marzo de 2024, ambos días inclusive».

Tal precisión no contamina de nulidad a los Autos cuestionados, pues la medida autorizada era legal y constitucionalmente posible, lo único que se hace es precisarla de forma temporal, y deja sin cobertura legal a lo que pueda haberse obtenido fuera de dicho margen temporal.

Por lo demás, cabe rechazar, asimismo, las denuncias relativa a la violación del art. 8 CEDH, que se propugna por los investigados-recurrentes, con base en las sentencias del TEDH citadas en la resolución judicial.

En todo caso, el debate sobre la nulidad que se predica de las resoluciones recurridas no quedaría cerrado en este momento procesal. La nueva LO 1/2025 prevé también otras secuencias procesales para el saneamiento del proceso.

► 5ª SENTENCIA. **Nombramientos temporales abusivos sin mediar los procesos selectivos previstos por la ley.**

[Criterio que no se opone a la jurisprudencia del TJUE sobre la materia]

▪ EL TRIBUNAL SUPREMO DECLARA QUE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL NO PERMITE CONVERTIR EN FUNCIONARIO FIJO O EQUIPARABLE A QUIEN HARECIBIDO NOMBRAMIENTOS TEMPORALES ABUSIVOS SIN QUE MEDIEN LOS PROCESOS SELECTIVOS PREVISTOS POR LA LEY (27.02.2025)

👉 La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo ha dictado dos sentencias en las que reitera que el ordenamiento jurídico español no permite convertir al personal temporal de la Administración en funcionario de carrera personal fijo o equiparable sin que medien los procesos selectivos previstos legalmente para acceder a esa condición.

La Sala mantiene la jurisprudencia sentada al respecto y considera que esta no es contraria a la interpretación del Acuerdo Marco que acompaña a la Directiva 1999/70/CE mantenida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En todo caso, añade que quien haya sido objeto de nombramientos temporales abusivos, si acredita haber sufrido perjuicios por esa causa, tendrá derecho a ser indemnizado.

En su sentencia, subraya que, “nuestro Derecho, como hemos venido diciendo de manera constante, no permite convertirla personal temporal de la Administración en funcionario de carrera o personal fijo de la misma equiparable sin que medien los procesos selectivos previstos legalmente para acceder a esa condición. O sea, sin que se sigan, no cualesquiera formas de selección, sino procedimientos fundamentados en los principios constitucionales de mérito y capacidad e igualdad, convocados al efecto y resueltos con todas las garantías por órganos caracterizados por la objetividad en el desempeño de su función”.

La Sala resalta que estos procedimientos poseen unas características que les distinguen de los que se observan en el ámbito privado, del mismo modo que difiere el régimen estatutario de los empleados públicos del que es propio de los trabajadores del sector





privado, por lo que no son comparables como también afirma la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de junio de 2024.

En sus sentencias, ponencia del presidente en funciones de la Sala, Pablo Lucas, destaca que en el caso de España el impedimento “no es de mera legalidad, sino de constitucionalidad”, por lo que “admitir la conversión pretendida supondría, no ya una decisión *contra legem*,

Sino *contra Constitutionem*. Vulneraría elementos esenciales de la configuración de la función pública dispuestos por el constituyente, centrales en su operatividad que, además, se integran en los derechos fundamentales de los aspirantes a acceder al empleo público y han sido asumidos por la conciencia social como rasgos distintivos de dimensión subjetiva de las Administraciones Públicas”.

Por otra parte, la Sala rechaza presentar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como se planteaba en uno de los recursos examinados, ya que considera que no solo se ha hecho esta petición tardíamente, sino porque con ella se “pretende eludir un pronunciamiento de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de claridad cristalina, tan evidente en su sentido que ninguna duda puede suscitar, no ya al lector español, sino al de cualquier país de la Unión Europea, por circunscribirnos al ámbito en que se aplica su ordenamiento jurídico y, desde luego, a ningún juez”.

La Sala responde a las cuestiones planteadas en el auto de admisión que “(i) la apreciación del uso abusivo de los nombramientos temporales exige la comprobación de que se reiteran o prolongan para cubrir necesidades no permanentes o estructurales; (ii) es contrario a la Constitución convertir en funcionario fijo o equiparable a quien haya recibido nombramientos temporales abusivos; (iii) el afectado por el abuso, de ser cesado fuera de los supuestos previstos legalmente para la terminación de la relación de servicio temporal, tendrá derecho a ser repuesto hasta tanto el puesto de trabajo desempeñado se cubra por funcionario público o se amortice; (iv) quien haya sido objeto de nombramientos temporales abusivos, si acredita haber sufrido perjuicios por esa causa, tendrá derecho a ser indemnizado en medida proporcionada a ellos o, en su caso, en la que establezca el legislador”.

El tribunal desestima los recursos de casación interpuestos por una interina que trabajó durante más de 13 años en los Servicios Centrales de la Consejería de Educación, Cultura y Deportes de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha por un profesor de Enseñanza Secundaria que estuvo en la misma situación durante más de 29 años. Ambos fueron cesados de sus respectivos puestos de trabajo y reclamaron en vía administrativa y judicial ser nombrados funcionarios de carrera o fijos, por considerar que habían sufrido abuso en su nombramiento temporal.



ESTUDIOS DE HACIENDA PÚBLICA

LOS NUEVOS
ENTES PÚBLICOS



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

XLI 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/>