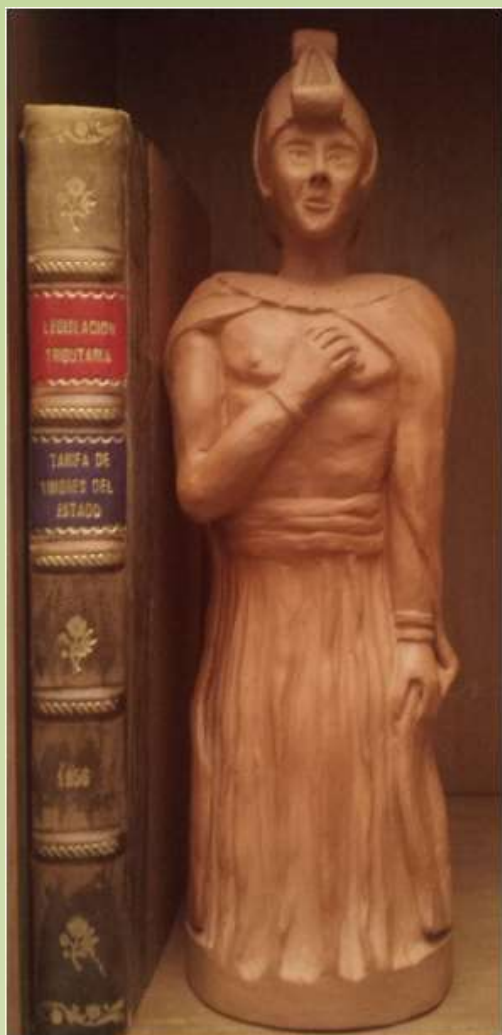


# SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

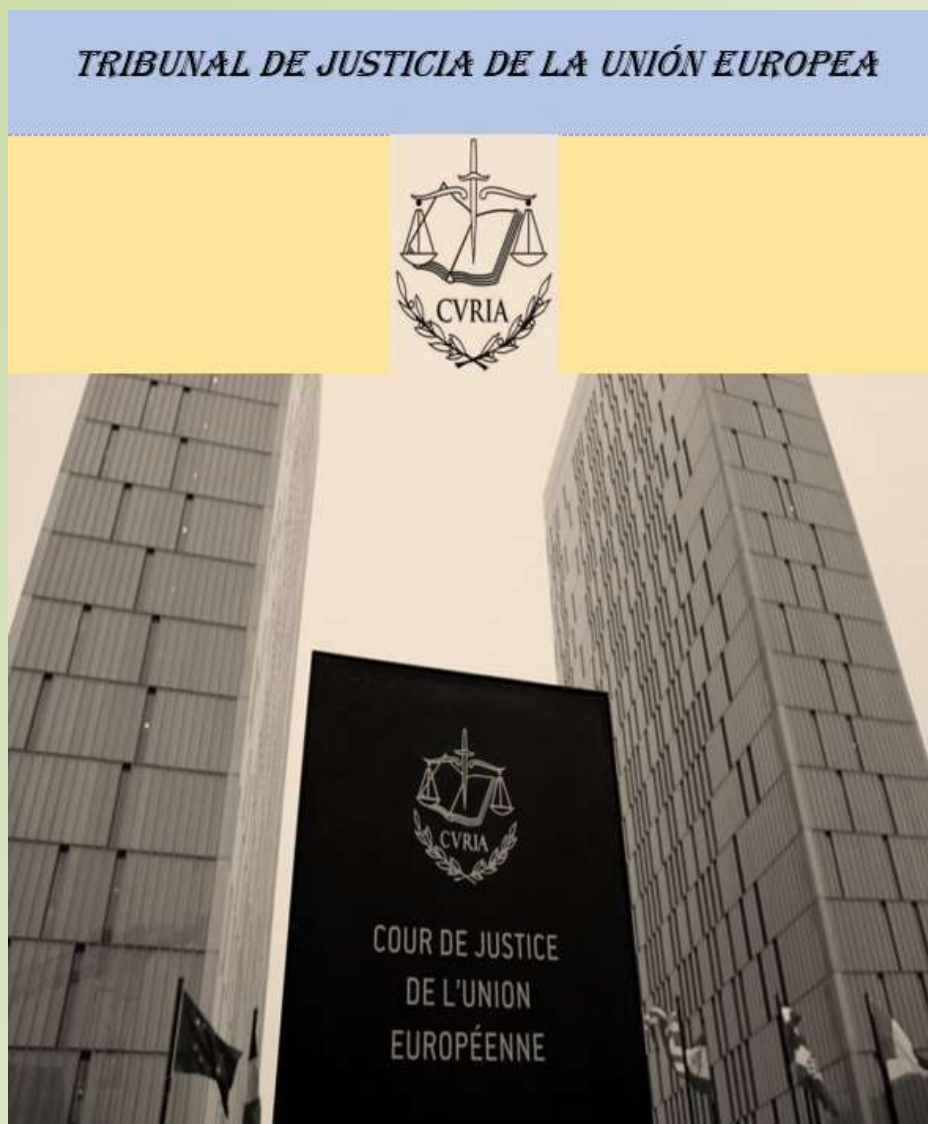
REVISTA DE  
POLITICA FISCAL

NÚMERO 27 – noviembre 2023

[www.fundef.org/SISA.htm](http://www.fundef.org/SISA.htm)



En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado



**«Ha de recordarse que de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, en virtud del principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, los Estados miembros están obligados a eliminar las consecuencias ilícitas de las violaciones del Derecho de la Unión y que dicha obligación incumbe a cada órgano del Estado miembro de que se trate en el marco de sus competencias»**

## IMAGEN DE PORTADA:



## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (Sede en Luxemburgo)

### DATOS DE LA IMAGEN:

Imagen extraída de la web del Centro de Documentación Europea de Almería (<https://www.cde.ual.es>)

Todas las imágenes de los edificios del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se muestran en este número de la revista han sido extraídas de la página oficial del Tribunal (<https://curia.europa.eu>)

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

## ***REVISTA DE POLITICA FISCAL***

***NÚMERO 27 – NOVIEMBRE 2023***

© 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

Nº. 27: NOVIEMBRE 2023

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

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

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

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Abogado (ICAM. No ejerciente)

Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)

Miembro de la AEDAF (No ejerciente)

<https://hojasazulestucan.es/>

<https://twitter.com/Principeduardo>

Redacción

Secretario general: FEDERICO R. ÁLVAREZ ROMERO

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

Federico R. Alvarez Romero: «Legislación».

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

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

José María López Geta: Jurisprudencia.

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: 2695-9410

Depósito legal: **electrónico**

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

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

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



# EDITORIAL/PRESENTACIÓN



**«Las Fuerzas Armadas, constituidas por el Ejército de Tierra, la Armada y el Ejército del Aire, tienen como misión garantizar la soberanía e independencia de España, defender su integridad territorial y el ordenamiento constitucional.»**  
(Artículo 8.1 CE)

**«Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes.»** (Artículo 33.3 CE)

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



En días del mes de noviembre de 2023



**José María López Geta**

**Editor**



«La Razón de Estado, como negación del Estado de Derecho»  
(El Impuesto a las Grandes Fortunas: **¡aquí te pillo y aquí te mato!**)

## SUMARIO

- I. De «Lege data» - De «Lege ferenda»
- II. A propósito de la doctrina administrativa [Consultas vinculantes] de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y el alcance de sus efectos (El caso del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades).
- III. «La Razón de Estado»
  - A) Pronunciamientos del Tribunal Supremo (Covid-19: indemnizaciones por daños a la hostelería y restauración)
  - B) Pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre los recursos de inconstitucionalidad de Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
- IV. La reducción del esfuerzo fiscal en la política de las Comunidades Autónomas.
  - 1. Comunidades Autónomas Valenciana y de La Rioja
  - 2. Comunidad Autónoma de Madrid: deflactación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y enfrentamiento con el Estado a propósito del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.



**I. De «Lege data» - De «Lege ferenda»**

1. De «Lege data»

Como suele suceder en los últimos meses del año, la producción normativa relativa a la materia tributaria se concreta en la creación de nuevos modelos y/o la actualización de los existentes a los que habrán de ajustarse los obligados al suministro de información tributaria de diversa índole.

En el ámbito de la «lege data», el mes de octubre/2023 registra la novedad constituida por la publicación de la Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre (publicada en el BOE 260/2023, de 31 de octubre) con entrada en vigor el 1 de noviembre de 2023, que será de aplicación por primera vez a las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2023 a presentar desde el 1 de enero de 2024. Dicha Orden modifica las dos Ordenes siguientes:



- Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

Con independencia de los obligados cambios en el diseño de registros y modificación de campos, la Orden de referencia [en su artículo 3] se adapta a los cambios introducidos [por el Real Decreto 249/2023] en el artículo 39.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en los sucesivo, RGAT). Novedad:

«Incorporación, en el caso de los seguros de vida, de la obligación de comunicar el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre cuando el tomador del seguro no disponga de la facultad de ejercer el derecho de rescate total en dicha fecha (excepción hecha de los contratos de seguros temporales que solo incluyan prestaciones para caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo), así como en el caso de la percepción de rentas temporales o vitalicias derivadas de un seguro de vida (salvo que el tomador del seguro sea persona distinta del perceptor de la renta y conserve el derecho de rescate)»

- Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los cambios introducidos en la Orden [en su artículo 2] a que se hace referencia en el presente guion traen causa de la redacción dada [también por el Real Decreto 249/2023] al apartado 3 del artículo 42 ter RGAT. Novedad:

«Queda incluido en el ámbito subjetivo del modelo el nuevo supuesto previsto en la letra b) del apartado 3 del mencionado artículo 42 ter, según el cual, en caso de que el tomador del seguro sea persona distinta del beneficiario de la renta y conserve el derecho de rescate, será dicho tomador el obligado a presentar el modelo 720»

## 2. De «Lege ferenda»

En lo que concierne al ámbito propio de «lege ferenda», veamos cómo se presenta el panorama inmediato:

▪ *Proyecto de orden por la que se aprueban el formulario 040 de "Declaración censal de alta, modificación y baja en el registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y en el registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información" y el modelo 238, "Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (fecha de*



publicación: 23.11.2023. Fecha límite para la presentación de aportaciones: 04.12.2023)

→ Justificación de la Memoria abreviada.

«El proyecto de orden constituye una norma de gestión, sin impacto normativo apreciable, toda vez que se limita a aprobar un nuevo formulario 040 para permitir el registro de los operadores de plataforma extranjeros no cualificados, definidos en el artículo 54 ter.3.b) primer párrafo del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), que elijan a España como Estado miembro de Registro único, así como el registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar la información a que se refiere el artículo 54 ter. a) del citado Reglamento.

Dicho formulario servirá asimismo para comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cualquier cambio en la información proporcionada en el registro de alta o, en su caso, en la última modificación, así como para comunicar la baja en los Registros mencionados.

[...]

Concretamente, por lo que respecta a las obligaciones de registro de los operadores de plataforma derivadas de la DAC 7, la Disposición final primera del citado Real Decreto introduce dos nuevos apartados 11 y 12 en el artículo 3 del RGAT, relativos al Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y al Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información, respectivamente. Paralelamente, la declaración de alta, modificación y baja en ambos Registros se regula en los nuevos artículos 9 bis, 9 ter, 10 bis, 10 ter, 11 bis y 11 ter del RGAT.

En cuanto a la obligación de información de determinadas actividades por los operadores de plataformas, el apartado trece de la Disposición final primera del citado Real Decreto modifica el artículo 54 ter del RGAT para adaptarlo a los términos en los que dicha obligación está configurada tanto en la DAC 7 como en el modelo de reglas de la OCDE.

Adicionalmente, este proyecto de orden también aprueba el modelo 238, "Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas", modelo necesario para habilitar la presentación de la nueva declaración informativa, en virtud de la cual los "operadores de plataforma obligados a comunicar información" deberán suministrar a la Administración tributaria determinada información respecto al "período de referencia" relativa a las "actividades pertinentes" efectuadas por los "vendedores sujetos a comunicación de información".





Asimismo, el modelo 238 será utilizado para que los “operadores de plataforma excluidos” que puedan demostrar, de conformidad con la legislación nacional, que el modelo empresarial de su plataforma no tiene “vendedores sujetos a comunicación de información”, presenten durante el mes de enero del año natural siguiente a aquel en el que sean “operadores de plataforma excluidos” una declaración negativa comunicando a la Administración tributaria española su condición de “operador de plataforma excluido”. Todo ello de acuerdo con las modificaciones normativas incorporadas recientemente al ordenamiento jurídico. Efectivamente, el apartado trece de la Disposición final primera del citado Real Decreto modifica el artículo 54 ter del RGAT para adaptarlo a los términos en los que esta nueva obligación de información está configurada tanto en la DAC 7 como en el Modelo de Reglas de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico»

▪ *Proyecto de orden 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 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, 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, la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. (Fecha de publicación: 23.11.2023. Fecha límite para la presentación de aportaciones: 04.12.2023)*

→ Justificación de la memoria abreviada.

«En primer lugar, esta orden tiene por objeto introducir modificaciones de carácter técnico en los siguientes modelos de declaración: Modelo 030 de Declaración censal de alta, cambio de domicilio y/o de variación de datos personales, Modelo 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y Modelo 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

En segundo lugar, esta orden tiene por objeto modificar el modelo 390 “Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido” para hacer



posible la declaración de los diferentes tipos de recargo de equivalencia vigentes en el ejercicio 2023.

Por último, esta orden tiene por objeto actualizar la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, a la modificación introducida en la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la Orden HFP/387/2023, de 18 de abril, por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que amplía la domiciliación del pago a cuentas abiertas en una entidad no colaboradora perteneciente a la Zona Única de Pagos en Euros (Zona SEPA)»

- *ORDEN HFP/...../2023, .... DE ....., por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido.* (Fecha de publicación: 24.11.2023. Fecha límite para la presentación de aportaciones: 5.12.2023)

→ Justificación de la Memoria abreviada

«Teniendo en cuenta que el contenido de esta Orden es análogo a la de la Orden que reguló tales materias para el ejercicio 2023, esto es, la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la normativa propuesta no va a dar lugar a impactos importantes en estos impuestos en comparación con el marco fiscal vigente en el período impositivo 2023, por lo que no se considera necesario hacer una Memoria normal, optándose en consecuencia por la abreviada»

[...]

✓ Objetivos.

En cumplimiento del mandato anteriormente citado contenido en los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del



Impuesto sobre el Valor Añadido, los objetivos a alcanzar a través de la norma son:

- 1) Establecer la lista de actividades económicas que pueden acogerse al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido
- 2) Establecer las magnitudes específicas para cada actividad económica que les excluyen de la aplicación del método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 3) Aprobar los signos, índices o módulos correspondientes al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido que serán aplicables durante el año 2024 a las actividades señaladas, junto con las instrucciones para su aplicación.
- 4) Dotar de mayor seguridad jurídica con un marco normativo estable.

✓ Contenido.

«De acuerdo con la normativa reglamentaria de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Valor Añadido la aprobación de esta Orden es absolutamente necesaria, pues tanto en el artículo 37.5 del Reglamento del IRPF como en el artículo 42.3 del Reglamento del IVA se establece que la misma deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado antes del 1 de diciembre anterior al período en que resulte aplicable.

Ahora bien, que resulte necesaria la aprobación anual de esta Orden no exige que su contenido varíe sustancialmente de un año para otro, por lo que el contenido de la presente Orden coincide con la redacción de la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El presente Proyecto se estructura en seis artículos, seis disposiciones adicionales, una disposición final y tres anexos.

- En el artículo 1 se determinan las actividades incluidas en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, y en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, durante el ejercicio 2024, no realizándose modificación alguna en relación con respecto al ejercicio 2023.
- En el artículo 2 se definen las actividades incluidas en el método de estimación objetiva del IRPF, aclarando el texto del mismo que siempre que



además les resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia del IVA, no realizándose modificación alguna con respecto al ejercicio 2023.

- En el artículo 3 se establecen las magnitudes excluyentes del método de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado del IVA. En relación con las magnitudes de volumen de ingresos y de compras en bienes y servicios, las magnitudes previstas para 2024 serán las establecidas en el artículo 31 de la LIRPF, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el artículo 122 de la LIVA para el caso de este último impuesto. En cuanto a las magnitudes específicas establecidas en este artículo, debe señalarse son las mismas que las establecidas para el ejercicio 2023.

- El artículo 4 aprueba los signos, índices o módulos aplicables en 2024 por los regímenes que desarrolla la Orden, junto con las instrucciones para su aplicación, remitiendo a los anexos I, II y III de la Orden los términos de los mismos.

- En el artículo 5 se aprueban los plazos de renunciaciones o revocaciones al método de estimación objetiva del IRPF.

- Por su parte, el artículo 6 aprueba los plazos de renunciaciones o revocaciones al régimen especial simplificado del IVA.

En estos tres artículos (4, 5 y 6), simplemente, se han realizado las adaptaciones necesarias en relación con las fechas, plazos de renunciaciones y revocaciones, manteniéndose los índices de rendimiento neto y módulos aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF y en el régimen especial simplificado del IVA.

- La disposición adicional primera establece una reducción del 5 por ciento que se aplica sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva. Esta reducción ya fue aplicada, desde 2009, con diferentes porcentajes. Debe advertirse que esta reducción afectará a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva.

- En la disposición adicional segunda se aprueban unos índices de rendimiento neto aplicables en 2024, en sustitución de los establecidos en el anexo I de la Orden, por determinadas actividades agrícolas, en concreto, para actividades agrícolas del tabaco, la uva de mesa y la flor cortada. Estos índices ya fueron reducidos en los ejercicios anteriores debiendo prorrogarse la medida en 2024, al mantenerse las circunstancias que justificaron su reducción.

- En la disposición adicional tercera se establecen medidas excepcionales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para paliar el efecto producido por la elevación del precio de los insumos de producción, en concreto, gasóleo



y fertilizantes, en las actividades agrícolas y ganaderas. Estas medidas consisten en la minoración del rendimiento neto previo calculado conforme a lo previsto en la Instrucción 2.1 del anexo I, de un porcentaje del precio de adquisición de tales insumos. Dicho porcentaje es del 35 por ciento en el caso del gasóleo y del 15 por ciento para los fertilizantes. La citada reducción se aplicará sobre el precio de adquisición de tales insumos correspondientes a compras realizadas en 2024 y debidamente documentadas mediante factura. Esta medida ya se aplicó en 2023.

- La disposición adicional cuarta establece los porcentajes, aplicables en 2024, para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en el régimen simplificado del IVA para determinadas actividades ganaderas afectadas por crisis sectoriales. Esta disposición ya se contenía en las últimas Ordenes de desarrollo de estos regímenes especiales.

- En la disposición adicional quinta, en los mismos términos que en los períodos impositivos 2011 a 2023, se reducen, en un 20 por ciento, para 2024 el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

- En la disposición adicional sexta, en los mismos términos que en los períodos impositivos 2022 y 2023, se establece para 2024, una reducción del 20 por ciento sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para todas las actividades económicas desarrolladas en la Isla de la Palma. Esta reducción se aplicará después de aplicar la reducción prevista en el apartado 1 de la disposición adicional primera de esta Orden. Debe advertirse que esta reducción afectará a todos los contribuyentes que desarrollen cualquier actividad económica en la Isla de La Palma cuyo rendimiento neto se determine con arreglo al método de estimación objetiva. Esta medida es idéntica a la comentada anteriormente para la localidad de Lorca y también afecta a los pagos fraccionados de 2024.

- La disposición final única establece la entrada en vigor de la Orden. Al respecto debe tenerse en cuenta que el ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias, cuya entrada en vigor está regulada en el artículo 10.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como el principio general de irretroactividad de las mismas, regulado en el artículo 10.2 dicha ley, interpretado conforme a la jurisprudencia constitucional, justifican que esta disposición entre en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, a los efectos de la aplicación de la excepción respecto de la regla general de entrada en vigor a la que se refiere el artículo 23 de la Ley



50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno De esta forma, la presente Orden entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, con efectos para 2024, con el fin, por una parte, de regular el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA aplicables durante el ejercicio 2024 y, por otra, dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 5 y 6, en los que se establecen como plazos de renuncia o revocación al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido el comprendido entre el día siguiente al de la publicación de la presente Orden y el 31 de diciembre de 2023»

## II. **A propósito de la doctrina administrativa [Consultas vinculantes] de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y el alcance de sus efectos.**

La visita realizada a la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública [para obtener la información que se acaba de exponer sobre normas en tramitación] la hemos aprovechado para comprobar el grado de «avance» en el proceso de incorporación a la «base de datos de consultas tributarias» (formuladas conforme lo establecido en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) de las contestaciones dadas a esas consultas por la Dirección General de Tributos.

En «días del mes de noviembre de 2023» constatamos que, tras un «cierto parón», ya se ha completado la incorporación de los expedientes de consultas vinculantes que llevan como «fecha de salida» días del mes de agosto (2023). Al respecto de dichos expedientes, llama particularmente la atención el caso de los expedientes relativos al Impuesto sobre Sociedades, y ello por dos razones:

i) durante meses, la evacuación de expedientes relativos a dicho tributo ha estado prácticamente paralizada y, sorpresivamente, han aflorado en gran número en el mes de agosto/2023;

ii) en la casi totalidad de esos expedientes [la excepción representan aquellos casos en que de las propias manifestaciones de los/as consultantes resulta el incumplimiento de requisitos materiales, por lo que el Centro Directivo se pronuncia necesariamente sobre la no validez de los motivos económicos argüidos] se ha consolidado el criterio conforme al cual la Dirección General de Tributos no se pronuncia expresamente acerca de la validez de los motivos alegados por los contribuyentes para justificar la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.



Las contestaciones a consultas en materia del Impuesto sobre Sociedades (Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) incluyen reiteradamente una «cláusula de estilo»:

*«La apreciación de los motivos por los que se llevan a cabo las operaciones de reestructuración son cuestiones de hecho que deberán ser apreciadas por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación, atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, tanto anteriores como simultáneas o posteriores, en línea con lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiterada jurisprudencia (ver, por todas, sentencia Euro Park Service, de 8 de marzo de 2017, en el asunto C-14-16)».*

«Cláusula de estilo» la expuesta más arriba que parte de una imaginativa interpretación de las conclusiones del TJUE en el caso la Euro Park Service cuyo detalle se incluía en la Consulta Vinculante V2214-23, de 27 de julio de 2023 en los siguientes términos:

*«En particular, los párrafos 54 y 55 de la sentencia del TJUE (asunto Europark C-14/16), señalan lo siguiente: "(...) de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales", por lo que "(...) para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente el fraude o evasión fiscales iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva»*

En la propia Consulta Vinculante V2214-23 ya se subrayó la doctrina administrativa imperante con proyección posterior:

*«La identificación de la ventaja fiscal perseguida es una cuestión de hecho, competencia de los órganos de comprobación de la AEAT, que requerirá, caso por caso, de un examen global de la operación de reestructuración de que se trate.*

*En definitiva, la apreciación de los motivos por los que se llevan a cabo las operaciones de reestructuración son cuestiones de hecho que deberán ser apreciadas por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación, atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, tanto anteriores como simultáneas o posteriores, en línea con lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiterada*



*jurisprudencia (ver, por todas, la citada sentencia Euro Park Service, de 8 de marzo de 2017, en el asunto C-14/16)»*

En definitiva, los contribuyentes que pretendan la aplicación del régimen especial de las operaciones contempladas en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 con anterioridad mencionada, no podrán «dormir» tranquilos mientras no prescriba el derecho de la Administración tributaria a la comprobación de las distintas y, en ocasiones confusas/complicadas, situaciones planteadas por los contribuyentes. Y ya se sabe que ese plazo en ocasiones es «elástico» conforme a la doctrina del Tribunal Supremo (operaciones en períodos prescritos con efectos en los no prescritos) al respecto de peculiares modificaciones de la Ley General Tributaria.

A propósito de la doctrina administrativa dimanante de las contestaciones a consulta de los contribuyentes [la trascendencia de las mismas, y en particular las consecuencias derivadas de los cambios de criterio como sucedió con la CV. V1511-22], permítaseme llamar la atención, aun cuando no crea jurisprudencia, sobre la Sentencia **1318/2023** (fecha 24.10.2023). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª. Rec.6519/2021. Ponente: José Antonio Montero Fernández. Roj: STS 4355/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4355] que hace suyos los pronunciamientos recogidos en la sentencia [que confirma] de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso administrativo núm. 393/2018.

Los pronunciamientos de la Audiencia Nacional a que se hace referencia en el párrafo anterior, se apoyan en Sentencias del Tribunal Supremo como la **STS de 10 de mayo de 2021** (recurso nº 7966/2019) que, al efecto de la aplicación del artículo 89 de la Ley General Tributaria, se produce en los siguientes términos:

*"Si bien es cierto que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia (STS de 1 de julio de 2000), no lo es menos que debe prevalecer al caso la reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre los actos propios de reconocimiento de derechos o situaciones favorables por la DGT, basados también en el principio de confianza legítima:*

*"...Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos".*





### III. La Razón de Estado. Los pronunciamientos del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional.

Con alguna frecuencia en nuestros comentarios hacemos referencia a la «Razón de Estado» dejando constancia de que sin duda es la peor de las razones pues a su amparo hay pruebas suficientes de que se han cometido terribles agravios a los legítimos derechos que se suponen amparados en un Estado de Derecho. En la realidad política, han surgido y aún surgen propuestas de acudir a la solución del «daño menor» para evitar el «daño mayor», decisión que peligrosamente se mantiene, pese a la diferencia de planteamientos políticos, en las sucesivas alternancias de los Poderes por cuanto que en definitiva se trata no tanto de proteger al Estado como a los Gobiernos, al Poder Ejecutivo.

Para la Sociedad, constituye una auténtica tragedia que se imponga la primacía absoluta del principio de la soberanía estatal: el gobernante, elegido democráticamente, no admite que alguien pueda ser superior a él que se considera la encarnación misma del Pueblo el cual, una vez manifestada su voluntad, ya nada tiene que decir [proscribiéndose el dicho germánico según el cual «allí donde hayas depositado tu confianza, allí debes buscarla, no en otro lugar»]. Al final del camino: el absolutismo al modo de las Monarquías de antaño o la Dictadura en Democracia. En definitiva, el gobernante absoluto se especializa en eludir las leyes que se han dictado para la ciudadanía y para él mismo.

Afortunadamente en España no cabe plantearse como algo generalizado la existencia de casos flagrantes y notorios en los que quepa presumir ha mediado la «Razón de Estado»; pero la «condición humana» no hace imposible que en algunos supuestos surja la legítima sospecha. Algo así sucede en el ámbito administrativo donde no debería producirse la «desviación de poder», pero se produce. Y lo peor, tarde o temprano los Tribunales acaban pagando la sumisión a la «Razón de Estado» pues la clase política, más pronto que tarde, exigirá cada vez más.

Con todos los respetos y en el ejercicio del legítimo derecho a opinar creemos que en la realidad jurídica española actual han existido/existen decisiones de importantes Tribunales en las que ha mediado la «Razón de Estado». Nos estamos refiriendo a:

- Sentencia del Tribunal Supremo de 1450/2023 (en adelante, STS 1450/2023), consolidación efectiva de la Sentencia del Tribunal Constitucional 148/2021 (en adelante, STC 148/2021).

- Pronunciamientos del Tribunal Constitucional en relación con el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

A) STS 1450/2023



Como se recordará, la STC 148/2023 desestimó el recurso de inconstitucionalidad presentado contra el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo (arts. 7, 9, 10 y 11), por el que se declaró el estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19; Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modificó el anterior; [...]

Parece evidente que la STC-148/2021 ofrece conclusiones «muy finas», se mueve cautelosamente para no comprometer al Presidente del Gobierno autor de las normas impugnadas. Lo cierto es que dichas conclusiones han traído y siguen trayendo importantes consecuencias. Al efecto de los presentes comentarios traeremos a colación una conclusión decisiva como es la que se contiene en el fundamento jurídico 11 de dicha STC:

*«c) Por último, al tratarse de medidas que los ciudadanos tenían el deber jurídico de soportar, la inconstitucionalidad apreciada en esta sentencia no será por sí misma título para fundar reclamaciones de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 3.2 de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio»*

Y «clavo ardiendo», como se reconoce en el Comunicado del CGPJ de 31 de octubre de 2023, se «agarra» el Tribunal Supremo en su sentencia 1450/2023 de 15 de noviembre, (Nº de Recurso: 481/2022. Ponente: Carlos Lesmes Serrano) en la que se desestima la demanda de responsabilidad patrimonial del Estado por los daños sufridos por una empresa del sector de la hostelería como consecuencia de la aplicación de la normativa aprobada para evitar o mitigar la propagación de la pandemia COVID-19. Por cierto, en dicho Comunicado se avanza que se encuentran pendientes en el Tribunal casi mil asuntos análogos al ahora resuelto y varios miles lo está más se encuentran en tramitación en el Gobierno.

La STS 1450/2023, como se desprende claramente de su contenido, utiliza todo tipo de maniobras elusorias para evitar la responsabilidad del Estado-legislador partiendo del contenido de las STC 148/2021 y STC 183/2021. Veamos algunas consideraciones relevantes de esos pronunciamientos del Tribunal Constitucional:

«Planteado así el recurso podemos afirmar que la responsabilidad patrimonial que se reclama principalmente es del Estado-Legislador, pues los Reales Decretos de declaración de estado de alarma 463/2020 y 926/2020, y sus correspondientes prórrogas, ostentan la naturaleza jurídica de disposiciones con valor de ley»

«Pues bien, como antes decíamos el sistema de responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador es de configuración legal al abstenerse la Constitución de establecer un régimen, por mínimo que fuere, relativo al mismo.



Es la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, la que establece en nuestro ordenamiento jurídico una regulación legislativa específica y más completa de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas por leyes contrarias a normas o valores constitucionales»

«Los Reales Decretos de declaración de estado de alarma 463/2020 y 926/2020 no contemplan en ninguno de sus preceptos la previsión a que hace referencia el artículo 32.3 de la Ley 40/2015 para que pueda surgir un derecho a la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador.

Sin perjuicio del análisis más detallado que haremos en el fundamento siguiente sobre la antijuridicidad del daño como presupuesto imprescindible para que surja la responsabilidad en relación con las cargas generales y el sacrificio especial, es lo cierto que de ambos Reales Decretos se deriva el deber de soportar las cargas en ellas impuestas con carácter general para preservar la salud pública de los ciudadanos, sin que se genere un derecho de reparación de los posibles daños sufridos. Este es un principio general que aparece ya recogido en el artículo 54.3 de la Ley 33/2011, de 4 de octubre, General de Salud Pública, que expresamente excluye la indemnización por parte de la Administración respecto de los gastos causados por las medidas adoptadas para preservar la salud pública»

«Como quiera que la sentencia [STC-148/2021] declara la inconstitucionalidad de algunos de los preceptos del Real Decreto, el Tribunal Constitucional considera necesarios hacer algunos pronunciamientos generales de especial interés para nuestro asunto litigioso.

En primer lugar, que las medidas adoptadas son necesarias, idóneas y proporcionales a la situación, habiendo afectado a la generalidad de la población, por lo que no resulta justificado que puedan atenderse pretensiones singulares de revisión fundadas exclusivamente en la inconstitucionalidad apreciada, cuando no concurren otros motivos de antijuridicidad, sin que puedan revisarse procesos conclusos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada ni situaciones decididas mediante actuaciones administrativas firmes ni las demás situaciones jurídicas generadas por la aplicación de los preceptos anulados, aunque sí los procesos o procedimientos sancionadores (artículo 40.1 LOTC).

En segundo lugar, que la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia no será por sí misma título (así se afirma expresamente) para fundar reclamaciones de responsabilidad patrimonial en las Administraciones Públicas sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 3.2 de la LO 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio.



En definitiva, de la declaración de inconstitucionalidad parcial de este Real Decreto no nace en el presente caso un derecho al resarcimiento por responsabilidad patrimonial fundado en dicha declaración»

Ciertamente, el contenido de la STS 1450/2023 pone de manifiesto que el objetivo esencial, único desgraciadamente, del Alto Tribunal es evitar, por las graves consecuencias que ello podría traer, la responsabilidad del Estado-legislador que «ab inicio» queda a salvo en tanto en cuanto la declaración de inconstitucionalidad fue parcial. No obstante, un análisis más detallado del que podemos hacer aquí arroja algunos resquicios en virtud de los cuales pudieran obtenerse indemnizaciones por vía de la responsabilidad dado el funcionamiento de las Administraciones públicas, por decisiones no tomadas antes la Pandemia o tomadas en el curso de la misma.

No resulta fácil aceptar la afirmación del Alto Tribunal de que las restricciones y limitaciones contenidas en los Reales Decretos que declararon los estados de alarma tuvieron carácter general; cierto es, que tal carácter lo tuvieron, por ejemplo, las limitaciones de libre circulación impuestas a la ciudadanía; sin embargo, las limitaciones establecidas para concretas actividades económicas (restauración/hostelería), que conllevaron el cierre de establecimientos mercantiles, no afectaron otros sectores económicos perfectamente identificables.

Una salida que podría haberse tomado, pues había base legal suficiente, es la de explorar la posibilidad de que los Reales Decretos de alarma pudieran interpretarse como actos legislativos expropiatorios puesto que los mismos afectaban tanto a los derechos fundamentales de libertad de circulación y de elección (primer estado de alarma) como a legítimos derechos e intereses de carácter patrimonial de una parte de la ciudadanía.

Esperar, en esta ocasión, del Tribunal Supremo que su preocupación esencial no fuese «salvar al Estado», a las Administraciones Públicas, en definitiva a los responsables políticos, no podía ser otra cosa que una «vana esperanza». Los miles de reclamantes «inventariados» en demanda de indemnización ya han recibido el aviso oportuno, de modo que si quieren permanecer en sus reclamaciones tendrán que acudir otras vías en las que al final de ellas no se topen con la «irresponsabilidad» del Estado-legislador o el deber inexcusable de soportar los daños; vías que por lo tortuoso y sus costes lleven al desaliento de legítimas y fundadas reclamaciones pese a que la realidad ha demostrado la torpeza de ese Estado legislador y los muchos errores en que incurrieron sus «agentes ejecutores».

B) El Tribunal Constitucional y el Impuesto Temporal de Solidaridad con las Grandes Fortunas.

El Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Madrid, la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia interpusieron por diversos motivos, recursos



demandando la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en lo sucesivo, ITSGF). Como se verá más adelante, todos han sido desestimados, si bien es verdad que al día en que se realizan estos comentarios ninguna de las Sentencias se ha puesto en general conocimiento mediante su publicación en el Boletín Oficial del Estado, y tan solo el texto íntegro de la desestimatoria del recurso del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid se ha difundido a través de la Web del Tribunal Constitucional.

## 1. *DESESTIMACIÓN DEL RECURSO PRESENTADO POR EL CONSEJO DE GOBIERNO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID.*

Confirmando los pronósticos [las «filtraciones interesadas» ya anticipaban el sentido de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional] supimos «oficialmente» (NOTA INFORMATIVA Nº 92/2023. Oficina de Prensa del Gabinete del Presidente del Tribunal Constitucional.7.11.2023: en adelante, la NOTA) que el recurso interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid había sido desestimado y las razones contrarias a la argumentación del recurrente. Ya muy recientemente, últimos días del mes de noviembre/2023, hemos conocido el número (149/2023) y el texto de la Sentencia que desestima el recurso presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid (recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, interpuesto contra el art. 3 de la Ley 38/2022).

Obsérvese que dicha Sentencia lleva la misma fecha (7.11.2023) que la NOTA. Así pues, conforme a la práctica habitual del Tribunal Constitucional, la Sentencia de referencia se incorporó a la «NUBE-TC» y de ella «descendió» la Nota Informativa, más tarde la Sentencia se difundió a través de la Web del Tribunal Constitucional. De la obligada publicación en el Boletín Oficial del Estado carecemos de noticias al tiempo de la exposición de los presentes comentarios. Procedimiento que, como se recordará, trajo consigo grandes complicaciones/dudas, que aún perduran, con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de algunos de los preceptos reguladores del Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La STC-149/2023 rechaza todas las impugnaciones del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid. A continuación exponemos la argumentación «a contrario» del Tribunal Constitucional reproduciendo el contenido de la NOTA INFORMATIVA 92/2023 por cuanto podemos considerar que el mismo constituye testimonio fehaciente de la dicha Sentencia. Veamos

i) Aplicación de la doctrina constitucional sobre el derecho de enmienda, según la cual el art. 23.2 CE solo se vulnera cuando existe una evidente y manifiesta falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta. No es el caso del impuesto sobre grandes fortunas, ya que



la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022 tenía por objeto la creación de dos gravámenes (energético y bancario) cuyo propósito era proveer -al igual que el tributo impugnado- de ingresos públicos con los que afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios causada por la guerra de Ucrania. Por tanto, la enmienda cumple con el requisito de homogeneidad.

[Votos particulares: vulneración de los arts. 1.1, 23.2, 66.2 y 87.1 CE, al haberse introducido la regulación impugnada mediante enmienda que no guarda la conexión mínima de homogeneidad exigible con la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Es cierto que en las SSTC 209/2012 y 50/2015 se desestimaron tachas similares, pero fue porque en aquellos casos las enmiendas creaban tributos y los proyectos de ley versaban sobre medidas tributarias. Por el contrario, en el presente caso, pese a lo afirmado en la sentencia (FJ 2 C) b), no existe la conexión de objeto y materia constitucionalmente exigible (STC 136/2011, FJ 8) entre la enmienda que introdujo el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y los gravámenes previstos en la iniciativa legislativa, que no tenían carácter tributario]

ii) En cuanto a la alegada vulneración de la autonomía financiera, la sentencia recuerda que el impuesto sobre grandes fortunas es complementario del IP - tributo de titularidad estatal cedido a las CCAA- de modo que lo satisfecho por este se descuenta para determinar la cuota del nuevo impuesto, el cual no afecta ni interfiere en ninguna de las competencias autonómicas sobre el IP. El mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones del IP aplicables en la Comunidad de Madrid seguirán siendo, única y exclusivamente, los que esta decida, sin que el impuesto sobre grandes fortunas suponga cambio alguno.

[Votos particulares: el precepto legal impugnado vulnera la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, garantizada por los arts. 2, 156.1 y 157.3 CE. El art. 19.2 b) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que forma parte del bloque de la constitucionalidad, prevé que las comunidades autónomas puedan asumir las bonificaciones del impuesto sobre el patrimonio, y la Ley 22/2009 determina que se ceden a aquellas las competencias normativas en materia de bonificaciones de la cuota en el impuesto sobre el patrimonio. La "armonización" pretendida por la Ley 38/2022 con la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas pretende neutralizar las bonificaciones en el impuesto sobre el patrimonio establecidas por algunas comunidades autónomas, sin seguir el procedimiento establecido para la modificación de las condiciones de cesión del impuesto sobre el patrimonio, que es un impuesto cedido, vulnerando así la autonomía política y financiera de estas, que comprende la opción de bonificar los tributos cedidos]



iii) La sentencia subraya que el recurso no indica ninguna competencia autonómica que se haya visto afectada por el impuesto impugnado. La queja real de la Comunidad de Madrid -aclara- es que aquellos de sus residentes con un patrimonio superior a 3 millones de euros (únicos que están sujetos al impuesto sobre grandes fortunas) tendrán que pagar el nuevo impuesto estatal, con lo que Madrid pierde su atractivo fiscal para atraer dicha riqueza a su territorio. Para el Tribunal, este objetivo no puede impedir al Estado ejercer su competencia para establecer nuevos tributos. Si en el pasado el Tribunal Constitucional ya ha reconocido que el Estado puede ocupar un espacio fiscal autonómico para armonizarlo, con mayor razón podrá hacerlo en su propio espacio fiscal, como es este.

iv) La infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica del art. 31.1 CE se desestima con base en la consolidada doctrina constitucional. Frente al argumento de la Comunidad de Madrid de que los tipos de gravamen del nuevo impuesto son muy altos en relación con la rentabilidad actual de los mercados, la sentencia recuerda que el impuesto sobre grandes fortunas solo tendría efecto confiscatorio en caso de agotar el valor del patrimonio (sobre lo que nada argumenta la demanda), no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica. Y, por lo que concierne a este último principio, el recurso tampoco aporta datos sobre el supuesto carácter desproporcionado de los tipos de gravamen. Es más, la sentencia cita datos extraídos de las estadísticas de la AEAT según los cuales el tipo efectivo de gravamen del impuesto sobre grandes fortunas está por debajo del 0,5 por 100 del valor del patrimonio gravado, por lo que no es desproporcionado.

v) Por último, acerca de la supuesta retroactividad, la sentencia subraya que el impuesto sobre grandes fortunas no se aplica en relación con un periodo impositivo, sino solo por referencia a una fecha concreta (31 de diciembre de 2022 y 2023). Por ello, a la fecha de entrar en vigor no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos, por lo que no tiene carácter retroactivo y no se vulnera el principio de seguridad jurídica.

[Votos particulares: el precepto impugnado vulnera el principio de seguridad jurídica, reconocido por el art. 9.3 CE, y la protección de la confianza legítima que de él se deriva. Frente a lo afirmado por la sentencia, resulta que, conforme a lo dispuesto en el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se aplica a todo el ejercicio 2022, casi agotado cuando entra en vigor dicha ley (el 29 de diciembre de 2022, día siguiente a su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"), lo que ha impedido a los sujetos pasivos del impuesto ordenar sus relaciones económicas con tiempo suficiente. Además, la creación del nuevo impuesto no era previsible, ya que no se pudo conocer



realmente como pronto hasta la publicación de la enmienda en el “Boletín Oficial de las Cortes Generales” el 18 de noviembre de 2022, lo que abunda en la infracción del principio constitucional de seguridad jurídica (por todas, STC 173/1996, FJ 3)]

## 2. DESESTIMACIÓN DE LOS RECURSOS INTERPUESTOS POR LA JUNTA DE ANDALUCÍA Y LA XUNTA DE GALICIA

También en la fecha en que redactamos los presentes comentarios, las Sentencias relativas a los recursos a que hacemos referencia en este apartado 2 suponemos que se encuentran en la NUBE-TC puesto que con fecha 23.11.2023 el Gabinete de Prensa del Presidente del Tribunal Constitucional difundía la NOTA INFORMATIVA Nº 98/2023 que nos «cuenta» todo lo que hay que saber (hasta que el texto de la Sentencia se incorpore a la Web del Tribunal Constitucional y publique en el Boletín Oficial del Estado) acerca de la suerte final de los recursos interpuestos por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia. Veamos la parte del texto de dicha NOTA en lo que aquí interesa:

*«El Pleno del Tribunal ha desestimado por mayoría los recursos de inconstitucionalidad presentados por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia contra el impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas en dos sentencias de las que han sido ponentes los magistrados Juan Carlos Campo Moreno y Ricardo Enríquez Sancho, respectivamente.*

*Las vulneraciones que los gobiernos autonómicos recurrentes imputaban al impuesto eran sustancialmente las mismas que las analizadas en la STC 149/2023, de 7 de noviembre, que ha desestimado íntegramente el recurso planteado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra la misma norma. La única diferencia radica en que la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia no denunciaban la infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica del art. 31.1 CE, como sí hacía la Comunidad de Madrid.*

*Por consiguiente, las sentencias ahora aprobadas se remiten a dicho pronunciamiento para desestimar las quejas en los siguientes términos: [...]*

En verdad, se puede ser partidario del Impuesto sobre el Patrimonio [nosotros consideramos que debe desaparecer]; se puede ser partidario del ITSGF [nosotros somos totalmente contrarios], pero los límites intelectuales que la «mayoría progresista» del Tribunal Constitucional traspasa son insoportables y llegan al absurdo total cuando (sin duda manteniendo en su subconsciente la consideración inicial de los proponentes de que la Proposición de Ley -luego Ley 38/2022- perseguía la «creación de impuestos» que, por razón de principios esenciales de la imposición, hubieron de ser mutados a gravámenes) considera el ITSGF es





análogo a los gravámenes impuestos a las entidades energéticas y financieras. Las garantías formales en la tramitación parlamentaria, se arrojan por el Tribunal Constitucional a la papelera hasta que así convenga.

En fin, y qué decir de: i) la problemática del devengo de la que no se puede salir más que con argumentación torticera; ii) el incumplimiento de un principio básico que es ignorado para erosionar a determinadas Comunidades Autónomas obligadas a defender su competencia normativa adoptando medidas como la consistente en alterar su régimen de bonificaciones; iii) la ausencia de apreciación al respecto de la valoración de los elementos del ITSGF que no concuerdan con los propios de un impuesto instantáneo; iv) la incidencia negativa en la confianza legítima.

Tal que el mercenario noble francés del que nos habla la historia, Tribunal Constitucional (y el Tribunal Supremo cuando sigue su estela) ni quitan ni ponen, simplemente ayudan a su señor, al Estado que a su vez sirve a los planteamientos de Comunidades Autónomas que menos contribuyen a la unidad nacional, a la solidaridad interregional; a los ingresos presupuestarios, pese a la imposición de numerosas cargas impositivas a su ciudadanía, al bienestar común

#### **IV. La reducción del esfuerzo fiscal en la política de las Comunidades Autónomas.**

Nos aproximamos al final del año, por tanto a la fecha en que se cerrará el ejercicio 2023, y por tanto a la fecha en se producirá el devengo en general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus escalas de gravamen en modo alguno habrán sido deflactadas por cuanto que las Cortes Generales respaldan la decisión el Gobierno de hacer que los contribuyentes tributen por rentas ficticias a la par que el Tesoro Público se enriquece constantemente a medida que se produce el empobrecimiento de los contribuyentes.

Afortunadamente, la gran mayoría de las Comunidades Autónomas han decidido, dentro de sus limitadas competencias, acudir en ayuda de los contribuyentes en el buen entendimiento de que con ello se incrementa la recaudación, a la par que «se obligan» a centrar totalmente la aplicación de sus recursos en la cobertura de las verdaderas necesidades sociales, marginando, por falta de recursos para ello, aquellas que no lo son, de ese modo se trata de impedir que los recursos públicos se pierdan por los más diversos incontrolados sumideros.

A lo largo de los meses transcurridos del presente año 2023, son varias las Comunidades Autónomas que han decidido la «reducción de tributos cedidos» (sin perjuicio de algunas hayan optado por suprimir los tributos propios).

1. Comunidad Autónoma Valenciana y Comunidad Autónoma de la RIOJA.



## 1.1. Comunidad Valenciana.

En el curso del mes de noviembre/2023, se publicó y entró en vigor la **Ley 6/2023, de 22 de noviembre**, de la Generalitat, **que modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre**, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. Las modificaciones – con efectos para los hechos imponibles devengados a partir del día 28 de mayo de 2023 – consisten en:

i) aprobar una bonificación del 99 % de la cuota tributaria en las adquisiciones mortis causa y percepciones de cantidades obtenidas por los beneficiarios de seguros de vida que se añadan al caudal hereditario efectuadas por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2.<sup>a</sup> de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones;

ii) introducir un beneficio similar al mencionado en el apartado i) anterior para las adquisiciones por donación u otros actos lucrativos inter vivos celebradas en favor del cónyuge, padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, simplificándose la actual regulación de las reducciones asociadas al parentesco e incorporando como beneficiarios a los cónyuges del donante.

Con anterioridad, por **Decreto-ley 12/2023, se derogó la Ley 7/2022, de 16 de diciembre**, de la Generalitat, de medidas fiscales para impulsar el turismo sostenible, que regulaba el impuesto valenciano sobre estancias turísticas.

## 1.2. Comunidad Autónoma de LA RIOJA

El Gobierno de la Comunidad Autónoma de la RIOJA tenía prometido a los electores convertir La Rioja en la Comunidad Autónoma con impuestos más bajos de España; en esa línea, impulsó la tramitación de la **Ley 11/2023, de 7 de noviembre**, de medidas fiscales urgentes por la que se modifica la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. Dicho Ley entró en vigor el mismo día de su publicación (9.11.2023) excepto los apartados uno y tres de su artículo único, **que entrarán en vigor el día 1 de enero de 2023**. Veamos las novedades:

- Nueva deducción sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 30% de los gastos de la unidad familiar en servicios relativos al ejercicio físico y la práctica deportiva, con un límite máximo de 300 euros anuales. Para el caso de mayores de 65 años y personas en situación de discapacidad igual o superior al 33%, la deducción alcanzará el 100% de los gastos con idéntico límite de 300 euros anuales (Apartado uno del artículo único de la Ley 11/2023).

- Restablecimiento de la deducción suprimida desde 2018 aplicable en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a



las operaciones de subrogación y modificación de préstamos y créditos hipotecarios (apartado 2 del artículo único de la Ley 11/2023)

- Nueva deducción sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 15% de las cantidades dedicadas durante los ejercicios 2023 y 2024 al pago de los intereses de préstamos o créditos hipotecarios destinados a su financiación, con una base máxima de 5.000 euros anuales por vivienda habitual (Apartado 3 del artículo único de la Ley 11/2023).

2. Comunidad Autónoma de Madrid: deflactación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y enfrentamiento con el Estado a propósito del Im-puesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

2.1. El Grupo Popular en la Asamblea de Madrid tiene presentado Proyecto de Ley (Boletín Oficial de la Asamblea de Madrid. 25/2023, de 30 de noviembre) por el que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos. Como se señala en la exposición de motivos de dicho proyecto, la modificación persigue evitar que los madrileños soporten una mayor cuota en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia del persistente efecto inflacionario por lo que propone deflactar (con aplicación desde el ejercicio 2023) al tipo del 3,1 por 100 la escala autonómica del impuesto, los mínimos personal y familiar y las deducciones autonómicas y los límites de renta aplicables a las mismas.

2.2. También en días de noviembre/2023 el Grupo Parlamentario Popular en la Asamblea de Madrid ha presentado en el Registro Parlamentario de la misma una Proposición de Ley por la que se modifica de manera temporal la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio de la Comunidad de Madrid durante la vigencia del Impuesto Temporal de Solidaridad con las Grandes Fortunas.

Concretamente, el texto de la Proposición es el siguiente:

**Artículo único.** *Modificación del texto refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.*

Con efectos desde el 1 de enero de 2023 se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, en los siguientes términos:

Uno. Se introduce en el índice, dentro de las Disposiciones Transitorias, la nueva disposición transitoria séptima, quedando redactada del siguiente modo:

«Disposición transitoria séptima»



Dos. Se introduce la nueva disposición transitoria séptima quedando redactada del siguiente modo:

«Disposición transitoria séptima»

«Mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no será aplicable la bonificación general del impuesto sobre el patrimonio establecida en el artículo 20 de este texto refundido.

En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 27 diciembre»






**Disposición final única.** *Entrada en vigor.*

Lo dispuesto en esta proposición de ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín oficial de la Comunidad de Madrid.

Como es palmario, con la modificación normativa de referencia, se persigue que lo que habrían de pagar en 2024 los contribuyentes [10.302 «madrileños», al decir despectivo de la Ministra de Hacienda y Función Pública] domiciliados en el territorio de la misma por sujeción al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se ingrese en la Hacienda Regional por razón del cedido Impuesto sobre el Patrimonio. Según información del Ministerio de Hacienda y Función Pública, la recaudación total por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ascendió a 623 millones de euros de los cuales 555 millones de euros provenían del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas devengado a cargo de los contribuyentes «madrileños»



**SUMARIO**  
**Información FISCAL**  
**Número 26 / OCTUBRE 2023**

	Pág.
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	3
<b>SUMARIO</b> .....	27
	
<b>I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)</b> .....	29
<b>Octubre, 2023</b> .....	29
	
<b>II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)</b> .....	43
<b>Normas publicadas (Reseñas)</b> .....	43
<b>Octubre, 2023</b> .....	43
<b>A) CCAA Régimen Común</b> .....	43
<b>B) CCAA Régimen Foral</b> .....	43
	
<b>III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (FISCAL):</b> .....	47
<b>Octubre, 2023</b> .....	47
	
<b>IV. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):</b> .....	49
<b>Octubre, 2023</b> .....	49
1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) .....	49
2. SENTENCIAS (Reseñas) .....	78
	
<b>V. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:</b> ....	91
<b>Octubre, 2023</b> .....	91
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	91



II. SENTENCIAS (Reseñas) .....	105
--------------------------------	-----



<b>VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):</b> .....	117
<b>AGOSTO, 2023</b> .....	117
<b>Consultas vinculantes</b> (con inclusión de particulares).....	117
<b>Consultas vinculantes</b> (reseñas).....	142



<b>VII. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:</b> .....	145
<b>VII.I. REVISTAS</b> .....	145
Octubre-Noviembre, 2023.....	145
👉 <b>Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF</b> .....	145
👉 <b>TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria</b> .....	150
👉 <b>BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España</b> .	155
👉 <b>CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión</b> .....	156
<b>VII.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES</b> .....	164
👉 María Teresa González Martínez .....	164



<b>VIII. BIBLIOTECA (LIBROS-MONOGRAFÍAS)</b> .....	165
LIBROS .....	165
<b>PAPERS AEDAF</b> .....	165
<b>«El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el derecho de la Unión Europea»</b> .....	165



<b>IX. CONDICIÓN HUMANA:</b> .....	169
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
Octubre, 2023.....	169



## I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

**OCTUBRE, 2023**

### Normas publicadas (analizadas)

→ Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre (BOE 260/2023, de 31 de octubre [en adelante, ORDEN])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 22221 del BOE núm. 260 de 2023](#)

ASUNTO: se modifica la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática; y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 1/11/de noviembre de 2023

**APLICACIÓN: por primera vez, a las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2023 que se presentarán a partir de 1 de enero de 2024.**

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
-----------------------------

Derecho Tributario. Parte general
-----------------------------------

<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Obligaciones de información</li> </ul>
---

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas</li> <li>• Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero</li> </ul> |
|--|

→ INDICE

- Artículo primero. Modificación de la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente





legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática

- Artículo segundo. Modificación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720 de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación

## NOVEDADES - ANTECEDENTES

(Particulares extraídos de la introducción de la ORDEN)

El Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, introdujo diversos cambios en el articulado del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en los sucesivo, RGAT). Concretamente se modificaron los **artículos 39.3** del citado Reglamento y **42 ter del mismo**. Tales cambios han hecho necesaria la modificación de las órdenes ministeriales reguladoras de los modelos 189, «Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas», y 720, «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», con la finalidad de adaptar la información requerida en dichos modelos a la nueva normativa aprobada.

### ■ MODELO 189.

1. Adaptación del artículo 3 de la orden reguladora del modelo [Orden EHA/3481/2008] a la nueva redacción del apartado 3 del artículo 39 RGAT: incorporación, en el caso de los seguros de vida, de la obligación de comunicar el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre cuando el tomador del seguro no disponga de la facultad de ejercer el derecho de rescate total en dicha fecha (excepción hecha de los contratos de seguros temporales que solo incluyan prestaciones para caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo), así como en el caso de la percepción de rentas temporales o vitalicias derivadas de un seguro de vida (salvo que el tomador del seguro sea persona distinta del perceptor de la renta y conserve el derecho de rescate).

2. Diseños de registro de tipo 2, registro de declarado. Modificaciones: i) se modifica el campo «Clave de valor», para incluir una nueva clave F destinada a informar de los seguros de vida sin valor de rescate (así como las rentas temporales o vitalicias derivadas de seguros de vida o invalidez sin dicho valor de rescate), los cuales deben ser informados tanto de su tomador como del valor de la provisión matemática a 31 de diciembre, tal y como establece el artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; ii) se modifica el campo «Valoración», para precisar que, en el caso de que se haya consignado la nueva clave F, debe indicarse el valor de la provisión matemática a 31 de







diciembre.

## ▪MODELO 720

1. Adaptación del artículo 2 de la orden reguladora del modelo (Orden HAP/72/2013) a la nueva redacción del apartado 3 del artículo 42 ter RGAT de tal modo que queda incluido en el ámbito subjetivo del modelo el nuevo supuesto previsto en la letra b) del apartado 3 del mencionado artículo 42 ter, según el cual, en caso de que el tomador del seguro sea persona distinta del beneficiario de la renta y conserve el derecho de rescate, será dicho tomador el obligado a presentar el modelo 720.

2. Diseños de registro de tipo 2, registro de detalle. Modificaciones con la finalidad de adaptar la información fiscal del modelo a la nueva redacción del artículo 42 ter del RGAT: se modifica el campo «**Valoración 1: saldo o valor a 31 de diciembre; saldo o valor en la fecha de extinción; valor de adquisición**», para especificar que en aquellos casos en que el campo «Clave tipo de bien o derecho» tome el valor «S» relativo a los seguros de vida o invalidez y rentas temporales o vitalicias que procedan de un seguro de vida, cuyas entidades aseguradoras se encuentren situadas en el extranjero, **se informará del valor de la provisión matemática a 31 de diciembre cuando el tomador del seguro no disponga de la facultad de ejercer el derecho de rescate total en dicha fecha** (excepción hecha de los contratos de seguros temporales que solo incluyan prestaciones para caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo).

→ ANÁLISIS

A) Orden EHA/3481/2008: modificaciones introducidas.

### **Primera.**

Modificación del artículo 3. «Objeto y contenido de la información»

#### SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

1. Los obligados a presentar el modelo 189 a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior, deberán suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con las especificaciones contenidas en los anexos de esta Orden, los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, a 31 de diciembre, de acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de entidades jurídicas, o de valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados, en ambos casos, en mercados organizados.





ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>b) Número y clase de acciones, participaciones o valores de los que sean titulares, <i>así como, tratándose de acciones o participaciones, su valor nominal.</i></p>	<p>b) Número, clase y <b>valor nominal</b> de acciones, participaciones o valores de los que sean titulares.</p>
SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR	
<p>c) Valoración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio</p>	
SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR	
<p>2. Los obligados a presentar el modelo 189 a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior, deberán suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con las especificaciones contenidas en los anexos de esta orden, los siguientes datos:</p> <p>a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, a 31 de diciembre, de acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de una institución de inversión colectiva.</p> <p>b) Número y clase de acciones y participaciones de las que sean titulares, y en su caso el compartimento al que pertenezcan.</p> <p>c) Valor liquidativo a 31 de diciembre, calculado de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva y en su normativa de desarrollo. En el caso de que no se haya fijado el valor liquidativo de las acciones y participaciones a 31 de diciembre se tomará el último valor liquidativo calculado.</p>	
ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>3. Los obligados a presentar el modelo 189 a que se refiere el apartado 3 del artículo anterior, deberán suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con las especificaciones contenidas en los anexos de esta orden, los siguientes datos:</p> <p>a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los tomadores de un seguro de vida, a 31 de diciembre,</p>	<p>3. Los obligados a presentar el modelo 189 a que se refiere el apartado 3 del artículo anterior, deberán suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con las especificaciones contenidas en los anexos de esta orden, los siguientes datos:</p> <p>a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los tomadores de un seguro de vida, a 31 de diciembre,</p>





<p>con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.</p>	<p>con indicación de su valor de rescate a dicha fecha. <b>No obstante, en el caso de que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total a 31 de diciembre, se indicará el valor de la provisión matemática a dicha fecha, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, salvo que se trate de contratos de seguro temporales que únicamente incluyan prestaciones de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo.</b></p>
<p>b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los beneficiarios, a 31 de diciembre, de una renta temporal o vitalicia, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.</p>	<p>b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los beneficiarios, a 31 de diciembre, de una renta temporal o vitalicia, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.</p> <p><b>En caso de percepción de rentas temporales o vitalicias que deriven de un seguro de vida, se informará del nombre y apellidos y número de identificación fiscal del perceptor de la renta a 31 de diciembre, salvo que el tomador del seguro sea persona distinta del perceptor de la renta y conserve el derecho de rescate, en cuyo caso se informará del nombre y apellidos y número de identificación fiscal del tomador en la citada fecha.</b></p> <p><b>En los supuestos previstos en el</b></p>



párrafo anterior, se indicará el valor de rescate a 31 diciembre o, en su caso, el valor de la provisión matemática en la citada fecha de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

**Segunda.**

Modificación del Anexo II

Se modifica el campo «CLAVE DE VALOR», que ocupa la posición 81 del registro de tipo 2, registro de declarado, de los diseños de registro del modelo 189, contenidos en el **anexo II de la Orden EHA/3481/2008**, de 1 de diciembre, que tendrá la siguiente redacción:

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos	
81	Alfabético.	Clave de valor	
		Se consignará una de las claves siguientes:	
		Clave	Descripción
		A	Acciones o participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas negociados en un mercado organizado.
		B	Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios negociados en mercados organizados.
		C	Acciones o participaciones en el capital social o fondo patrimonial de una institución de inversión colectiva.
		D	Seguros de Vida (limitados a los que tengan valor de rescate). Cuando las rentas temporales o vitalicias derivadas de seguros de vida o invalidez tengan valor de rescate a 31 de diciembre, este se hará constar en la Clave D.





		E	Renta temporal o vitalicia. Únicamente se hará constar el valor de capitalización a 31 de diciembre, calculado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, de las rentas temporales o vitalicias que no deriven de seguros de vida o invalidez (rentas temporales o vitalicias que tengan por causa la imposición de capitales a las que se refiere el artículo 25.3, letra b) de la Ley del IRPF).
		F	<p>Seguros de Vida sin valor de rescate.</p> <p>Se harán constar, asimismo, en esta clave las rentas temporales o vitalicias derivadas de seguros de vida o invalidez sin valor de rescate a 31 de diciembre.</p> <p>Se excluyen los seguros temporales que incluyan únicamente prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo.</p>
			No deberá suministrarse información relativa a los seguros de vida que cubran exclusivamente el riesgo de muerte (sin perjuicio de que puedan cubrir riesgos complementarios comprendidos en otros ramos distintos al de vida) y que no tengan valor de rescate.
			No deberá suministrarse información respecto de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones ni de los seguros privados de dependencia.»





## Tercera.

### Modificación de anexo II

Se modifica el campo «VALORACIÓN», que ocupa las posiciones 108 a 123 del registro de tipo 2, registro de declarado, de los diseños de registro del modelo 189, contenidos en el anexo II de la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, que tendrá la siguiente redacción:

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
108-123	Alfanumérico.	Valoración
		Se hará constar el valor de los activos declarados en euros o su contravalor en los casos de operaciones en divisa, asimismo cuando existan múltiples partícipes asociados a la operación se consignará en cada uno, el valor imputable a cada uno de ellos en función del porcentaje de participación.
		En los supuestos en que se haya consignado una "A" o "B" en el campo "CLAVE DE VALOR", posición 81, el valor de las acciones, participaciones o valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, se calculará conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
		En los supuestos en que se haya consignado una "C" en el campo "CLAVE DE VALOR", el valor liquidativo a 31 de diciembre se calculará de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, y en su normativa de desarrollo.
		En los supuestos en que se haya consignado una "D" en el campo "CLAVE DE VALOR", se hará constar el valor de rescate a 31 de diciembre.
		En los supuestos en que se haya consignado una "E" en el campo "CLAVE DE VALOR", el valor de capitalización a 31 de diciembre, se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de





		junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
		En los supuestos en que se haya consignado una "F" en el campo "CLAVE DE VALOR", el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
		Este campo se subdivide en dos:
		108 SIGNO: campo alfabético, que se cumplimentará cuando el resultado de la valoración a que se acaba de hacer referencia sea menor que 0 (cero); en este caso se consignará una "N".
		En cualquier otro caso el contenido del campo será un espacio.
		109-123 IMPORTE: Campo numérico de 15 posiciones. Se consignará el importe resultante de la valoración a que se ha hecho referencia más arriba.
		Los importes deben consignarse en EUROS. El importe no irá precedido de signo alguno (+/-), ni incluirá coma decimal.
		Este campo se subdivide en dos:
		109-121 Parte entera del importe, si no tiene contenido se consignará a ceros.
		122-123 Parte decimal del importe, si no tiene contenido se consignará a ceros.
		Asimismo, cuando existen múltiples declarados, se consignará, en cada uno, la valoración de cada uno de ellos en función del porcentaje de su participación.»

B) Orden HAP/72/2013: modificaciones introducidas.

## Primera.

Modificación del artículo 2 «Obligados a presentar el modelo 720»

### SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

Estarán obligados a presentar el modelo 720, «Declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero», las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas





o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se encuentren en alguno de los supuestos siguientes:

a) Cuando, en su condición de titular, representante, autorizado, beneficiario, persona o entidad con poderes de disposición o titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, tengan la obligación de informar acerca de las cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1, 3 y 5 del artículo 42 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 4 del mencionado artículo.

b) Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 y 5 del artículo 42 ter del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y teniendo en cuenta las excepciones previstas en el apartado 4 del citado artículo, resulten titulares o titulares reales conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, y siempre que estén situados en el extranjero, de valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica, valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios o valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

c) Cuando, según lo dispuesto en los apartados 2 y 5 del artículo 42 ter del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 4 del citado artículo, resulten titulares o titulares reales conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
<p>d) Cuando, según lo dispuesto los apartados 3 y 5 del artículo 42 ter del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 4 del citado artículo, resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año de seguros de vida o invalidez cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero o cuando sean</p>	<p>d) Cuando, según lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 42 ter del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 4 del citado artículo, resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año de seguros de vida o invalidez cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero o cuando sean</p>







beneficiarios a 31 de diciembre de cada año de rentas temporales o vitalicias como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero.

beneficiarios a 31 de diciembre de cada año de rentas temporales o vitalicias como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero.

**En caso de que el tomador del seguro sea persona distinta del beneficiario de la renta y conserve el derecho de rescate, será dicho tomador el obligado a presentar el modelo 720.**

SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

e) Cuando, según lo dispuesto en los apartados 1, 5 y 7 del artículo 54 bis del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 6 del citado artículo, sean titulares o tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, respecto de bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

**Segunda.**

Modificación de anexo.

Se modifica el campo «VALORACIÓN 1: SALDO O VALOR A 31 DE DICIEMBRE; SALDO O VALOR EN LA FECHA DE EXTINCIÓN; VALOR DE ADQUISICIÓN», que ocupa las posiciones 432 a 446 del registro de tipo 2, registro de detalle, de los diseños de registro del modelo 720, contenidos en el anexo de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, que tendrá la siguiente redacción:

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
432-446	Alfanumérico.	VALORACIÓN 1: SALDO O VALOR A 31 DE DICIEMBRE; SALDO O VALOR EN LA FECHA DE EXTINCIÓN; VALOR DE ADQUISICIÓN.
		Se hará constar el valor de los bienes y derechos declarados en euros o su contravalor en los casos de operaciones de divisas. Asimismo, cuando existan múltiples partícipes asociados al bien o derecho declarado el importe NO se





			prorrateará.
			Este campo, se subdivide en:
			432 SIGNO: campo alfabético. Si el saldo es negativo, se consignará una "N", en cualquier otro caso el contenido de este campo será un espacio.
			433-446 IMPORTE: campo numérico de 14 posiciones.
			Se hará constar sin coma decimal el saldo.
			Los importes deberán consignarse en EUROS.
			Este campo se subdivide en dos:
			433-444 Parte entera del saldo, si no tiene contenido se consignará a ceros.
			445-446 Parte decimal del saldo, si no tiene contenido se consignará a ceros.
			El importe a consignar en este campo dependerá del valor consignado en el campo "CLAVE TIPO DE BIEN O DERECHO" (posición 102):
			– Si la "CLAVE TIPO DE BIEN O DERECHO" es "C": saldo a 31 de diciembre o saldo en la fecha en la que se extinga o cese la titularidad, representación, autorización, poder de disposición o titularidad real de la cuenta.
			– Si la "CLAVE TIPO DE BIEN O DERECHO" es "V": saldo a 31 de diciembre o en la fecha de extinción de la titularidad declarada.
			– Si la "CLAVE TIPO DE BIEN O DERECHO" es "I": valor liquidativo a 31 de diciembre o en la fecha de extinción de la titularidad o titularidad real declarada.





		Esta valoración deberá suministrarse conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
		- Si la "CLAVE TIPO DE BIEN O DERECHO" es "S", y la "SUBCLAVE DE BIEN O DERECHO" (posición 103) declarada es "1" se hará constar el valor de rescate a 31 de diciembre, o el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre en aquellos casos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en dicha fecha (excepción hecha de los contratos de seguros temporales que solo incluyan prestaciones para caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo).
		En los casos en los que la "SUBCLAVE DE BIEN O DERECHO" (posición 103) sea "2", se informará del valor de capitalización a 31 de diciembre de la renta temporal o vitalicia.
		No obstante, cuando las citadas rentas procedan de un seguro de vida, se hará constar el valor de rescate a 31 de diciembre, o el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre en aquellos casos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en dicha fecha.
		Esta valoración deberá suministrarse conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
		- Si la "CLAVE TIPO DE BIEN O DERECHO" es "B" y la "SUBCLAVE DE BIEN O DERECHO" (posición



			103) es "1" se consignará el valor de adquisición del bien inmueble incluyendo en su caso los impuestos satisfechos.
			Cuando la "SUBCLAVE DE BIEN O DERECHO" (posición 103) sea "2", "3", o "4" deberá informarse del valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
			Los importes declarados, salvo los correspondientes a la "CLAVE TIPO DE BIEN O DERECHO" "B" y "SUBCLAVE DE BIEN O DERECHO" "1" se refieren al ejercicio de la declaración.»

## Normas publicadas (Reseña)

- Resolución de 2 de octubre de 2023 de la Subsecretaría de Asuntos Económicos y Transformación Digital, por la que se establece el procedimiento para el pago por vía telemática de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico (BOE 251/2023, de 20 de octubre)

[Disposición 21575 del BOE núm. 251 de 2023](#)



## II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

### Normas publicadas (Reseñas)

#### OCTUBRE, 2023

##### A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

###### → CASTILLA-LA MANCHA

- Resolución de 03/10/2023, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, mediante la que se modifica el anexo I.A y el anexo II.A de la Orden de 08/10/2012, de la Consejería de Hacienda, por la que se aprueban los documentos de pago de tasas, precios públicos y otros ingresos, se establecen los órganos competentes y se regula el procedimiento de recaudación (DOCM 195/2023, de 10 de octubre)

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

###### → CATALUÑA

- Decreto Ley 2/2023, de 17 de octubre, de medidas extraordinarias de carácter social (DOGC Núm. 9023 - 19.10.2023)

[DECRETO LEY 2/2023, de 17 de octubre, de medidas extraordinarias de ca \(gencat.cat\)](https://decreto.ley.2/2023,de17deoctubre,de medidas extraordinarias de ca (gencat.cat))

###### → EXTREMADURA

- Orden de 20 de octubre de 2023 por la que se eleva a 100.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos propios y otros ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (DOE 205/2023, 25 de octubre)

[DOE n.º 205 - 25-octubre-2023 \(juntaex.es\)](https://doe.n.º205-25-octubre-2023(juntaex.es))

##### B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

###### → PAIS VASCO

##### Diputaciones-Territorios Históricos

###### ▪ Álava

- Orden Foral 433/2023, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 de junio por la que se





aprueba el modelo 604 de autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (BOTH A 120/2023, de 11 de octubre)

[2023\\_120\\_02883\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 595/2023, de 19 de septiembre por la que se modifica la disposición final de la Orden Foral 433/2023, de 22 de junio que aprueba el modelo 604 de autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (BOTH A 120/2023, de 11 de octubre)

[2023\\_120\\_02887\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

## ▪ Vizcaya

- Orden Foral 387/2023, de 29 de septiembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1047/2018, de 12 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 232 de Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales (BOB 195/2023, de 10 de octubre)

[I-1187\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 388/2023, de 29 de septiembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20R Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

[I-1188\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Decreto Foral Normativo 4/2023, de 5 de octubre, por el que se modifica el Decreto Foral Normativo 1/2023, de 28 de febrero, de medidas tributarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de energía eléctrica, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

[I-1199\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

## ▪ Gipuzkoa (GK)

- Orden Foral 415/2023, de 4 de octubre, por la que se modifica la Orden Foral 521/2020, de 23 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones técnicas y funcionales del software TicketBAI y la declaración de alta en el Registro de Software TicketBAI, y la Orden Foral 357/2023, de 6 de agosto, por la que se modifica la Orden Foral 521/2020, de 23 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones técnicas y funcionales del software TicketBAI y la declaración de alta en el Registro de Software TicketBAI (BOG 198/2023, de 13 de octubre)



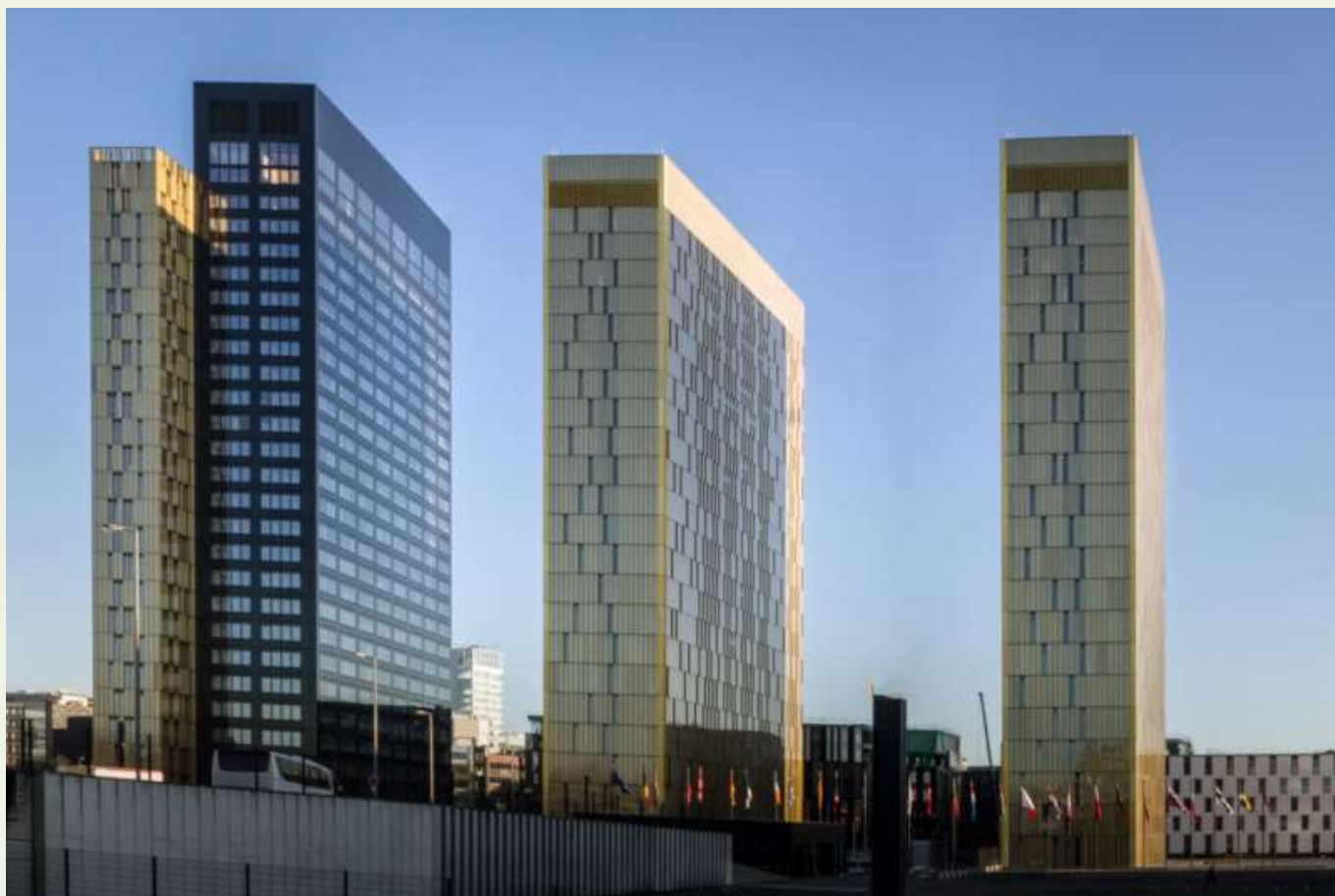


[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](https://gipuzkoa.eus)

- Orden Foral 479/2023, de 23 de octubre, por la que se modifica la Orden Foral 530/2022, de 16 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual sobre entidades de previsión social voluntaria, planes y fondos de pensiones, sistemas alternativos, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes individuales de ahorro sistemático, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia, así como las formas y plazo de presentación (BOG 207/2023, de 26 de octubre)

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

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



Las tres Torres (de izquierda a derecha) Rocca, Montesquieu y Comenius



## III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (FISCAL)

### Diario Oficial de la Unión Europea

- Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

[EUR-Lex - 32023L2226 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2023/2226/oj)



## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



Vista aérea del Palacio del Tribunal

## 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\*]

OCTUBRE, 2023

### → 1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

#### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 1217/2023 [02.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8791/2021)

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 4094/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4094] (Id Cendoj: 28079130022023100290)

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3553009a1950d529a0a8778d75e36f0d/20231020>

#### RESUMEN

- 1.- La responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora.
2. Tal naturaleza sancionadora no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación -la parte derivada que proviene de deuda estricta- sea contraria a la Constitución.
3. El inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, in fine, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos.

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





## → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado. Ha sido parte recurrida doña JF, representada por la procuradora de los Tribunales bajo dirección letrada.

## → Resolución recurrida en casación

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSCV núm. 822/2021 de 30 de septiembre, que estimó el recurso núm. 1688/2019, interpuesto por la representación procesal de doña JF contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (TEARV) de 24 de septiembre de 2019, en reclamación NUM000, en pieza separada de suspensión, acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

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

1. Reafirmar, concretar o, en su caso, modificar la jurisprudencia existente sobre si la responsabilidad tributaria subsidiaria contemplada en el artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación.

2. En el caso de que se confirme la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria referida, y, en atención a la misma, determinar si el inciso del artículo 212.3 de la LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación es compatible con el principio constitucional de igualdad.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** los artículos 43.1.a) y 212.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) a la luz de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

## → FALLO:

1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al **Fundamento de Derecho Sexto** de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 8791/2021 interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 822/2021 de 30 de septiembre, en el recurso núm. 1688/2019, sentencia que se casa y anula.

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





3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1688/2019, interpuesto por la representación procesal de doña JF contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 24 de septiembre de 2019, reclamación NUM000, pieza separada de suspensión, acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

4.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SEXTO.- **Jurisprudencia que se establece.**

1. Se reafirma nuestra jurisprudencia conforme a la cual la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora.

2. Tal naturaleza sancionadora no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad solidaria del citado art. 42.1.a) LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación -la parte derivada que proviene de deuda estricta- sea contraria a la Constitución.

3. El inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, in fine, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos.

Esta jurisprudencia obliga a la desestimación del recurso de casación, aun partiendo de la base de la confusión subjetiva y objetiva, acaso por desatención, creada por la sentencia de instancia, pues cabe entender racionalmente -y no se opone a ello la parte recurrente- que la sentencia de instancia desestima el recurso contencioso-administrativo nº 1001/2019 -en tanto acumulado al 999/2019- atendiendo al hecho de que la resolución del TEAR de Valencia ya había estimado en parte la solicitud de suspensión automática instada por [...], como ya hemos visto, en lo relativo a la sanción del deudor principal derivada a ésta."

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 1296/2023 [23.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.556/2022)

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4357/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4357] (Id Cendoj: 28079130022023100314)

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/4dfc8aee5b1ce2a4a0a8778d75e36f0d/20231103>

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





## RESUMEN

Alcance de la obligación de los socios o partícipes respecto a las obligaciones tributarias de las entidades o sociedades que hayan sido extinguidas, disueltas y, en su caso, liquidadas, y los efectos derivados en cuanto a la liquidación de la sociedad del art. 178 de la Ley Concursal. Artículo 40 LGT. Desestimación.

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

Recurso promovido por REB, S.A. (sucesora por socia al 51 del capital social de NOR, S.A.) representada por procurador de los Tribunales bajo dirección letrada. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

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

Sentencia núm. 583, de 15 de octubre de 2021, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1662/2019, promovido frente a la resolución de 30 de mayo de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 28-03608-2018 formulada contra la providencia de apremio dictada por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en ejecución de la liquidación núm. A2885017036000308, correspondiente al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, por importe de 82.921,52 euros.

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

1. Determinar si, en los supuestos en los que la Administración Tributaria comunique a un socio, partícipe o cotitular su calidad de sucesor al amparo del artículo 40 LGT en las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad o entidad en la que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, la Administración debe precisar en esa comunicación si la sociedad está disuelta y liquidada por lo que la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares es la prevista en el párrafo 1 del artículo 40 LGT fijando asimismo hasta que límite alcanza la responsabilidad de los socios, o, si por el contrario se está en un supuesto de extinción o disolución sin liquidación de la sociedad o entidad prevista en el párrafo 3 del artículo 40 LGT en la que no se limita la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares.

2. Aclarar si; para que un Tribunal de Justicia proceda a la aplicación del principio de unidad de doctrina en la aplicación de la ley mediante la remisión en bloque a lo

\* 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»





resuelto en una sentencia previa, -principio de unidad de doctrina interpretado conforme al principio de la buena jurisdicción inferido de los artículos 9.3, 24 y 106 de la Constitución-, se exige que el órgano judicial constate que los elementos probatorios presentado en los distintos procesos son los mismos.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. Los apartados 1 y 3 del artículo 40 y apartado 2 del artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 2. Los artículos 9.3, 24 y 106 de la Constitución española. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 556/2022, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil, S.A. contra la sentencia núm. 583, de 15 de octubre de 2021, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1662/2019.

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

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### SÉPTIMO.- **El juicio de la Sala a la segunda cuestión de interés casacional.**

[...] En conclusión, la sentencia recurrida, al remitir su argumentación en parte a lo resuelto en otra sentencia, no vulnera los arts. 9.3, 24 y 103 CE que invoca el recurso de casación y motiva sucintamente su conclusión de que el supuesto de sucesión de la obligación tributaria es el del art. 40.3 LGT, ya que no considera acreditado que se hayan producido operaciones de liquidación de la sociedad que pudieran dar lugar a la limitación del importe de la obligación de los sucesores al importe de la cuota de liquidación y demás percepciones a que se refiere el art. 40.1 LGT.

La respuesta a la segunda parte de la cuestión de interés casacional debe limitarse a la reiteración de la abundante doctrina jurisprudencial sobre el deber de motivación y congruencia y la posibilidad de colmar aquella motivación mediante la remisión a otras resoluciones judiciales, de la que se ha hecho extensa reseñada anteriormente en este fundamento jurídico, sin que haya lugar a estimar el recurso de casación ya que la sentencia recurrida no incurre, por las razones ya expuestas, en vulneración de los referidos arts. 9.3, 24 y 106 de la CE.

\* 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»





## OCTAVO.- El juicio de la Sala sobre la primera cuestión de interés casacional y resolución de las pretensiones.

[...]

En consecuencia, volviendo al acuerdo impugnado y resolviendo dentro de los términos y los limitados motivos en que se ha planteado la impugnación, la mención genérica del art. 40 LGT como fundamento de la sucesión en la obligación tributaria que incorpora la resolución impugnada no causa indefensión alguna a la recurrente que, en su calidad de sucesor puede, como dijimos en nuestra STS de 10 de marzo de 2011, acreditar que sí se habría producido tal liquidación y el importe a que debía reducirse su obligación de responder de la deuda, conforme al art. 40.1 LGT. Así lo hizo la hoy recurrente, mediante la invocación de la causa de oposición a la providencia de apremio conforme al art. 167.3.a) LGT, por inexistencia de deuda debido a la extinción total de la obligación tributaria por disolución y liquidación de la sociedad causante, Noralia, S.A., situación de extinción de la deuda que ya hemos rechazado, por lo que no concurre infracción del art. 167.3ª) LGT, ni de los arts. 59 y 76, así como el art. 177.2 LGT, que se citan sin mayor desarrollo en la argumentación de la recurrente.

Por consiguiente, respecto a la segunda cuestión de interés casacional, debe precisarse, conforme propone la representación de la Administración demandada en línea con la propuesta de la recurrente que, en los supuestos en los que la Administración Tributaria comunique a un socio, partícipe o cotitular su calidad de sucesor al amparo del art. 40 LGT, en las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad o entidad en la que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, la Administración debe precisar en esa comunicación, si le consta que la sociedad está disuelta y liquidada y la limitación de la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares conforme a lo previsto en el párrafo 1 del art. 40 LGT, con indicación, en su caso, de los límites a que alcanzaría la responsabilidad de los socios, o, si por el contrario se está en un supuesto de extinción o disolución sin liquidación de la sociedad o entidad prevista en el párrafo 3 del art. 40 LGT en la que no se limita la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares.

En cuanto a la resolución de las pretensiones, procede desestimar el recurso de casación de conformidad lo expuesto.

👉 LGT. 3ª SENTENCIA 1353/2023 [30.102023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1571/2022).

Ponente: Isaac Merino Jara

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







[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4490/2023 -  
ECLI:ES:TS:2023:4490] (Id Cendoj:28079130022023100323)

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fcf6d2dee92cac94a0a8778d75e36f0d/20231110>

## RESUMEN

Es precisa la visita in situ, tratándose de la valoración del perito de la administración de una finca rústica, salvo que se justifique lo contrario, no bastando que se refleje por dicho perito en su informe que se han empleado, como fuente de información, los datos contenidos en una aplicación o base informática de carácter técnico, como puede ser el Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas (SIGPAC) u otras semejantes, máxime cuando no existe constancia suficiente en las actuaciones de la utilización de tales aplicaciones o bases informáticas.

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

Recurso interpuesto por el letrado de la Junta de Castilla-La Mancha, en la representación y defensa que le son propias. Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado y la mercantil C, S.L. representada por procurador de los tribunales.

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

Sentencia dictada el 14 de diciembre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso nº 731/2019 interpuesto por la mercantil C, S.L., contra la resolución dictada el 11 de octubre de 2019 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000, y la liquidación provisional del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de la que resultó una deuda tributaria por importe de 42.992,49 euros.

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

Determinar si, a diferencia de la tasación de viviendas u otros inmuebles de naturaleza urbana, donde salvo justificadas excepciones se precisa la visita in situ para conocer el estado de conservación del inmueble, cuando se trata de una finca rústica no resulta necesaria tal visita, en el supuesto de que conste en el dictamen del perito que se ha empleado como fuente de información los datos contenidos en una aplicación o base informática de carácter técnico, como puede ser el Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas (SIGPAC) u otras semejantes.

\* 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»





→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 57.1, 103.3 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo.- No ha lugar al recurso de casación núm. 1571/2022, interpuesto por el letrado de la Junta de Castilla-La Mancha, en la representación y defensa que le son propias, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, el 14 de diciembre de 2021, en el recurso núm. 731/2019 sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

**TERCERO.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.**

El perito de la administración dice que las características de los inmuebles han sido determinadas partiendo de los datos declarados por el contribuyente y tras la consulta de los sistemas de información del SIGPAC y del Catastro Inmobiliario. Afirma que las fincas rústicas transmitidas que fueron objeto del dictamen de perito de la administración durante el procedimiento de comprobación de valores eran eriales-pastos-tierras de labor seco y monte bajo y que en ellas no existan construcciones,

El perito sigue los dictados del artículo 7.3 de la Orden de la Consejería de Hacienda de 18 de diciembre de 2013 de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha que dice que: [...]

También se apoya el perito en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ya citado específicamente en los apartados 2 y 3 de su artículo 160, relativo al procedimiento para la comprobación de valores, que disponen, respectivamente: [...]

El Real Decreto 1077/2014, de 19 de diciembre, por el que se regula el sistema de información geográfica de parcelas agrícolas (SIGPAC), permite la individualización de las fincas rústicas. La utilización de esta tecnología posibilita al técnico encargado obtener para la valoración datos exactos y fiables que permiten singularizar e individualizar el valor real del bien sin acudir necesariamente a la visita personal del mismo. El SIGPAC es una herramienta reveladora de la realidad física

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





y jurídica de las fincas de naturaleza rústica. Con su empleo puede desaparecer la carga de la inspección personal por parte de los peritos de la administración, pues en esos casos no cabe concluir que, en todo caso, el resultado de las valoraciones fuese abstracto e inmotivado. Sucede, sin embargo, que, en esta ocasión, no consta en el expediente ningún documento relativo al SIGCPAC. En última instancia, parece más bien, que el perito se está remitiendo a valores administrativos, sin más ni más, de los que ninguna constancia existe en las actuaciones.

Siendo así, habría que tener presente nuestra reciente y más representativa jurisprudencia, que es, esencialmente, la que sigue.

[...]

Centrándonos en la cuestión específicamente debatida debemos señalar que no está prevista ninguna diferencia expresa, en relación con lo que importa en este recurso, a la hora de la valoración por parte del perito de la administración, de bienes inmuebles urbanos o rústicos, ambos han de ser visitados in situ por el perito, a salvo que ello se justifique individualmente. No considerando que ese requisito se cumple, cuando, sin dar razones para ello, se omite la visita, en la creencia, errónea, de que no es exigible a la vista de las circunstancias concurrentes, consistentes, en esencia, en la consulta de los sistemas de información del SIGPAC y del Catastro Inmobiliario, máxime si no están incorporadas al expediente las certificaciones materiales de ellos, particularmente, en este caso, en que se ha hecho especial hincapié sobre su eficacia, a los efectos del presente caso, ningún documento relativo los sistemas de información del SIGPAC, puesto que su mera consulta por el perito, en sí misma, es claramente insuficiente.

A la vista de todo ello, respondemos a la cuestión con interés casacional en estos términos:

Cuando se trata de la valoración del perito de la administración de una finca rústica, se precisa la visita in situ, salvo que se justifique lo contrario, no bastando que se refleje por dicho perito en su informe que se han empleado, como fuente de información, los datos contenidos en una aplicación o base informática de carácter técnico, como puede ser el Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas (SIGPAC) u otras semejantes, máxime cuando no existe constancia suficiente en las actuaciones de la utilización de tales aplicaciones o bases informáticas.

👉 LGT 4ª. SENTENCIA 1294/2023 [19.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1878/2022).

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





Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4333/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4333] (Id Cendoj: 28079130022023100303)

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/023e3e566a7bc748a0a8778d75e36f0d/20231103>

## RESUMEN

Contrato de "cash pooling". Momento en que se produce el nacimiento de la obligación de retención e ingreso a cuenta correspondiente a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades y Renta de no Residentes, sobre la cantidad liquidada como intereses. Aplicación del artículo 63.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, Reglamento del Impuesto de Sociedades, vigente en aquellas fechas. Estimación.

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

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado; parte recurrida: B.I.F., S.L.

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

Sentencia núm. 16/2022, de 11 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, que estimó el recurso núm. 419/2021 formulado por BIF, S.L., en relación con las liquidaciones provisionales relativas a determinados rendimientos de capital mobiliario y rentas, así como pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], impuesto sobre sociedades ["IS"] y del impuesto sobre la renta de no residentes ["IRNR"], efectuados en los ejercicios 2013 y 2014.

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

Aclarar cuándo surge la obligación de retener y pagar a cuenta en el impuesto de sobre sociedades por los intereses derivados de contratos de cuenta corriente o "cash pooling", si mensual o anualmente.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 63.1 y 66.1 RIS/2004 (actuales artículos 65.1 y 68.1 RIS/2015), en relación con el artículo 318 del Código de Comercio y 1218 y siguientes del Código Civil. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

### → FALLO:

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





- 1.- Haber lugar al recurso de casación 1878/2022 interpuesto por la representación de la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 16/2022, de 11 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, que estimó el recurso núm. 419/2021. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 2.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 419/2021 interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil BIF, S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en Illes Balears, de fecha 30 de julio de 2019, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. 07-01753-2016 y 07-01754-2016, ambas acumuladas, formuladas frente a las liquidaciones provisionales emitidas el 7 de noviembre de 2016 por la Inspectoría Regional de Baleares de la AEAT, en el seno del procedimiento de comprobación limitada con alcance a las retenciones practicadas en relación con determinados rendimientos de capital mobiliario y rentas, así como pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Modelo 123) efectuados en los ejercicios 2013 y 2014.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas en los términos previstos en el último fundamento.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### QUINTO.- **El juicio de la Sala.**

La cuestión de interés casacional que se plantea en el presente recurso de casación está estrechamente vinculada a la interpretación del contrato como es el denominado "cash pooling" que, como destacan las partes, carece de regulación específica en el ordenamiento jurídico español. El anglicismo "cash pooling" hace referencia a aquellos contratos que establecen un sistema conjunto de gestión centralizada de la tesorería de un conjunto de empresas. En síntesis, el objetivo de los acuerdos de cash pooling es gestionar las posiciones de tesorería de las entidades participantes, optimizando los resultados financieros del grupo mediante la canalización de los excesos de liquidez de las compañías del grupo que los generan hacia las compañías del grupo que precisan de financiación, acudiendo a financiación de terceros cuando el propio grupo no es capaz de financiarse por sí mismo. Con este sistema se consigue una mayor eficiencia en la utilización de los fondos del grupo, así como mejorar la rentabilidad de los mismos y obtener una reducción de costes administrativos y de la generalidad de los financieros de las entidades participantes en el acuerdo.

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





Hay que reseñar que en el caso litigioso, IHA, S.L. y las trece entidades del Grupo Iberostar, entre las que se encuentra la recurrida BIF S.L. suscribieron con fecha 1 de enero de 2006 un contrato de cash pooling con el objeto, la finalidad y las condiciones que a continuación se detallan, según expone la parte recurrida y no es objeto de controversia:

- Objeto / Finalidad: Optimizar los flujos de tesorería del grupo a través de la gestión centralizada de las necesidades o excedentes de tesorería de las entidades del grupo.

- Condiciones: En el marco del contrato se distinguieron dos flujos financieros diferenciados, pactándose un tipo de interés distinto para cada uno de ellos:

i) Necesidades: IHA se compromete a abonar a BIF las cantidades que éste le demanda.

ii) Excedentes: BIF transfiere los saldos deudores acumulados a la cuenta de IHA mediante las oportunas órdenes de transferencia.

- Liquidación de intereses: en la cláusula segunda del contrato de cash pooling las partes acordaron que el interés se calculaba mensualmente, pero que dicho interés (devengado y no pagado) se acumulaba al capital pendiente.

Además, con fechas 28 de enero de 2013 y 31 de enero de 2014, se incorporaron al contrato de cash pooling unas adendas firmadas entre IHA y las trece entidades del Grupo Iberostar en virtud de las cuales se modificó el momento de la exigibilidad de los intereses. En concreto, en las mismas se establecía que el interés devengado resultaba exigible y pagadero en el ejercicio 2013, el 31 de diciembre y, en el ejercicio 2014 así como los sucesivos ejercicios, durante los cinco primeros días del mes de diciembre.

El problema planteado en este caso se reduce a determinar en qué momento se producía el nacimiento de la obligación de retención sobre la cantidad liquidada como intereses. Debe determinarse cuando deben efectuarse las retenciones, como consecuencia del abono en cuenta del resultado de la liquidación de intereses efectuada mensualmente, pero cuyo abono no es exigible en ese momento, sino con carácter anual (el 31 de diciembre de 2013, los de 2013 y los cinco primeros días de diciembre de los restantes anualidades a partir de 2014), la obligación de retener se produce. Según resulta indiscutido, la suma de los intereses devengados durante el año era objeto de declaración resumen anual en el modelo 123 correspondiente al mes de diciembre de cada año que efectuaba la entidad mercantil BIF, objeto de regularización, y la Administración estima que se debió realizar mensualmente, lo que da lugar a sendas actas de liquidación por importe de 81.149, 13 euros la de 2013, incluidos intereses de demora (37.765,90 euros

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





de principal) y - 28755,85 euros la de 2014 (- 61.811,10 de principal) según el siguiente desglose.

La sentencia recurrida centra su interpretación en que, de acuerdo con las estipulaciones del contrato, los intereses devengados son objeto de abono entre el 31 de diciembre y los cinco primeros días de la anualidad siguiente, y en los 5 primeros días de diciembre en 2014 y ejercicios sucesivos. Señala al efecto que se establece la "[...] exigibilidad anual, a pesar de que el cálculo de estos réditos se efectúe mensualmente [...]", y añade que "[...] [e]sta operación automática de compensaciones/cargos en la cuenta corriente centralizada, realizada a diario y calculada mensualmente, no implica que estos saldos de intereses puedan ser exigidos. Esta exigibilidad es la señalada en el precepto citado a los efectos de determinar el momento de nacimiento de la obligación de retener/ingresar a cuenta, y en el asunto que nos ocupa, se producía el 31 de diciembre de 2013 y en los 5 primeros días del 2014, no mensualmente como sostiene la Administración Tributaria [...]".

Ahora bien, la sentencia recurrida no aborda la incidencia que tiene en la aplicación de la obligación de efectuar retenciones sobre las cantidades abonadas como intereses el hecho de que la cantidad resultante de la liquidación mensual de intereses se incorporase a la cuenta del contrato con efectos del inicio de la mensualidad siguiente, como una aportación por parte del acreedor de esos intereses, lo que es un hecho que las partes reconocen aunque discrepen en su alcance sobre la consideración de la exigibilidad de los intereses a los solos efectos del deber de retener.

El art. 63 RIS 2004 (aplicable al supuesto litigioso *ratione temporis*, actual artículo 65 RIS/2015), tiene por objeto regular el nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta, y al efecto establece en su primer párrafo que la obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, o en el de su pago o entrega si es anterior. Y en el párrafo segundo precisa una serie de situaciones que la norma reglamentaria asimila a la exigibilidad de los intereses, y al efecto establece que "[...] se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el receptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación [...]".

De ello se sigue que en el caso litigioso, dado que los intereses liquidados mensualmente, aunque no resultase exigible su pago al tiempo de efectuar esa liquidación mensual, sino el 31 de diciembre, en 2013 o en los cinco primeros días de diciembre, en 2014, el importe de esa liquidación, decimos, se acumula

\* 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»





mensualmente al capital pendiente, tal y como reconoce la parte recurrida y, por tanto, pasa a integrar el patrimonio de la acreedora de esa liquidación de intereses, de manera que tienen, en la dinámica de flujos de entradas y necesidades de la cuenta de cash pooling la consideración de una aportación o entrada, con independencia del saldo deudor o acreedor que resulte de los siguientes periodos, y sin que sea relevante a estos efectos el art. 318 del Código de comercio, pues más allá de que no cabe hablar de amortizaciones o cancelaciones en la dinámica de flujos de necesidades y excedentes del contrato de cash pooling concertado, lo relevante es que la cantidad resultante de cada liquidación mensual de intereses se ha integrado en el patrimonio de quien resultó acreedor, y es aportada a la cuenta como una entrega más por dicho acreedor. En consecuencia, se estaría en el caso de lo dispuesto en el art. 63.1 RIS, pues aunque no sea exigible su pago en virtud de las disposiciones del contrato, sí están reconocidos en la cuenta, y acumulados al principal de los flujos acreedores efectuados por quien ha resultado acreedor de la liquidación de intereses. La sentencia recurrida interpreta y aplica erróneamente el art. 63.1 RIS 2004 ya que prescinde de la regla de asimilación a la exigibilidad que impone la norma, cuando dispone que "[...] se entenderán exigibles los intereses [...] [cuando] los rendimientos se acumulen al principal de la operación [...]", que es cabalmente lo que ocurre con el montante resultante de la liquidación mensual de intereses establecido en la cláusula segunda del contrato. Aunque el principio de libertad contractual permite a las partes establecer los derechos y obligaciones resultantes del contrato en un marco flexible, ello no puede suponer un menoscabo de derechos de la Hacienda Pública cuando de su cumplimiento se incurra en el presupuesto de hecho determinante de una obligación tributaria como es la de efectuar e ingresar las correspondientes retenciones, y así ocurre en el presente caso. No son de aplicación al caso los criterios expresados en las consultas vinculantes invocados en la demanda, pues ninguna de ellos examina supuestos de contratos de cash pooling y menos aún con las características y estipulaciones establecidas en el que es objeto del presente litigio.

En cuanto a la fijación de la doctrina jurisprudencial hay que advertir que por las singularidades del contrato "cash pooling", que es una modalidad contractual compleja carente de regulación normativa y sujeto a la disponibilidad de las partes en cuanto al contenido y exigibilidad de sus obligaciones, no resulta posible formular una doctrina que pueda proyectarse sobre cualquier contrato de esta naturaleza. Tan solo cabe destacar que, a los efectos de la obligación de efectuar retención, la exigibilidad contractual del pago de los intereses establecida en un momento determinado, en este caso anual, no excluirá la obligación de practicar la retención de los liquidados en periodos inferiores si se producen liquidaciones de

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







intereses por el resultado de los correspondientes saldos resultantes en periodos temporales más reducidos, cuando su importe se acumule al principal de la operación, como una aportación más efectuada al flujo de entradas y salidas del contrato de cash pooling por la parte contractual que sea acreedor de tales intereses, pues con ello se incurre en la situación asimilada a la exigibilidad de intereses en los términos dispuestos en el art. 63.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, Reglamento del Impuesto de Sociedades vigente en aquellas fechas ( art. 65.1 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, del actual Reglamento del Impuesto de Sociedades).

En cuanto a la resolución de las pretensiones, el recurso de casación ha de ser estimado por infringir la sentencia recurrida el art. 63.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, Reglamento del Impuesto de Sociedades, en la interpretación establecida en la doctrina jurisprudencial aquí fijada, debiendo ser desestimado el recurso contencioso-administrativo al haber quedado rechazados los demás motivos de impugnación en la sentencia recurrida.



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

👉 IRPF. SENTENCIA 1328/2023 [25.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1712/2022)

Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4466/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4466] (Id Cendoj: 28079130022023100317

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/19a9633601d43fdb0a8778d75e36f0d/20231110> 1329

### RESUMEN

Ejecución de una resolución económico-administrativa que anula parcialmente la liquidación por motivos de fondo, ordenando que el importe de la sanción se ajuste a la nueva liquidación que se dicte en ejecución, sin anular la sanción. En las circunstancias concurrentes en el presente recurso y atendiendo a los términos en que se ha planteado el debate, en que la sanción no ha sido específicamente combatida en el recurso contencioso-administrativo, cabe declarar que si el

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





Tribunal Económico-administrativo ha estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto por el órgano económico administrativo y, a su vez, ha confirmado la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación.

## → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO. Ha comparecido como parte recurrida procurador, en representación de doña C.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia pronunciada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 510/2018, interpuesto por doña Clara contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 2018, que, a su vez, estimó en parte el recurso de alzada formulado contra la resolución de 12 de diciembre de 2013 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación practicado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, ejercicios 2005-2006, así como contra el acuerdo de imposición de sanción.

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

Determinar si, en los supuestos en los que el Tribunal Económico-administrativo estima parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte la liquidación para que la administración dicte nueva liquidación ajustándose a los parámetros recogidos en el fallo debe anularse la sanción o simplemente la sanción debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada.

## → Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

\* 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»





General Tributaria; artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 510/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el mencionado recurso núm. 510/2018, interpuesto por la representación procesal de doña C contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 2018, que estimó en parte el recurso de alzada formulado contra la resolución de 12 de diciembre de 2013 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación practicado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, ejercicios 2005-2006, así como contra el acuerdo de imposición de sanción, declarando las citadas resoluciones administrativas ajustadas a Derecho.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### **CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

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

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en las circunstancias concurrentes en el presente recurso y atendiendo a los términos en que se ha planteado el debate, en que la sanción no ha sido específicamente combatida en el recurso contencioso-administrativo, cabe declarar que si el Tribunal Económico-administrativo ha estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la

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





liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto por el órgano económico administrativo y, a su vez, ha confirmado la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación.



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. SENTENCIA 1318/2023 [24.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6519/2021).

Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4355/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4355] (Id Cendoj: 28079130022023100312)

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e79a4ccb85227a03a0a8778d75e36f0d/20231103>

### RESUMEN

Deducción por I+D+i aplicadas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 con origen en los gastos incurridos en los ejercicios 2005 y 2006. Arts. 35 y 44 del TRLIS. Ejercicios sometidos a comprobación administrativa: cabe declarar que en este caso era procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia. Personada como parte recurrida MAP, S.A.,

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





representada por procuradora de los tribunales bajo dirección letrada.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 393/2018, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de abril de 2018, parcialmente estimatoria, de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009, dictada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

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

1. Determinar si es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes.
2. Con carácter general, discernir si resulta o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 35.1.c) y 44.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, en relación con los artículos 66, 66.bis, 101, 108.4, 119, 120, 122 y concordantes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 126.2 y concordantes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria. Asimismo, la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 (RCA 5434/2010) y el artículo 89.1 LGT y la jurisprudencia que lo analiza, en concreto, la sentencia de 10 de mayo de 2021 (RCA 7966/2019), en relación con los principios de buena fe, respeto a los actos propios y buena administración. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

1.º Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero** de esta sentencia.

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





2.º Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 5540/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 393/2018, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de abril de 2018, parcialmente estimatoria, de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009, dictada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sentencia cuya confirmación procede.

3.º Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### TERCERO. **Sobre el juicio del Tribunal.**

[...]

Constituye, pues, el anterior el caso concreto sobre el que debe dilucidarse y proyectarse las cuestiones de interés casacional objetivo. El resto de consideraciones resultan ajenas a los límites del pronunciamiento que debe hacer este Tribunal.

Con carácter general, ya se ha dicho, despejar la primera de las cuestiones de interés casacional objetivo no resuelve el caso concreto.

Es más, la propia parte recurrente entra en contradicción entre sus alegaciones y lo defendido con la doctrina a la que aspira fije este Tribunal, en el sentido de que se declare que "No es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios", cuando ella misma y el propio TEAC -cuya tesis es la patrocinada por la parte recurrente- entiende y aceptan abiertamente que " por prudencia" o bien "por alguna razón que impidiese su inclusión en el ejercicio en que se realizaron. Por tanto, si en las consultas que se quiere aplicar hubo esa razón (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción)", admiten posibles excepciones que lejos de tener su respaldo normativo concreto, parece más bien deducido de la singularidad y características de la regulación que se hace para el reconocimiento de estas deducciones; lo cual ya nos pone sobre aviso de que no es posible trasladar sin más la dogmática general del derecho a deducir a estas deducciones por la singular regulación con la que le dota el

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





legislador. Y en cuanto a la segunda cuestión, a falta de declaración en la autoliquidación "es exigible la previa solicitud, en el plazo legal de cuatro años, de la rectificación de tales autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas", se nos muestra superada tanto porque ya se ha indicado de admitirse excepciones a la necesidad de la previa declaración en la autoliquidación del ejercicio, no cabría exigir rectificación alguna, sino que directamente se podría consignar y aplicar la deducción en el ejercicio posterior -como así se pronuncian las Consultas-; como porque, tal y como se admite abiertamente por el TEAC y por la propia parte, de estarse comprobando el ejercicio si debe incluirse en la liquidación resultante esta deducción, aun no habiendo sido declarada en la autoliquidación y, aun no habiéndose formalizado rectificación alguna de la misma, siendo el caso concreto ajeno a lo que se diga respecto de esta cuestión, puesto que es claro que el TEAC admitió la deducción de las liquidaciones de 2007 y 2008, quedando por dilucidar si era procedente la deducción de los gastos producidos por I+D+I de los períodos de 2005 y 2006 prescritos cuando se procedía a la comprobación de ejercicio de 2009.

Dicho lo cual adquiere pleno sentido los términos de la sentencia cuando expresamente indica que "Descartados los óbices formales opuestos por la Administración tributaria al contribuyente respecto a la posibilidad de aplicarse la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios anteriores, hemos de examinar el cumplimiento de las restantes condiciones a que se subordina ese reconocimiento en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos". Efectivamente, si como se ha dejado constancia es el propio TEAC, al que sigue la recurrente en su tesis, admite que es posible la deducción, no ya en supuestos excepcionales como los referidos anteriormente en palabras del TEAC y de la recurrente, sino en general cuando no ha habido autoliquidación -en nuestro caso, no las hubo en ninguno de los ejercicios de 2005 a 2008-, ni rectificación -tampoco las hubo-, esto es, en los supuestos de comprobación administrativa, lo que se pone de manifiesto es que el fundamento de la deducción es material, la concurrencia de los requisitos dispuestos al efecto y la posibilidad temporal de aplicarla, no estos requisitos formales de la previa consignación en la autoliquidación o en su defecto la necesaria rectificación, pues es evidente que en los ejercicios de 2007 y 2008, aun faltando estos requisitos formales, si se le reconoció expresamente por el propio TEAC el derecho a la deducción al concurrir los elementos legalmente dispuestos para identificar gastos por I+D+I.

Acotado los márgenes en los que debe llevarse a cabo el enjuiciamiento, parece oportuno recordar el contenido de las Consultas.

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





En la V-0802-11 de 28 de marzo, se trataba de deducciones generadas en 2009 en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2010 aunque en la declaración de 2009 existiera cuota suficiente para haber absorbido el efecto de las deducciones. Se describe el supuesto y como la entidad consultante realizó durante el ejercicio 2009 inversiones que originaron el derecho a aplicar algunas de las deducciones previstas en los arts. 35 y 39, relativas a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y a inversiones medioambientales.

La entidad solicitó, dentro de sus respectivos plazos, la emisión del informe motivado ante el Ministerio de Ciencia e Innovación y el certificado de convalidación medioambiental ante la Generalitat de Cataluña. Una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009, no se consignaron las cantidades con derecho a deducción correspondientes al mencionado ejercicio, debido a que no habían concluido los procesos de emisión del informe motivado y certificado de convalidación medioambiental y por lo tanto se desconocían las cantidades con derecho a deducción.

Esto es, se deja constancia que al igual que en nuestro caso -recordemos que en el caso que nos ocupa también la entidad contribuyente alega la imposibilidad por falta cumplimiento de algunos de los requisitos materiales, lo que no ha sido cuestionado, no se consignaron en las autoliquidaciones-, por la razón apuntada, no se consignó en la autoliquidación del 2009, y tampoco hubo rectificación alguna -tampoco la hay en nuestro caso-; y considera la DGT que de los artículos 35 y 39 del TRLIS se deduce que, en términos generales, la deducción se practicará en el período impositivo en que se realicen las correspondientes inversiones, esto es, plantea la misma tesis respecto de la interpretación del citado art. 35 que defiende la recurrente, pero el art. 44 del mismo texto establece que "Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos."; recuerda los términos del art. 120.3 de la LGT, e indica que la entidad consultante podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y por inversiones medioambientales correspondientes; es decir, la tesis que desarrolla atendiendo a la singularidad de la regulación de estas deducciones, es que debe hacerse constar en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se produce, de no hacerlo podrá aplicarlo en los períodos sucesivos, y si pretende deducirlo en el ejercicio en el que se produjeron, debe

\* 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»







instar la rectificación de aquella autoliquidación, lo que se desprende, sin duda, cuando tras aquella formulación se entiende la procedencia de la deducción en dicho ejercicio, pues lo dicho se entiende "sin perjuicio de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse, puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince (la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) y diez (la deducción por inversiones medioambientales) años inmediatos y sucesivos"; y añade que lo realmente importante a los efectos que interesan es que " No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2010 y siguientes que concluyan dentro del referido plazo de quince o diez años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el derecho a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria."

En contra de lo sostenido por la parte recurrente, existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre esta Consulta y el caso que se examina; lo sustancial y relevante es que debiéndose exigir la consignación en la autoliquidación, y a su falta la rectificación de la misma, dada la singularidad de la regulación, si es posible la deducción en ejercicios posteriores aun no instando la rectificación. Elemento que pretende la recurrente diferenciador, que hubo una razón que impidió su inclusión en el ejercicio en que se realizó las inversiones (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción) resulta absolutamente irrelevante cuando no se explica, ni tiene apoyo normativo, ni objetivo alguno, en tanto aun mediando dicha razón nada impedía la consignación -razones de prudencia se dice-, ni desde luego impedía de forma alguna la que pretende necesaria rectificación, y que, a la vista está, según criterio de la propia DGT, no resulta determinante para la posterior deducción en ejercicio futuros dentro del plazo legalmente previsto. Esto mismo ha sucedido en nuestro caso, pero es más, puesto a buscar identidades y otorgarle a la razón esgrimida la relevancia que se pretende, lo que se hace a los meros efectos de hipótesis, en el caso que os ocupa la parte recurrida también ha ofrecido una razón para no realizar la consignación, consistente en que "la sociedad consultora que analizó la adecuación del proyecto a los efectos de la aplicación de la deducción por I+D+i no remitió su informe al respecto hasta finales del año 2009, y no fue hasta ese momento cuando mi representada pudo tomar la decisión de iniciar los trámites para obtener la documentación necesaria para acreditar la aplicación de la deducción del artículo 35 TRLIS a dicho proyecto", lo cual ni siquiera ha sido cuestionado.

\* 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»





Todo lo cual, sin necesidad de entrar en las otras Consultas, reafirma la corrección de la sentencia de instancia, cuyos razonamientos hacemos nuestros pues es el resultado de aplicar la jurisprudencia emanada de este Tribunal y reflejada en la propia sentencia de instancia, y en el que se resalta la incidencia en el caso de la regla de los actos propios, y los principios de buena fe y de buena administración.

Sin perjuicio de lo anterior las otras dos Consultas traídas también avalan la tesis de la sentencia de instancia y la corrección del actuar de la entidad contribuyente. En la V-0297-12, de 13 de febrero, se dilucidaba si era posible "no instar la rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 e imputar la deducción reconocida de ese ejercicio en la próxima declaración del Impuesto sobre Sociedades que sería la correspondiente al ejercicio 2011". La respuesta se produce en la misma línea que la anterior Consulta, resolviendo la misma cuestión, con los matices de cada caso concreto, que la que representa el objeto del presente pleito. Esta fue la respuesta:

"De acuerdo con ello, la entidad podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y la consiguiente rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2010 en la parte pertinente mediante la correspondiente declaración complementaria. Sin perjuicio, de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, tal y como establece el artículo 44 del TRLIS, arriba reproducido.

No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2011 o en cualquier período impositivo que concluya dentro del referido plazo de quince años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el derecho a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria.

En cualquier caso, tanto si la entidad opta instar la rectificación de la autoliquidación del período 2009, como si no insta dicha rectificación y aplique las cantidades no deducidas en los quince años sucesivos tal y como establece el artículo 44, deberá proceder a regularizar la autoliquidación del ejercicio 2010, con independencia de que haya hecho efectiva o no la aplicación en el ejercicio 2011 de la deducción de 2009."

La última de las consultas, V-2400-14, de 11 de septiembre, además se aproxima aún más al supuesto que examinamos, en tanto que incluye la respuesta respecto de período prescrito. La cuestión se refiere a " Si es posible acreditar y, en su

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





caso, aplicar la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2013 respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios 2006 a 2009". Se analiza en la Consulta la legislación aplicable y su respuesta es la siguiente, " de acuerdo con todo lo anterior, la deducción se podrá aplicar en el periodo impositivo en el que se efectúen los gastos correspondientes y en el que los elementos objeto de inversión se encuentren en condiciones de funcionamiento y afectos a las actividades de investigación y desarrollo. No obstante, la normativa establece la posibilidad de aplicar la deducción en otro periodo impositivo posterior, siempre y cuando la deducción se aplique dentro del plazo límite establecido en la normativa.

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante incurrió en una serie de gastos que generan en los ejercicios 2006 a 2009 el derecho a la deducción. Se presume, para responder a la consulta, que el período impositivo de la entidad consultante coincide con el año natural.

Por lo tanto, en la medida en que el plazo para aplicar las deducciones es de 18 años, a contar desde la conclusión de los periodos impositivos en los que se efectuaron los gastos correspondientes, dichas deducciones podrán aplicarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo de 2013, aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito. Sin perjuicio de que las mismas deban acreditarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria".

Se infiere, sin gran esfuerzo y como resulta natural del relato recogido en la Consulta, que ni hubo autoliquidaciones en los períodos prescritos, ni, claro está, rectificación de las mismas, al igual que ocurre en nuestro caso, manifestándose con rotundidad la Consulta la tesis de la procedencia de deducirse en ejercicios posteriores los gastos acreditados por I+D+I en períodos prescritos.

Baste añadir a lo dicho unas breves consideraciones.

Pretende la parte recurrente sostener su impugnación, entre otras alegaciones, en la interpretación del art. 66.bis de la LGT, introducido por Ley 34/2015, es evidente, que este artículo resulta de todo punto extraño al caso por razones temporales; es la propia Sra. Abogado del Estado la que indica que la prescripción no es objeto de la cuestión a dilucidar, pero al introducir este punto en el debate lo que en realidad hace es suscitar una cuestión nueva, cuando, como no podía ser de otra forma por motivos cronológicos, ninguna incidencia tuvo dicho precepto en la resolución de la instancia.

Lo que no resulta extraño, ni ajeno al caso, sino que forma parte del mismo, es que la Administración Tributaria llevaba a cabo un procedimiento de comprobación,

\* 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»





no sólo del ejercicio de 2009, sino de los dos anteriores 2007 y 2008, ya se ha dicho que aceptar, como hace el TEAC, la deducción por I+D+I en estos ejercicios, cuando no hubo ni autoliquidación ni rectificación, es aceptar que estos requisitos no son necesarios para la aplicación de la deducción; pues bien, como se ha puesto de manifiesto el TEAC acogió la pretensión subsidiaria de la reclamante, ordenó la liquidación de los ejercicios 2007 y 2008 para que se incluyesen las deducciones correspondientes a dichos períodos, pero denegó lo propio respecto de los ejercicios 2005 y 2006 por estar prescritos, ahora bien, mediando una comprobación, nos sitúa en la órbita de la potestad de la Administración de comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tuvieran efectos en ejercicios no prescritos, la jurisprudencia, antes de la reforma por la Ley 34/2015 del citado precepto y vigente y aplicable la Ley de 2003, se decantó por considerar que sí se pueden comprobar las operaciones realizadas en ejercicios prescritos que tienen efectos en ejercicios no prescritos, valga por todas la sentencia de 30 de septiembre de 2019, rec. cas. 6276/2017, y, como más reciente, sentencia de 1 de marzo de 2022, rec. cas. 4340/2020, en las que se vino a reconocer que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban, de este modo, al resultar aplicable la LGT de 2003, la Administración puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos. No entramos en la corrección de la resolución del TEAC en cuanto reconoce el derecho de la obligada tributaria en aplicarse las deducciones en los ejercicios 2007 y 2008, y no en el 2009, por no ser objeto del presente recurso al haberse plegado la entidad contribuyente, pero respecto de los ejercicios 2005 y 2006 en modo alguno sirve de justificación el que los mismos estaban prescritos, pues si bien es verdad que no podía aplicarse las deducciones a dichos períodos por estar prescritos, no sólo nada impedía que se aplicasen al período de 2009, ejercicio que se estaba comprobando y que en base al principio de regularización íntegra, la Administración venía obligada a examinar la corrección de la deducción en dichos períodos, para en aplicación del régimen legal visto, aplicarlos al ejercicio de 2009, cuando, ya se ha visto, el propio TEAC, y no se discute, además de ser reafirmado por la Sala de instancia, se cumplía los requisitos para la aplicación de las deducciones.

Por lo demás, la doctrina contenida en la sentencia de 8 de octubre de 2012, rec. cas. 5434/2010, por razones obvias no es aplicable a este caso. Se trata en esta sentencia de deducciones en general, cuando ya se ha puesto de manifiesto las singularidades de las inversiones I+D+I y su régimen legal de aplicación; además

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





en el presente no se parte de un error en la autoliquidación y su necesaria rectificación, ya se ha indicado como la propia DGT admite la posibilidad de deducciones en ejercicios posteriores sin necesidad de haberse plasmado en la autoliquidación, ni haberse seguido procedimiento de rectificación, sino que el supuesto parte de que mediaba una comprobación administrativa y la liquidación girada.

Aun cuando, por las razones apuntadas no es necesario dilucidar las cuestiones de interés casacional propuestas en el auto de admisión, de lo dicho, y en atención al caso concreto que nos ocupa, cabe declarar que en este caso era procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

El recurso de casación, pues, debe ser desestimado.



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

👉 ITP - AJD. SENTENCIA 1286 [18.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3891/2021).

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4278/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4278] (Id Cendoj:28079130022023100297)

### RESUMEN

Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

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





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

Recurso interpuesto por la Generalidad de Cataluña, representada y defendida por la abogada de la Generalidad de Cataluña. Han sido parte recurrida don O, doña E, doña Felisa, doña F y doña G (en lo sucesivo, «recurridos»), representados por procuradora de los Tribunales, bajo dirección letrada. de doña Araceli Mulet Alles. También ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC núm. 228/2021 de 25 de enero, que estimó el recurso núm. 624/2018, interpuesto por la representación procesal de los «recurridos» contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), que desestima presuntamente la reclamación económico administrativa formulada en fecha 28 de abril de 2017 contra la desestimación de la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos de las autoliquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

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

Determinar si en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, procede que se liquide tanto la extinción del condominio como la división horizontal por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, o, por el contrario, sólo procede que se liquide por la extinción del condominio al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 4, 27, 30, 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; artículos 61.2 y 70 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

## → FALLO:

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

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





2.- Desestimar el recurso de casación 3891/2021, interpuesto por la Generalidad de Cataluña, contra la sentencia núm. 228/2021 de 25 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 624/2018.

3.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

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

"Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común."

En consecuencia, al resultar conforme la sentencia impugnada con la anterior doctrina, procede desestimar el recurso de casación.

CUARTO.- La posición de la Sala

No se cuestiona que, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas (artículo 4 TRLITPAJD), de la misma manera que tampoco se discute que lo sujeto a gravamen es el documento notarial (art. 27.1.a del TRLITPAJD) que, en el presente caso y a los efectos que nos ocupan, integraba la división del inmueble en propiedad horizontal y la extinción del condominio.

Ciertamente, pueden constituir manifestaciones de hechos imponible distintos, la disolución de comunidades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero (artículo 61 del RITP), como la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal (artículo 70.2 RITP).

Ahora bien, la apreciación de la sentencia recurrida es correcta, sobre la base de la doctrina sentada en nuestra sentencia de 12 de noviembre de 1998, rec. 9406/1992; ECLI:ES:TS:1998:6670 que, como apunta el propio auto de Admisión, analizaba un supuesto que guarda cierta semejanza con el ahora analizado.

\* 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»





Concretamente, allí se trataba de determinar si en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción de la sociedad preexistente con adjudicación al socio de la parte correspondiente, procedía que se liquidara la división horizontal por el concepto de ITP, -modalidad de actos jurídicos documentados- cuando ya se había liquidado por el ITP - modalidad de operaciones societarias- la extinción de la sociedad.

Aunque la referida sentencia aplicaba el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, "BOE" núm. 118, de 18 de mayo de 1967, su doctrina resulta proyectable sobre el caso que nos ocupa.

Apunta el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia de 12 de noviembre de 1998 lo siguiente: [...]

A diferencia de lo enjuiciado en aquel asunto, en el presente recurso de casación no hay ninguna finca que permanezca en proindiviso y la operación de división horizontal constituye un antecedente imprescindible de la adjudicación ulterior pues, dividido el inmueble con la simultánea adjudicación de las fincas resultantes, la comunidad se extingue, lo que justifica, precisamente, que se liquide únicamente por su disolución.

Resta significar que se trata, por lo demás, de un criterio ya consolidado en la propia doctrina administrativa, como muestran, entre otras, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 2019 (reclamación NUM016) y de 9 de junio de 2021 (reclamación NUM017), oportunamente traídas a colación por la abogacía del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación.

## → 2. SENTENCIAS (Reseñas)



### LEY JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA (LJCA – CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA)

👉 LJCA. 1ª SENTENCIA 1304/2023 [23.102023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1/2021).

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







Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ROJ STS 4335/2023 -  
ECLI:ES:TS:2023:4335] (Id Cendoj: 28079130022023100304

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/23c5893ef4c952b3a0a8778d75e36f0d/20231103>

## RESUMEN

La continuación de las actuaciones de comprobación e investigación en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, iniciado el mismo día en que se llevó a efecto la entrada en los domicilios, después de la anulación judicial firme de los autos que autorizaron las entradas y registros domiciliarios, no constituye una actuación material de la Administración en vía de hecho, susceptible de impugnarse directamente a través del recurso contencioso-administrativo previsto en los artículos 25.2, 30 y 32 de la LJCA.

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

Recurso interpuesto por procuradora de los tribunales en representación de don LX y de la mercantil, SL. Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

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

Sentencia dictada el 23 de julio de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, que desestimó el recurso núm. 37/2019 promovido contra las actuaciones materiales constitutivas de vía de hecho prevista en los artículos 25.2 y concordantes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], y contra el auto de 29 de septiembre de 2020 que denegó la subsanación y el complemento de sentencia solicitados.

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

Determinar si las medidas cautelares adoptadas durante la sustanciación del procedimiento de inspección, en los supuestos en los que se anule el auto que autoriza la entrada y registro en el domicilio del contribuyente, devienen o se transforman en una actuación material constitutiva de vía de hecho, prevista en los artículos 25.2, 30 y 32 LJCA, susceptible de ser impugnada a través de la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo.

\* 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»





→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 18.2 de la Constitución española; artículos 25.2, 30, 32.2 y 46.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora en representación de don LX y de la mercantil SL, contra la sentencia dictada el 23 de julio de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso núm. 37/2019.

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

👉 LJCA. 2ª SENTENCIA 1295/2023 [23.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7006/2021)

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4353/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4353] (Id Cendoj:28079130022023100311)

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c540158ab4601fb0a0a8778d75e36f0d/20231103>

## RESUMEN

No cabe considerar transcurrido el plazo de los 2 meses que para la interposición del recurso contencioso administrativo establece el artículo 46 LJCA ni, por tanto, es posible declarar en sentencia la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, cuando el escrito de interposición se presentó en un momento en el que los plazos procesales se encontraban suspendidos a tenor de la Disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 y no se había aún reanudado su cómputo.

→ **Interposición del recurso de casación.**

Recurso interpuesto por Grupo, S.L., siendo parte recurrida la Administración General del Estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

→ **Resolución recurrida en casación.**

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





Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJA (Málaga) núm. 1446/2021 de 11 de junio, que inadmitió por extemporáneo el recurso núm. 203/2020, interpuesto por la representación procesal de Grupo, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, de 18 de diciembre de 2019, que estimó en parte la reclamación formulada por la expresada sociedad respecto de liquidaciones tributarias, concepto IVA, ejercicios 2012 y 2013 y contra acuerdo de imposición de sanción.

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

Determinar si es posible declarar en sentencia la inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo cuando se hubiere advertido por la parte recurrida su interposición excedido el plazo de dos meses previsto en el artículo 46 LJCA, sin necesidad de dar trámite de alegaciones a la recurrente para oponer lo que a su derecho convenga en relación con la supuesta causa de inadmisibilidad, más en particular cuando los plazos procesales habían quedado suspendidos por mor de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE 14 marzo 2020, núm. 67) y los artículos 46.1 y 69.e) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE 14 julio 1998, núm. 167). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

## → FALLO:

- 1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 7006/2021 interpuesto por la representación procesal de Grupo, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga) núm. 1446/2021 de 11 de junio, recurso núm. 203/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Ordenar la retroacción de actuaciones en el recurso núm. 203/2020, a los efectos de que la sala de instancia ofrezca trámite de conclusiones a la recurrente con relación a la otra causa de inadmisibilidad opuesta por la abogacía del Estado y,

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





verificado lo cual, proceda a resolverla, pronunciándose, en su caso, sobre el fondo del asunto.

4.- Sin costas.

## LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT.1ª SENTENCIA 1350/2023 [27.102023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2490/2022)

Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4488/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4488] (Id Cendoj:28079130022023100321)

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/94b77c30f31ed8c3a0a8778d75e36f0d/20231110>

### RESUMEN

El órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo del mes al que se refiere el apartado tercero del art 235 de la Ley General Tributaria, plazo de remisión que tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte.

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

Recurso interpuesto por AL, S.L., representada por procuradora de los Tribunales bajo dirección letrada. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCyL núm. 6/2022 de 18 de enero, que desestimó el recurso núm. 160/2021, interpuesto por la representación procesal de AL, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos,

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





de fecha 28 de mayo de 2021, que desestimó su reclamación (núm. 09-01054-2018), interpuesta contra el acuerdo de 17 de octubre de 2018, por el que se declara a la entidad reclamante responsable solidaria de las obligaciones tributarias de AZ, S.A., como causante o colaborador activo en la realización de una infracción tributaria, en virtud del artículo 42.1.a) de la LGT, por importe total de 11.847,73 euros.

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

Discernir si los artículos 237 de la Ley General Tributaria y 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, permiten a la Administración Tributaria la remisión espontánea del expediente administrativo no solicitada por el Tribunal Económico Administrativo y, en su caso, si ese plazo de remisión tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, sin perjuicio de la facultad del Tribunal Económico Administrativo de solicitar el complemento, de oficio o a instancia de parte o si, por el contrario, la Administración tributaria puede remitir al Tribunal Económico Administrativo por iniciativa propia, informes o expedientes complementarios, confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce al obligado tributario cuando de reclamar el complemento del expediente administrativo se trata.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 55.1 y 2 y 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa; artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

- 1.- Declarar que la doctrina del presente recurso se expresa al **Fundamento de Derecho Quinto** de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 2490/2022, interpuesto por la representación procesal de AL, S.L., contra la sentencia núm. 6/2022 de 18 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en el recurso núm. 160/2021, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 160/2021, interpuesto por la representación procesal de AL, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos, de fecha


\* 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»





28 de mayo de 2021, que desestimó su reclamación (núm. 09-01054-2018), resolución que se anula, así como aquellas de las que traiga causa.

4.- Sin costas

 LGT. 2ª SENTENCIA 1329/2023 [25.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8533/2021).

Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4347/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4347] (Id Cendoj: 28079130022023100305)

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b75decc3a0f0194aa0a8778d75e36f0d/20231103>

## RESUMEN

Recurso de alzada ordinario del Director del Departamento contra resolución del TEAR. Arts. 232 y 241.2 y 3 de la LGT, en relación con el art. 50.2 de la LJCA. Los Directores legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario al amparo del artículo 241.3 de la LGT no tienen que incluir en el escrito de interposición las alegaciones y pruebas oportunas, al serle de aplicación el desdoblamiento entre las fases de interposición del recurso y de formulación de alegaciones previsto en el artículo 61.2 del RGRVA (actual artículo 61.1); sin que resulte aplicable lo previsto en el artículo 50.2 de la LJCA al procedimiento económico-administrativo a los efectos de considerar personado, en el procedimiento en primera instancia, al Director recurrente.

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

Recurso interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO. con la representación que le es propia. Se ha personado en este recurso como parte recurrida la Mercantil, SLU, representada por el procurador de los tribunales y bajo dirección letrada.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de julio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 240/2018, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 2017, que estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 23 de abril de 2015, en relación con IS ejercicio 2016.

\* 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 los Directores legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario al amparo del artículo 241.3 de la LGT deben, en todo caso, incluir en el escrito de interposición las alegaciones y pruebas oportunas en la medida en que, no previéndose la posibilidad de comparecer en el procedimiento en primera instancia, no les resulta de aplicación el desdoblamiento entre las fases de interposición del recurso y de formulación de alegaciones previsto en el artículo 61.2 del RGRVA (actual artículo 61.1).

2. En caso de responder negativamente a la anterior cuestión, determinar si resulta aplicable lo previsto en el artículo 50.2 de la LJCA al procedimiento económico-administrativo a los efectos de considerar personado, en el procedimiento en primera instancia, al Director recurrente, con la consiguiente obligación de incluir en el escrito de interposición del recurso ordinario de alzada las alegaciones y pruebas oportunas en virtud de lo dispuesto en el artículo 241.2 de la LGT.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. El artículo 241.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 2. El artículo 61.2 (hoy 61.1) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Decreto 520/2005, de 13 de mayo; 3. El artículo 50.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA. [...].

→ FALLO:

**Primero.** Establecer la doctrina indicada en el **Fundamento de Derecho Cuarto** de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar haber lugar y estimar el recurso de casación núm.8533/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO. con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de julio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 240/2018, casar y anular la sentencia impugnada por no ser conforme a Derecho y ordenar la retroacción al momento inmediatamente anterior a dictar sentencia en la instancia, para que, con nuevo señalamiento, la Sala de instancia dicte sentencia en la que resuelve el resto de las cuestiones planteadas en la demanda.

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






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



## IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

 IBI. SENTENCIA 1249/2023 [11.10.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2107/2021).

Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4090/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4090] (Id Cendoj:28079130022023100288)

### RESUMEN

Se confirma la inaplicación de la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 30 mayo. 2014, y ss. [posibilidad excepcional de impugnar valores catastrales declarados firmes en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas]. Tal doctrina no resulta trasladable a supuestos en los que los terrenos están clasificados catastralmente como urbanos, aunque estén ubicados en ámbito espacial sectorizado con ordenación pormenorizada cuya programación no se ha desarrollado por encontrarse suspendida sine die, manteniéndose la existencia de un Agente Urbanizador y en los que no existe una declaración de caducidad que finalice el procedimiento.

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

Recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Benicàssim (Castellón)

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

Sentencia núm. 29/2017, de 18 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Castellón, estimatoria del recurso núm. 17/2015, formulado frente a sendos decretos del alcalde de dicho municipio que desestimaron los recursos de reposición instados frente a unas liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles ["IBI"] y del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"].

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

\* 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»







Determinar si los terrenos clasificados catastralmente como urbanos por estar ubicados en un ámbito espacial sectorializado y con ordenación pormenorizada, cuya programación en cambio no se ha desarrollado por no haberse aprobado el programa de actuación integrada pertinente, comporta que los terrenos afectados vuelvan a tener la consideración de suelo no urbanizable o rústico con arreglo a lo establecido en el art. 7.3 en relación con el artículo 7.2.b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario; y los efectos que ello haya de tener en las liquidaciones giradas del IBI.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 7.2.b) del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en relación con la Disposición transitoria segunda del mismo texto legal, en la redacción dada por la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria, 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 esta última.

→ FALLO:

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido (**reiteración de la doctrina establecida en la STS 846/2022, de 29 junio**):

**1.-** Haber lugar al recurso de casación núm. 2107/2021, promovido por la representación procesal del Ayuntamiento de Benicàssim (Castellón) contra la sentencia núm. 29/2017, de 18 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Castellón, estimatoria del recurso núm. 17/2015, registrado ante dicho órgano judicial. Casar y anular la sentencia recurrida (

**2.-** Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 17/2015 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Castellón, interpuesto por doña S contra el decreto de la Alcaldía de Benicàssim 3077, de 4 de noviembre de 2015, por el que se desestima el recurso de reposición formulado por la recurrente contra la liquidación NUM007 del Impuesto de Bienes Inmuebles de naturaleza urbana del ejercicio 2014, del inmueble sito en la CALLE000, NUM005, con referencia catastral NUM006.

**3.-** Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costa en los términos expuestos en el último fundamento [Cuarto]:

A la vista de lo razonado, debemos acoger el recurso de casación, y con revocación de la sentencia recurrida, desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la liquidación por IBI impugnada, dado que la finca objeto de gravamen se encuentra en el mismo sector PRR5 y, como se ha dicho, reúne las

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





características necesarias para su consideración como suelo urbano a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de conformidad con el art. 7.2.b) del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en relación con el art. 61.3 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, puesto que tiene la clasificación de suelo urbanizable con ordenación pormenorizada y proyecto de reparcelación aprobado pese a la afectación ya expuesta por la situación de suspensión de la ejecución de las obras de urbanización. No es objeto de nuestro pronunciamiento la impugnación de las liquidaciones por IIVTNU que, por otra parte, ya fueron rechazadas en la STS de esta Sala y Sección de fecha 3 de febrero de 2020 (rec. cas. 1139/2018).

## VOTO PARTICULAR

**que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, formula el magistrado Excmo. Sr. Don Dimitry Berberoff Ayuda con relación a la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 2107/2021.**

Desde el máximo respeto y consideración al criterio de mis compañeros, disiento de la argumentación de la sentencia, así como de su parte dispositiva, porque considero que el presente recurso de casación debió desestimarse por las mismas razones que expresé en mis votos particulares, suscritos con relación a las sentencias 846/2022, de 29 de junio, rca 1196/2020; 847/2022 de 29 de junio, rca. 3420/2020; y 1070/2022, de 20 de julio, rec. 4768/2020 a los que me remito.

En síntesis, estimo improcedente asumir la clasificación catastral de urbana atendiendo, únicamente, a la aprobación de los instrumentos urbanísticos pertinentes sin consideración a que las obras de ejecución se encontraban suspendidas sine die y, por ende, también la ejecución de los planes, ante la ausencia de encauzamiento del barranco de la Parreta, verdadera condición fáctica y jurídica para acreditar una situación de suelo urbanizado, también, desde la perspectiva catastral.

De esta forma, los propios términos del artículo 7.2.b) TRLCI, al aludir a que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados, "prevean" o "permitan" su paso a la situación de suelo urbanizado, evidencian, a mi juicio, la errónea apreciación de la sentencia pues, la suspensión del planeamiento por falta de ejecución del encauzamiento del barranco, con el consiguiente riesgo de inundación, comporta todo lo contrario a una idea de "previsión" o "permiso", al implicar, más bien, una inviabilidad -fáctica y jurídica- para el tránsito a suelo urbanizado. No sobra recordar que, a tenor de las normativas estatales del suelo

\* 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»





[art. 21.2. a TRLS de 2015 y art. 12.2.a) TRLS de 2008], también están en situación de suelo rural los terrenos con riesgos naturales o tecnológicos, incluidos los de inundación.

Por tanto, la respuesta al presente recurso debió haber sido desestimatoria, dado que la sentencia recurrida estimó el recurso contencioso-administrativo y dejó sin efecto la liquidación por Impuesto sobre Bienes Inmuebles practicada sobre la base de un valor catastral ajeno a la realidad urbanística que, en definitiva, es lo que avala la sentencia de la que discrepo y cuya generalización comportaría un riesgo sistémico de gravámenes ficticios, ajenos a los principios de capacidad económica y de justicia tributaria. Madrid, a 11 de octubre de 2023.

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



## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



Escalera de honor y Sala de los pasos perdidos en el Palacio del Tribunal

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

#### JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (OCTUBRE, 2023)

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



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

➡ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 **IVA - Asunto 1º C-146/2022. Sala Octava. ST. 05.10.2023**

«Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE -Artículo 98, apartado 2 - Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios -Anexo III, puntos 1 y 12 bis - Alimentos similares preparados a partir del mismo ingrediente principal -Bebidas calientes preparadas a base de leche - Aplicación de tipos reducidos de IVA diferentes - Bienes que presentan las mismas características y las mismas propiedades objetivas - Bienes acompañados o no de servicios de preparación y de puesta a disposición por el proveedor.

#### ATENCIÓN

«Siempre que las operaciones a las que se aplica el tipo reducido estén comprendidas en una de las categorías del anexo III de la Directiva del IVA y se respete el principio de neutralidad fiscal, el legislador nacional es libre, cuando delimita, en su Derecho interno, las categorías a las que pretende aplicar ese tipo reducido, de clasificar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios incluidas en las categorías del anexo III de la Directiva del IVA según el método que considere más adecuado»

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





→ DERECHO DE LA UNIÓN (Nomenclatura combinada) - DERECHO POLACO

→ OBJETO DEL ASUNTO: interpretación de los artículos 2, apartado 1, letras a) y c), 14, apartado 1, 24, apartado 1, y 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018 (DO 2018, L 286, p. 20) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con sus considerandos 4 y 7, su anexo III, puntos 1 y 12 bis, los principios de cooperación leal, neutralidad fiscal, legalidad y seguridad jurídica, y el artículo 6 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre YD y el Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia; [en lo sucesivo, «autoridad tributaria»] en relación con el tipo impositivo del impuesto sobre el valor añadido [IVA] aplicable a las operaciones de venta de bebidas lácteas de chocolate realizadas por YD en sus establecimientos de consumo)

→ LITIGIO PRINCIPAL

YD, demandante en el litigio principal, explota una cadena de cafés en Breslavia (Polonia) que comercializa una bebida denominada «Classic Hot Chocolate», consistente en un chocolate caliente preparado a base de leche y de una salsa de chocolate. YD dirigió a la autoridad tributaria una consulta vinculante relativa al tipo de IVA aplicable a esta bebida.

Mediante dictamen de 17 de junio de 2020, dicha autoridad [tributaria] estimó que la venta para llevar y la venta in situ de esa bebida debían considerarse entregas de bienes con servicios accesorios, a saber, la preparación y el suministro de la bebida al cliente para su consumo inmediato. Concluyó que dicha prestación estaba comprendida en la partida 56 del PKWiU, titulada «Servicios de restauración y venta de bebidas», de modo que tales entregas de bienes están sujetas al tipo reducido de IVA del 8 %. YD impugnó dicho dictamen alegando que debía aplicarse un tipo reducido de IVA del 5 %, por analogía con las demás entregas de bienes contempladas en el anexo 10 de la Ley del IVA, que incluye, entre otras, las bebidas a base de leche. A este respecto, invocaba, debido a la similitud entre esos productos y la bebida controvertida en el litigio principal, una violación del principio de neutralidad del IVA, una infracción de las normas sobre competencia y una aplicación indebida de la Ley del IVA.

La autoridad tributaria confirmó su dictamen mediante resolución de 11 de diciembre de 2020. Declaró que los productos alimenticios clasificados en la partida 56 del PKWiU, como la bebida en cuestión, no eran intercambiables con las bebidas lácteas vendidas al por menor, gravadas al tipo reducido de IVA del 5 %. Subrayó

\* 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 diferencia que, a su juicio, distingue una bebida lista para su uso vendida en una tienda de una bebida caliente preparada por un empleado, por encargo y en un café, teniendo en cuenta los deseos individuales del cliente de que se trate. En el segundo caso, la entrega va acompañada de servicios accesorios que influyen en la decisión del consumidor de adquirir el producto en cuestión. A raíz de esta resolución, YD interpuso recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia), el tribunal remitente, alegando la infracción de:

- el artículo 41, apartado 12f, punto 1, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 41, apartado 2a, y el punto 17, apartado 1, del anexo 10 de dicha Ley.
- el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA y de los considerandos 4 y 7 de esa Directiva.

A juicio de YD, tras una interpretación errónea de estas disposiciones [más arriba citadas], la autoridad tributaria había concluido que la entrega de la bebida controvertida en el litigio principal debía estar sujeta al tipo reducido de IVA del 8 %. YD considera que tal bebida debe estar sujeta a una tributación análoga a aquella a la que se sujetan los demás bienes enumerados en el anexo 10 de la Ley del IVA, es decir, una tributación al tipo reducido de IVA del 5 %, con el fin de garantizar unas condiciones de competencia equitativas entre esos bienes.

## → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

1) ¿Se oponen los artículos 2, apartado 1, letras a) y c), 14, apartado 1, 24, apartado 1, y 98, apartados 1 a 3, de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 6, apartados 1 y 2, del Reglamento de Ejecución [n.º 282/2011], con los puntos 1 y 12 bis del anexo III de esa Directiva y los considerandos 4 y 7 de [esta], así como los principios de cooperación leal, de neutralidad fiscal, de legalidad fiscal y de seguridad jurídica, a disposiciones nacionales como las aplicadas en el presente litigio, que contemplan un tipo reducido de IVA del 5 % para productos alimenticios, entre otros, bebidas que contengan leche, remitiéndose [a la partida 2202 de la NC], excluyendo de este tipo los productos alimenticios, entre otros, bebidas que contengan leche, clasificados entre los servicios de restauración y venta de bebidas con arreglo a la [partida 56 del PKWiU] y aplicando a tales productos (a su entrega o a una prestación de servicios) un tipo reducido de IVA del 8 %, cuando un consumidor medio, al adquirir dichos productos o servicios, considere que esas entregas (servicios) satisfacen una misma necesidad?

2) ¿Es compatible con los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica una práctica administrativa que aplique dos tipos reducidos de IVA distintos a unos productos que tienen las mismas características y [las mismas] propiedades objetivas, en función de que se presten servicios consistentes en preparar y servir ese producto, diferenciando por ello dichos productos desde un punto de vista subjetivo y no objetivo?»

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





## → DECLARACIÓN-FALLO

**El artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE** del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, en relación con el anexo III, puntos 1 y 12 bis, de esta, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112, y el principio de neutralidad fiscal, **debe interpretarse en el sentido de que,**

*«no se opone a una normativa nacional que establece que unos productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio están sujetos a dos tipos reducidos de impuesto sobre el valor añadido (IVA) diferentes, según se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente a petición de este para su consumo inmediato, siempre que esos productos alimenticios no presenten propiedades análogas a pesar del ingrediente principal que tienen en común o que las diferencias existentes entre tales productos, incluso respecto a los servicios auxiliares que acompañen su suministro, influyan considerablemente en la decisión del consumidor medio de adquirir uno u otro de dichos productos»*

## → FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES (PARTICULARES)

Mediante sus cuestiones prejudiciales (que se examinan conjuntamente) el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, puntos 1 y 12 bis, de esta, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que unos productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio están sujetos a dos tipos reducidos de IVA diferentes, según se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente a petición de este para su consumo inmediato.

▪ UNO. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de precisar, entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III de la Directiva del IVA, aquellas a las que se aplica el tipo reducido (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 38 y jurisprudencia citada) [34]. A este respecto, procede señalar que, según el artículo 98, apartado 3, de la Directiva del IVA, al aplicar los tipos reducidos a las categorías que se refieren a entregas de bienes, los Estados miembros podrán utilizar la NC con objeto de delimitar con exactitud cada una 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.







dichas categorías. No obstante, es preciso hacer constar que el uso de la NC es tan solo una manera entre otras de delimitar con exactitud la categoría de que se trate (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 39 y jurisprudencia citada) [Ap. **35**].

Por lo tanto, siempre que las operaciones a las que se aplica el tipo reducido estén comprendidas en una de las categorías del anexo III de la Directiva del IVA y se respete el principio de neutralidad fiscal, el legislador nacional es libre, cuando delimita, en su Derecho interno, las categorías a las que pretende aplicar ese tipo reducido, de clasificar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios incluidas en las categorías del anexo III de la Directiva del IVA según el método que considere más adecuado (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 40). [Ap. **36**]

En este contexto, el Tribunal de Justicia:

- ha considerado que, siempre que se cumplan los requisitos enunciados en el apartado anterior, el legislador nacional puede clasificar en una misma categoría diferentes operaciones sujetas a gravamen, incluidas en categorías distintas de dicho anexo III, sin distinguir formalmente entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, y someterlas al mismo tipo reducido de IVA (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 41) [Ap. **37**].

- ha estimado que la Directiva del IVA no se opone a que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios comprendidas en la misma categoría del anexo III de dicha Directiva estén sujetas a dos tipos reducidos de IVA diferentes (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 42 y jurisprudencia citada) [Ap. **38**].

Sin embargo, es preciso recordar que, cuando los Estados miembros optan por aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA a una de las categorías de entregas de bienes o de prestaciones de servicios que figuran en el anexo III de la Directiva del IVA o, en su caso, por limitar su aplicación de manera selectiva a una parte de las entregas de bienes o prestaciones de servicios de cada una de esas categorías, **deben respetar el principio de neutralidad fiscal** (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 43 y jurisprudencia citada) [Ap. **39**].

▪ DOS. En el caso de autos, de las explicaciones facilitadas por el tribunal remitente se desprende que la normativa y la práctica controvertidas en el litigio principal llevan a distinguir entre las bebidas lácteas listas para el consumo que se comercializan en tiendas, clasificadas entre los productos alimenticios

\* 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.





comprendidos en el código NC 2202 a las que se aplica un tipo reducido de IVA del 5 %, y las bebidas lácteas calientes que, al igual que el Classic Hot Chocolate comercializado por la demandante en el litigio principal, son preparadas por el empleado de un café a petición de un cliente para su consumo inmediato, que están comprendidas en la partida 56 del PKWiU («servicios de restauración y venta de bebidas») y sujetas a un tipo reducido de IVA del 8 % [Ap.40].

Por lo tanto, se aplican tipos reducidos de IVA diferentes a las bebidas lácteas anteriormente mencionadas, en función de si son objeto de venta al por menor, en una tienda, como bebida lista para el consumo, o si se preparan y suministran calientes a un cliente, como entrega de bienes, a petición de este y para su consumo inmediato. Esta distinción se deriva de su clasificación como producto alimenticio comprendido en la NC y como componente de servicios de restauración y venta de bebidas comprendidos en el PKWiU, respectivamente [Ap.41].

Pues bien, de la jurisprudencia mencionada en los apartados 37 a 39 se desprende, en esencia, que las entregas de bienes o prestaciones de servicios comprendidas en el anexo III de la Directiva del IVA **pueden estar sujetas a dos tipos reducidos de IVA diferentes, siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal** [Ap.42].

▪ TRES. En consecuencia, un método de clasificación de los productos alimenticios, como el controvertido en el litigio principal, que se basa, en particular, en el hecho de que vayan acompañados o no de servicios accesorios para su consumo, no es, en sí mismo, incompatible con el Derecho de la Unión [Ap.43].

Ello es tanto más cierto cuanto que, mientras que tanto los puntos 1 y 12 bis del anexo III de la Directiva del IVA pueden referirse a productos alimenticios idénticos o similares como «productos alimenticios» y productos objeto de «servicios de restauración y catering», respectivamente, del artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 se desprende que, a efectos de calificar una operación sujeta a gravamen como «servicios de restauración y catering», el legislador de la Unión Europea quiso atribuir una importancia decisiva no a los propios productos alimenticios ni al modo de preparación de los alimentos o de su entrega, **sino a la prestación de servicios auxiliares que acompañen al suministro de alimentos preparados**, servicios que deben ser suficientes para garantizar el consumo inmediato de dichos alimentos y predominantes respecto de su suministro (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 58) [Ap.44].

No obstante, corresponde al tribunal remitente comprobar que la normativa controvertida en el litigio principal respeta el principio de neutralidad fiscal [45]. A este respecto, es preciso recordar que dicho principio se opone a que entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratadas

\* 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 manera diferente desde el punto de vista del IVA (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 44 y jurisprudencia citada) [Ap.46].

▪ CUATRO. Por lo que respecta a la apreciación de la similitud de los bienes o de las prestaciones de servicios de que se trate, que incumbe en definitiva al juez nacional, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que ha de atenderse principalmente al punto de vista del consumidor medio. Los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, con arreglo al criterio de la utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones de servicios (sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, apartado 31 y jurisprudencia citada) [Ap.47].

Por consiguiente, corresponde al tribunal remitente examinar si las bebidas lácteas clasificadas como productos alimenticios comprendidos en la partida 2202 de la NC y las bebidas lácteas calientes clasificadas como servicio comprendido en la partida 56 del PKWiU («servicios de restauración y venta de bebidas») son sustituibles entre sí a ojos del consumidor medio [Ap.48].

Desde esta perspectiva, el tribunal remitente deberá tener en cuenta:

- En primer lugar, por lo que respecta a las propiedades de las bebidas de que se trata en el litigio principal, que estas últimas presentan similitudes, concretamente por el hecho de que se preparan a partir del mismo ingrediente principal, a saber, la leche, y que, según las afirmaciones de la autoridad tributaria, presentan una consistencia líquida y un aspecto exterior similares [Ap.49].

No obstante, el tribunal remitente deberá comprobar también, en este contexto, si las bebidas de que se trata en el litigio principal pueden diferir sensiblemente en cuanto a su sabor, consistencia y olor, en particular porque, como señala el Gobierno polaco en sus observaciones escritas, el consumidor podría, por lo que respecta a las bebidas lácteas calientes sujetas al tipo reducido de IVA del 8 %, pedir ingredientes adicionales que pueden influir significativamente en dichos factores. Además, el tribunal remitente deberá tomar en consideración el hecho de que las bebidas de que se trata en el litigio principal presentan una diferencia térmica que puede influir considerablemente en sus propiedades respectivas, como son su sabor y su olor [Ap.50].

- En segundo lugar, de la resolución de remisión y de la formulación de la primera cuestión prejudicial resulta que el tribunal remitente ha declarado que los dos tipos de bebidas lácteas de que se trata en el litigio principal pretenden satisfacer una misma necesidad de consumo de bebidas no alcohólicas azucaradas [Ap.51]

\* 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 tercer lugar, por lo que respecta a si las diferencias entre las bebidas lácteas de que se trata en el litigio principal pueden influir decisivamente en la elección del consumidor medio a la hora de adquirir una u otra de esas bebidas, es preciso recordar que deben tenerse en cuenta a este respecto las diferencias relativas a las propiedades de los bienes o de las prestaciones de servicios en cuestión, así como a su utilización, y que son, por lo tanto, inherentes a dichos bienes o prestaciones de servicios, así como las diferencias relativas al contexto en el que se efectúan las entregas de bienes o las prestaciones de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 41 y jurisprudencia citada) [Ap.52].

En este contexto, procede señalar que las bebidas comercializadas por YD están destinadas a su consumo inmediato, pues se preparan específicamente a petición del cliente y se suministran calientes, mientras que no ocurre necesariamente así en el caso de las bebidas lácteas comercializadas en las tiendas, en cuya composición el consumidor no tiene, por otra parte, influencia alguna. Pues bien, parece, sin perjuicio de que el tribunal remitente compruebe este extremo, que esta diferencia puede influir decisivamente en la elección del consumidor a la hora de adquirir una u otra de esas bebidas, en la medida en que dicha elección no se efectúa en las mismas condiciones ni con la misma finalidad, y menos aún si el consumidor puede modificar la composición de las primeras bebidas pidiendo ingredientes adicionales. [Ap. 53].

▪ CINCO. Atendiendo, en particular, a los aspectos mencionados en los **anteriores apartados 49 a 52**, el tribunal remitente deberá determinar, en primer término, si las bebidas lácteas de que se trata en el litigio principal presentan propiedades análogas; en segundo término, si satisfacen las mismas necesidades del consumidor; y, en tercer término, si las diferencias entre esas bebidas lácteas influyen decisivamente en la elección del consumidor medio a la hora de comprar una u otra de dichas bebidas. A este respecto, procede subrayar que basta con que se cumpla el tercer criterio para que se considere que los bienes o las prestaciones de servicios de que se trate no son similares y para que su sujeción a tipos reducidos de IVA diferentes no viole, en consecuencia, el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartado 31) [Ap.54].

Habida cuenta de las razones expuestas, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, puntos 1 y 12 bis, de esta, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse:

*«en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que unos productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio están sujetos a*

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





*dos tipos reducidos de IVA diferentes, según se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente a petición de este para su consumo inmediato, siempre que esos productos alimenticios no presenten propiedades análogas a pesar del ingrediente principal que tienen en común o que las diferencias existentes entre tales productos, incluso respecto a los servicios auxiliares que acompañen su suministro, influyan considerablemente en la decisión del consumidor medio de adquirir uno u otro de dichos productos»*

## 👉 IVA – Asunto 2ª C-355/2022. Sala Sexta. ST.05.10.2023

Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Mantenimiento de los efectos de una normativa nacional incompatible con el Derecho de la Unión.

### ATENCIÓN

El Tribunal de Justicia ha precisado que, aun suponiendo que consideraciones imperiosas de seguridad jurídica puedan conducir, con carácter excepcional, a suspender provisionalmente el efecto de expulsión del ordenamiento jurídico que una norma del Derecho de la Unión directamente aplicable produce sobre el Derecho nacional contrario a ella, la mera alegación de que la anulación de las disposiciones impugnadas podría provocar dificultades presupuestarias y administrativas no basta para que se reconozca la existencia de consideraciones imperiosas de seguridad jurídica.

→ DERECHO DE LA UNIÓN – DERECHO BELGA

→ OBJETO DEL ASUNTO: Interpretación del artículo 267 TFUE.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Osteopathie Van Hauwermeiren BV y el Estado belga, en relación con un acta y una notificación de liquidación y recaudación del impuesto sobre el valor añadido [IVA] adeudado por el período comprendido entre 2013 y 2019, así como una multa e intereses]

→ LITIGIO PRINCIPAL

▪ UNO. Osteopathie Van Hauwermeiren (en adelante, SL) es una sociedad de responsabilidad limitada que estuvo sujeta al IVA desde el 1 de enero de 2006 hasta el 30 de septiembre de 2020 por la actividad económica relativa a «otras actividades del ámbito de la salud humana». Mediante resolución de 28 de septiembre de 2017, el Tribunal Constitucional (Bélgica) planteó varias cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia en relación, en particular, con el régimen fiscal nacional aplicable a las actividades de los osteópatas y relativas a la interpretación, entre otros, del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, así como a la posibilidad de que un órgano jurisdiccional nacional utilice una

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





disposición nacional que lo faculta para mantener determinados efectos de un acto anulado a fin de mantener provisionalmente los efectos de las disposiciones nacionales que haya declarado incompatibles con dicha Directiva hasta que estas sean conformes con la referida Directiva.

El Tribunal de Justicia respondió a dichas cuestiones en su sentencia de 27 de junio de 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros* (C-597/17, EU:C:2019:544). A raíz de dicha sentencia, el Tribunal Constitucional **anuló, mediante sentencia de 5 de diciembre de 2019, el artículo 44, apartado 1, del Código del IVA, en la medida en que esta disposición no permitía conceder la exención del IVA** para servicios de quiropraxia o de osteopatía a profesionales médicos y paramédicos distintos de los mencionados en dicha disposición, cuando esos profesionales disponían de la cualificación necesaria para prestar asistencia a las personas cuyo nivel de calidad fuera lo suficientemente elevado como para reputarse comparable a la prestada por los miembros de una profesión médica o paramédica regulada.

En dicha sentencia (27 de junio de 2019,) el mencionado órgano jurisdiccional decidió también hacer uso de la facultad que le reconoce el artículo 8 de la Ley Especial de 6 de enero de 1989 sobre el Tribunal Constitucional y mantener los efectos de esta disposición para los hechos imposables anteriores al 1 de octubre de 2019. A este respecto, precisó que ciertas consideraciones imperiosas de seguridad jurídica relativas a todos los intereses en juego, tanto públicos como privados, se oponen a la aplicación retroactiva de la sentencia anulatoria, fundamentalmente, **la imposibilidad en la práctica de devolver el IVA indebidamente percibido** a los clientes de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo o de reclamarles el pago en caso de no sujeción al impuesto indebidamente aplicada, **en particular cuando existe un gran número de personas no identificadas o cuando los deudores del impuesto no disponen de un sistema contable que les permita identificar dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios y su valor.**

▪ DOS. El 19 de julio de 2020, SL presentó su declaración del IVA correspondiente al segundo trimestre de 2020, en la que anotó un importe de 45.355,81 euros en la parte relativa a las regularizaciones del IVA a su favor y solicitó la devolución de dicha cantidad. El 2 de septiembre de 2020, la Administración tributaria belga dictó un acta en la que se indicaba que SL estaba obligada al pago de dicho importe de IVA, así como de una multa e intereses. Según dicha Administración, dado que el Tribunal Constitucional decidió mantener los efectos del artículo 44, apartado 1, del Código del IVA respecto a los hechos imposables anteriores al 1 de octubre de 2019, las operaciones de SL por las que se adeudaba el IVA antes del 1 de octubre de 2019 no entran en el ámbito de aplicación de la exención prevista en esta disposición. Por consiguiente, según la mencionada Administración, SL no tiene derecho a la devolución del IVA abonado por dichas operaciones.

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





El 12 de enero de 2021, SL interpuso un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante (Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, con objeto de que se declare, por una parte, la ilegalidad y el carácter infundado, en particular, del acta de 2 de septiembre de 2020 y, por otra parte, que no adeuda las cantidades que en ella se indican, a saber, 45.355,81 euros de IVA, una multa de 4.530 euros y unos intereses por importe de 382,63 euros. A este respecto, SL alegó que la sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de diciembre de 2019 debe desecharse por ser contraria al Derecho de la Unión. Considera así que tiene derecho a la devolución del IVA que abonó por el período anterior al 1 de octubre de 2019.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) ¿Debe interpretarse la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de abril de 1976[, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56),] en el sentido de que atribuye al órgano jurisdiccional nacional una competencia autónoma para mantener, de oficio y sin necesidad de plantear una cuestión prejudicial al amparo del artículo 267 TFUE, sobre la base de una mera disposición de Derecho interno, los efectos de cara al pasado de una normativa nacional en materia de exención del IVA de los servicios médicos y paramédicos que ese mismo órgano jurisdiccional (tras haber presentado previamente, en el mismo procedimiento, tres peticiones de decisión prejudicial al amparo del artículo 267 TFUE al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a las que el Tribunal de Justicia respondió mediante sentencia de 27 de junio de 2019[, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544)]) ha declarado incompatible con el Derecho de la Unión y anulado parcialmente, manteniendo no obstante sus efectos de cara al pasado y privando así íntegramente a los sujetos pasivos del IVA del derecho a devolución del IVA recaudado en vulneración del Derecho de la Unión?

2) ¿Corresponde al órgano jurisdiccional nacional mantener -motu proprio y sin plantear una petición de decisión prejudicial al amparo del artículo 267 TFUE- los efectos de cara al pasado de una disposición nacional declarada contraria a la Directiva [2006/112] sobre la base de una referencia general a "consideraciones imperiosas de seguridad jurídica relativas a todos los intereses en juego, tanto de carácter público como privado" y de una supuesta "imposibilidad práctica de devolver el IVA indebidamente percibido a los adquirentes o destinatarios, respectivamente, de los bienes o servicios entregados por el sujeto pasivo, o de reclamarles el pago en caso de no sujeción indebida al impuesto, en particular cuando afecta a un gran número de personas no identificadas o los sujetos pasivos no disponen de un sistema contable que les permita identificar posteriormente las entregas de bienes o servicios de que se trata y el valor de las mismas", cuando no se ha ofrecido siquiera a los sujetos pasivos la posibilidad de demostrar que no concurre tal "imposibilidad práctica"?»

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





## → DECLARACIÓN - FALLO

*«Un órgano jurisdiccional nacional no puede hacer uso de una disposición nacional que lo faculta para mantener determinados efectos de una disposición de Derecho nacional que ha declarado incompatible con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, basándose en una supuesta imposibilidad de devolver el impuesto sobre el valor añadido (IVA) percibido indebidamente a los clientes de las prestaciones realizadas por un sujeto pasivo, en particular debido al gran número de personas afectadas o cuando esas personas no disponen de un sistema contable que les permita identificar dichas prestaciones y su valor»*

## → FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL (PARTICULARES)

PRELIMINAR. Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre el órgano jurisdiccional nacional y el Tribunal de Justicia establecido en el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, **incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones prejudiciales que se le han planteado** (sentencia de 25 de mayo de 2023, Danish Fluid System Technologies, C-368/22, EU:C:2023:427, apartado 31 y jurisprudencia citada).

### A) SEGUNDA CUESTIÓN PREJUDICIAL.

Mediante su segunda cuestión prejudicial, que según el Tribunal procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si un órgano jurisdiccional nacional puede hacer uso de una disposición nacional que lo faculta para mantener determinados efectos de una disposición de Derecho nacional que ha declarado incompatible con la Directiva 2006/112, **basándose en la supuesta imposibilidad de devolver el IVA percibido indebidamente a los clientes** de las prestaciones realizadas por un sujeto pasivo, en particular debido al gran número de personas afectadas o cuando esas personas no disponen de un sistema contable que les permita identificar dichas prestaciones y su valor.

(Planteada por el Gobierno belga la inadmisibilidad de esta cuestión prejudicial segunda, el Tribunal la considera admisible)

▪ **1. Ha de recordarse que de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, en virtud del principio de cooperación leal** establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, **los Estados miembros están obligados a eliminar las consecuencias ilícitas de las violaciones del Derecho de la Unión** y que dicha obligación incumbe a cada órgano del Estado miembro de que se trate en el marco de sus competencias (sentencia de 27 de junio de 2019,

\* 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.







Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartado 54 y jurisprudencia citada) [Ap.27]. Por lo tanto, cuando las autoridades del Estado miembro de que se trate constaten que una normativa nacional es incompatible con el Derecho de la Unión, tales autoridades, aun conservando la facultad de elegir las medidas que procede adoptar, deben velar por que el Derecho nacional se ajuste al Derecho de la Unión en el plazo más breve posible y por que se dé pleno efecto a los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartado 55 y jurisprudencia citada) [Ap.28].

En este contexto, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales que conozcan de un recurso formulado contra una normativa nacional incompatible con la Directiva 2006/112 adoptar medidas para descartar la aplicación de dicha normativa, basándose en su Derecho nacional (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartado 56) [Ap.29]

▪ **2. Solo el Tribunal de Justicia puede,** con carácter excepcional y en atención a consideraciones imperiosas de seguridad jurídica, suspender provisionalmente el efecto de exclusión que ejerce una norma del Derecho de la Unión sobre el Derecho nacional contrario a ella. Dicha limitación temporal de los efectos de la interpretación de este Derecho dada por el Tribunal de Justicia solo puede admitirse en la propia sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada (sentencia de 6 de octubre de 2020, La Quadrature du Net y otros, C-511/18, C-512/18 y C-520/18, EU:C:2020:791, apartado 216 y jurisprudencia citada) [Ap.30].

Se estaría actuando en menoscabo de la primacía y de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión si los órganos jurisdiccionales nacionales estuvieran facultados para otorgar primacía a las normas nacionales contrarias a este último ordenamiento, aunque fuera con carácter provisional (sentencia de 6 de octubre de 2020, La Quadrature du Net y otros, C-511/18, C-512/18 y C-520/18, EU:C:2020:791, apartado 217 y jurisprudencia citada) [Ap.31].

▪ **3. Ha de recordarse también que:**

- [Ap.32] una sentencia dictada en el marco de un procedimiento prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE vincula al juez nacional en cuanto a la interpretación del Derecho de la Unión a efectos de la resolución del litigio del que conoce [véase, en este sentido, la sentencia de 22 de febrero de 2022, RS (Efecto de las sentencias de un tribunal constitucional), C-430/21, EU:C:2022:99, apartado 74].

- [Ap.33] la interpretación de una norma del Derecho de la Unión efectuada por el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, [que] aclara y precisa, en la medida en que sea necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada

\* 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.





desde el momento de su entrada en vigor, debe considerarse que un **órgano jurisdiccional ordinario está obligado**, con el fin de garantizar la plena eficacia de las normas del Derecho de la Unión, **a dejar de lado, en un litigio del que conozca, las valoraciones de un tribunal constitucional nacional que rechaza atenerse a una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en un procedimiento prejudicial**, aun cuando la referida sentencia no se derive de una petición de decisión prejudicial presentada, en relación con ese litigio, por dicho órgano jurisdiccional ordinario [sentencia de 22 de febrero de 2022, RS (Efecto de las sentencias de un tribunal constitucional), C-430/21, EU:C:2022:99, apartado 77].

En este contexto, cabe señalar que, en el apartado 63 de la sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), el Tribunal de Justicia declaró que, en unas circunstancias como las concurrentes en el litigio que dio lugar a dicha sentencia, un órgano jurisdiccional nacional **no puede utilizar una disposición nacional que lo faculta para mantener determinados efectos de un acto anulado a fin de mantener provisionalmente los efectos de las disposiciones nacionales que haya declarado incompatibles con la Directiva 2006/112**, hasta que estas sean conformes con dicha Directiva, con el fin de limitar los riesgos de inseguridad jurídica derivados del efecto retroactivo de dicha anulación [Ap.34].

Los elementos mencionados por el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto no permiten justificar una conclusión diferente [Ap.35].

▪ 4. **Se alega la imposibilidad de devolver el IVA percibido indebidamente** a los clientes de las prestaciones realizadas por un sujeto pasivo, en particular cuando un gran número de personas resultan afectadas o cuando esas personas no disponen de un sistema contable que les permita identificar dichas prestaciones y su valor. Dicho esto, tal consideración forma parte de las dificultades administrativas y prácticas a las que pueden enfrentarse las autoridades nacionales competentes y los operadores económicos en el marco de la devolución a los clientes de las prestaciones del IVA indebidamente pagado [Ap.36].

▪ 5. **El Tribunal de Justicia ha precisado que, aun suponiendo que consideraciones imperiosas de seguridad jurídica** puedan conducir, con carácter excepcional, a suspender provisionalmente el efecto de expulsión del ordenamiento jurídico que una norma del Derecho de la Unión directamente aplicable produce sobre el Derecho nacional contrario a ella, la mera alegación de que la anulación de las disposiciones impugnadas podría provocar **dificultades presupuestarias y administrativas no basta para que se reconozca la existencia de consideraciones imperiosas de seguridad jurídica** (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartados 59 y 60 y jurisprudencia citada) [Ap.37].

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





De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las dificultades administrativas y prácticas a las que pueden enfrentarse las autoridades nacionales competentes o los operadores económicos para identificar, en particular, a las personas con derecho a un reembolso **no pueden, por sí solas, demostrar la concurrencia de un riesgo de trastornos graves ni, por consiguiente, la existencia de consideraciones imperiosas de seguridad jurídica** (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 2006, Nádassdi y Németh, C-290/05 y C-333/05, EU:C:2006:652, apartados 65 y 70, y de 22 de septiembre de 2016, Microsoft Mobile Sales International y otros, C-110/15, EU:C:2016:717, apartados 63 y 64) [Ap.38].

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que,

*«un órgano jurisdiccional nacional no puede hacer uso de una disposición nacional que lo faculta para mantener determinados efectos de una disposición de Derecho nacional que ha declarado incompatible con la Directiva 2006/112, basándose en una supuesta imposibilidad de devolver el IVA percibido indebidamente a los clientes de las prestaciones realizadas por un sujeto pasivo, en particular debido al gran número de personas afectadas o cuando esas personas no disponen de un sistema contable que les permita identificar dichas prestaciones y su valor»*

## B) PRIMERA CUESTIÓN PREJUDICIAL

En vista de la respuesta a la segunda cuestión prejudicial, no procede responder a la primera cuestión prejudicial, que tiene por objeto determinar los requisitos procesales conforme a los cuales un órgano jurisdiccional nacional podría, en su caso, hacer uso de una disposición de su Derecho nacional que le permite mantener provisionalmente los efectos de una disposición de Derecho nacional que haya anulado por ser incompatible con el Derecho de la Unión [Ap.40]

## II) SENTENCIAS (Reseña)

### ❖ Imposición indirecta

#### ➔ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

#### 👉 **IVA. Asunto 1º C-505/2022. Sala Séptima. ST.05.10.2023**

Procedimiento prejudicial. Directiva 2006/112/CE - Hecho imponible - Artículo 2, apartado 1, letra a) - Entrega de bienes a título oneroso - Entrega gratuita de una tableta o de un teléfono inteligente como contrapartida por la suscripción de un nuevo abono a una revista - Concepto de "prestación única"-Criterios - Artículo 16, párrafo segundo-Apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor.

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





## → DERECHO DE LA UNIÓN – DERECHO PORTUGUÉS

→ OBJETO DEL ASUNTO: interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16 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), así como de los principios de neutralidad, igualdad de trato, no discriminación y proporcionalidad.

(Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Deco Proteste - Editores Lda» y la Administración Tributaria y Aduanera [Portugal], relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido [IVA] de la entrega de tabletas o de teléfonos inteligentes por parte de «Deco Proteste – Editores», en tanto que regalo de suscripción, a los nuevos suscriptores de las revistas comercializadas por dicha sociedad)

## → LITIGIO PRINCIPAL

▪ 1. «DP – Editores» es una sociedad establecida en Portugal que edita y comercializa revistas y otra documentación informativa en materia de protección de los consumidores. Estos productos solo se venden mediante suscripción. En el marco de las campañas de promoción destinadas a atraer nuevos clientes, dicha sociedad ofrece a los nuevos suscriptores un regalo de suscripción, que puede consistir en una tableta o en un teléfono inteligente, cuyo valor unitario siempre es inferior a 50 euros. El regalo de suscripción se envía a esos suscriptores por correo junto con su revista tras el pago de la primera mensualidad, cuyo importe es idéntico al de las mensualidades posteriores. Dado que no se establece ningún período mínimo de suscripción, los suscriptores conservan el regalo sin penalización, tras el pago de la primera mensualidad, incluso en caso de cancelación de la suscripción.

Los regalos de suscripción se adquieren a sociedades establecidas en la Unión Europea, con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo del IVA.

▪ 2. En 2019, a raíz de una inspección tributaria relativa, en particular, al IVA correspondiente a los ejercicios 2015 a 2018, la Administración Tributaria y Aduanera observó que las facturas emitidas por la demandante en el litigio principal con ocasión de las nuevas suscripciones indicaban la cuantía de la suscripción, a la que aplicaban el tipo reducido del IVA del 6 %. En cambio, dichas facturas no contenían ninguna referencia a los regalos de suscripción. Dicha Administración Tributaria y Aduanera consideró que los regalos de suscripción constituían obsequios en el sentido del artículo 3, apartado 7, del Código del IVA, pero comprobó que su importe superaba el límite del cinco por mil del volumen de negocios del año natural anterior, establecido en dicha disposición.

En consecuencia, Administración Tributaria y Aduanera sometió al IVA la entrega de dichos obsequios, tomando como base imponible su precio de adquisición y como

\* 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.





tipo impositivo el tipo normal del IVA del 23 %. De este modo, calculó en 3.472.125,38 euros el importe del IVA adeudado por la demandante en el litigio principal por este concepto con respecto a los ejercicios 2015 a 2018. Esta última aceptó, en el marco de la inspección tributaria, por un lado, proceder a la regularización del IVA correspondiente al ejercicio 2015 y, por otro, efectuar la inversión del sujeto pasivo, mediante declaraciones tributarias rectificativas, en lo relativo al IVA correspondiente a los ejercicios 2016 a 2018, previa deducción de los créditos fiscales obrantes a su favor. De este modo, abonó un total de 2.851.551,41 euros, incluidos 270.936,70 euros en concepto de intereses. No obstante, a continuación, la demandante en el litigio principal interpuso un recurso administrativo solicitando la devolución de dicha cantidad, recurso que fue desestimado el 11 de mayo de 2021.

A raíz de la mencionada desestimación, la demandante solicitó el 6 de agosto de 2021 la constitución del Tribunal Arbitral Tributario el órgano jurisdiccional remitente.

La demandante en el litigio principal alega, en particular, que la concesión de regalos de suscripción a los nuevos suscriptores no constituía una liberalidad, al no haber intención de actuar a título gratuito. Sostiene que, en realidad, se trata de un paquete comercial compuesto por una prestación de servicios, a saber, la suscripción, vinculada a una entrega de bienes, la del regalo de suscripción, que conlleva una contraprestación pecuniaria incluida en el valor de la suscripción a la revista. En todo caso, aduce que, aun en caso de considerarse que la concesión del regalo de suscripción fuera una liberalidad, al ser su valor unitario inferior a 50 euros, estaría comprendida en el concepto de «obsequio de escaso valor», a efectos del artículo 3, apartado 7, del Código del IVA. Afirma a este respecto que el límite del cinco por mil del volumen de negocios del año anterior, previsto en dicha disposición, no guarda relación con este concepto. En su opinión, ese límite no es conforme con el artículo 16 de la Directiva 2006/112 y vulnera igualmente los principios de proporcionalidad, neutralidad e igualdad de trato.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) En circunstancias en las que con la suscripción a publicaciones periódicas mediante un abono se concede a los nuevos suscriptores un regalo (un gadget), a efectos del artículo 16 de la Directiva [2006/112], ¿debe considerarse esa concesión:

- a) una entrega realizada a título gratuito, distinta de la operación de abono a las publicaciones periódicas, o bien,
- b) una parte de una única operación realizada a título oneroso, o incluso,
- c) una parte de un paquete comercial, constituido por una operación principal (el abono a la revista) y una operación accesoria (la concesión del regalo),

\* 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.





considerándose esta última una entrega realizada a título oneroso y con carácter instrumental al abono a la revista?

2) Si se responde a la primera cuestión en el sentido de que se trata de una entrega gratuita, ¿es conforme con el concepto de «apropiaciones que [...] tengan como destino la entrega [...] a título de obsequio de escaso valor» al que se refiere el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva [2006/112] el establecimiento de un límite anual del valor global de los regalos que corresponda a una ratio del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior (además del límite del valor unitario)?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿debe considerarse que esa ratio del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior es tan baja que priva de efecto útil al artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva [2006/112]?

4) ¿Vulnera ese límite del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior, teniendo en cuenta además los fines para los que se ha establecido, los principios de neutralidad, de igualdad de trato o no discriminación y de proporcionalidad?

→ DECLARACIÓN – FALLO

**Los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE** del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, **deben interpretarse en el sentido de que,**

*«la concesión de un regalo de suscripción como contrapartida por la suscripción de un abono a publicaciones periódicas constituye una prestación accesoria a la prestación principal consistente en el suministro de publicaciones periódicas, que está comprendida en el concepto de «entrega de bienes realizada a título oneroso», en el sentido de esas disposiciones, y que no debe considerarse una transmisión de bienes a título gratuito, en el sentido del citado artículo 16, párrafo primero»*

## 👉 IVA. Asunto 2º C-249/2022. Sala Quinta. ST.26/10/2023

Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) -Directiva 2006/112/CE - Artículo 2, apartado 1, letra c) - Prestación de servicios a título oneroso-Concepto - Actividades de un organismo público de radiotelevisión financiadas mediante una tasa que deben abonarlas personas que disponen de receptores de radio y de televisión situados en la zona de difusión terrestre - Artículo 378, apartado 1, y anexo X, parte A, punto 2-Acta de adhesión de la República de Austria - Excepción -Ámbito de aplicación.

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





→ DERECHO DE LA UNIÓN - DERECHO AUSTRIACO

→ OBJETO DEL ASUNTO: interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 378, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 151, apartado 1, y el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1; en lo sucesivo, «Acta de adhesión»).

(Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre BM y Gebühren Info Service GmbH [GIS], relativo a una solicitud de BM dirigida a la devolución por GIS del impuesto sobre el valor añadido [IVA] aplicado a los derechos de programa correspondientes al período comprendido entre el 1 de octubre de 2013 y el 31 de octubre de 2018)

→ LITIGIO PRINCIPAL

▪ 1. BM está registrada ante GIS como usuaria de servicios de radiodifusión en una zona cubierta por la radiodifusión digital terrestre de los programas de la ORF, cuya recepción es posible mediante una antena interior. El 23 de octubre de 2018, BM solicitó a GIS la adopción de una resolución por la que se declarase el derecho de BM a la devolución de una cantidad total de 100,57 euros, correspondiente al IVA pagado sobre los derechos de programa adeudados por BM con arreglo al artículo 31, apartado 1, de la ORF-G durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2013 y el 31 de octubre de 2018. En apoyo de su solicitud, BM alegó, en esencia, que la sujeción de los derechos de programa al IVA era contraria a la Directiva del IVA, interpretada a la luz de la sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

Mediante su resolución, GIS denegó la solicitud de BM. Esta última interpuso ante el Tribunal Federal de lo Contencioso-Administrativo (Austria) un recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, que fue desestimado. BM ha recurrido esa sentencia en casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

▪ 2. El órgano jurisdiccional remitente expone que incumbe a GIS la recaudación tanto de la tasa de radiodifusión como de los derechos de programa. No obstante, mientras que la primera es adeudada por todo usuario que utilice o disponga de un equipo receptor de radiodifusión operativo, como un televisor o una radio, cualquiera que sea el lugar de recepción, los segundos, que son los únicos sometidos al IVA, solo se devengan si el lugar de recepción se encuentra en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre de los programas de la ORF. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente destaca que él mismo declaró,

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





mediante sentencia de 4 de septiembre de 2008, que los derechos de programa solo se adeudaban si el interesado disponía de un equipo que permitiera recibir efectivamente los programas de la ORF. Ahora bien, en 2011, a raíz de dicha sentencia, se modificó el artículo 31, apartado 10, de la ORF-G, añadiéndose los términos «siempre que el lugar de recepción del usuario (artículo 2, apartado 1, de la RGG) se encuentre en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre (analógica o DVB-T) de los programas de la [ORF]».

Según el órgano jurisdiccional remitente, de la exposición de motivos de dicha modificación [del artículo 31, apartado 10, de la ORF-G] se desprende que la posesión de un equipo técnico concreto que permita recibir los programas de la ORF, en su caso tras una mínima adaptación, como la adquisición de un módulo receptor de emisiones de televisión digital, es determinante para la obligación de abonar los derechos de programa. En cambio, cuando la recepción de los programas de la ORF requiera medidas complejas o costosas, no existe obligación de abonar esos derechos. **De este modo, un usuario puede estar obligado a abonar únicamente la tasa de radiodifusión en caso de que disponga de un aparato de televisión o de radio que no esté situado en una zona de recepción terrestre de los programas de la ORF.**

▪ 3. El órgano jurisdiccional remitente considera que las circunstancias del presente asunto difieren de las del que dio lugar a la sentencia de 22 de junio de 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470). Por un lado, señala que en Derecho austriaco existe, en virtud de una ficción legal, una relación contractual de Derecho civil entre el usuario y la ORF. Por otro lado, observa que los programas de la ORF están codificados y que su recepción requiere un módulo receptor conforme con las normas de la televisión digital (DVB-T, DVB-S o DVB-C) o la celebración de un contrato con un operador de televisión por cable que ofrezca en su paquete programas de la ORF. De este modo, cabe considerar que, mediante la adquisición de tal equipo o mediante la celebración de tal contrato, el usuario manifiesta su intención de hacer uso de la facultad de recibir los programas de la ORF, lo que da lugar al nacimiento de una relación jurídica entre él y la ORF. Basándose, por analogía, en la sentencia de 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200), el órgano jurisdiccional remitente entiende que la frecuencia con la que el usuario ve o escucha efectivamente los programas de la ORF no es pertinente a este respecto.

▪ 4. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente expone que, con anterioridad a la adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, el Derecho tributario austriaco ya preveía la aplicación de un IVA con un tipo reducido a las prestaciones de las empresas de radiodifusión, siempre que esas prestaciones dieran lugar al cobro de derechos radiofónicos y televisivos. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, de los documentos relativos a las negociaciones de adhesión 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.







República de Austria a la Unión se desprende que el objetivo de la excepción acordada a la República de Austria en virtud del anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), del Acta de adhesión consistía en autorizar a la República de Austria a mantener dicha tributación tras su adhesión a la Unión.

## → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

1) ¿Debe considerarse que una contraprestación como los derechos de programa de la ORF austriaca, que el propio organismo público de radiodifusión fija para financiar su funcionamiento, habida cuenta de la disposición de Derecho primario del artículo 151, apartado 1, en relación con el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta [de adhesión], constituye una contraprestación en el sentido del artículo 2, en relación con el artículo 378, apartado 1, de la Directiva [del IVA]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que los derechos de programa de la ORF allí mencionados constituyen una contraprestación en el sentido de la Directiva [], en la medida en que también están obligados a pagarlos las personas que, aunque disponen de un receptor de radio en un edificio al que la ORF suministra sus programas por vía terrestre, no pueden recibir dichos programas de la ORF por no disponer del módulo receptor necesario?»

## → DECLARACIÓN-FALLO

Los artículos 2, apartado 1, letra c), y 378, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 151, apartado 1, y el anexo XV, parte IX, punto 2, letra h), párrafo primero, segundo guion, del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea, **deben interpretarse en el sentido de que,**

*«no se oponen a que la República de Austria someta al impuesto sobre el valor añadido una actividad de radiodifusión pública, financiada mediante una tasa legal que debe abonar toda persona que utilice un equipo receptor de radiodifusión en el interior de un edificio situado en una zona cubierta por la radiodifusión terrestre del organismo público de radiodifusión de que se trate, con independencia de que la actividad de radiodifusión pública en cuestión esté o no comprendida en el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» a efectos del citado artículo 2, apartado 1, letra c)»*

## ❖ Imposición directa

### → Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [ISD]

\* 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.





## 👉 **ISD. Asunto C-670/2021. Sala Primera. ST.12.10.2023**

Procedimiento prejudicial. Libre circulación de capitales - Artículos 63 TFUE a65 TFUE — Impuesto sobre sucesiones - Movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países - Bienes inmuebles situados en un país tercero - Trato fiscal más favorable reservado a los bienes inmuebles situados en un Estado miembro o en un Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico europeo - Restricción - Justificación - Política de vivienda - Eficacia de los controles fiscales.

→ DERECHO DE LA UNIÓN - DERECHO ALEMÁN

→ OBJETO DEL ASUNTO: interpretación de los artículos 63 TFUE a 65 TFUE.

(Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre BA y la Oficina Tributaria de X [Alemania], en relación con el cálculo del impuesto sobre sucesiones relativo a una propiedad inmobiliaria situada en un país tercero)

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. El Sr. A, residente alemán, falleció en 2016. Mediante escritura pública otorgada en 2013, legó a su hijo BA, también residente en Alemania, su mitad en un patrimonio inmobiliario situado en Canadá. Los bienes inmuebles que componen ese patrimonio se arriendan con fines residenciales y no forman parte de un patrimonio empresarial. Mediante resolución de 17 de julio de 2017, la Oficina Tributaria de X fijó el importe del impuesto sobre sucesiones adeudado por BA en Alemania por el conjunto de los bienes que eran objeto de transmisión. A efectos del cálculo de este impuesto, los inmuebles situados en Canadá se tasaron según su valor íntegro de mercado.

2. Mediante escrito de 19 de marzo de 2018, BA solicitó que se modificara la cuantía del impuesto sobre sucesiones para que esos bienes se tasaran al 90 % de su valor de mercado, de conformidad con el artículo 13c, apartado 1, de la ErbStG. BA alegó que los bienes inmuebles en cuestión cumplían los requisitos para disfrutar de esa ventaja fiscal salvo el establecido en el apartado 3, punto 2, de ese artículo, que exige que el bien inmueble esté situado en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE. Sostuvo que esta última disposición vulneraba la libre circulación de capitales entre Estados miembros y terceros países, consagrada en el artículo 63 TFUE.

3. Mediante resolución de 25 de abril de 2018, la Oficina Tributaria de X desestimó la solicitud de modificación presentada por BA y, posteriormente, mediante resolución de 23 de abril de 2019, el recurso en vía administrativa que este había interpuesto. La Oficina Tributaria de X consideró que la diferencia de trato entre los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales situados en un tercer Estado que no es parte en el Acuerdo EEE y los bienes de la misma naturaleza situados en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE no era contraria al artículo 63 TFUE.

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





4. El Tribunal de Justicia consideró, en su sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), que existe una restricción a la libre circulación de capitales cuando una reducción de la base imponible depende del lugar de residencia de los interesados. Del mismo modo, en su sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), declaró que supeditar la concesión de ventajas fiscales en materia de impuesto sobre sucesiones al requisito de que el bien adquirido por transmisión mortis causa se halle situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE. Sin embargo, la Oficina Tributaria de X consideró que esta jurisprudencia no se aplicaba a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que excluye del ámbito de una ventaja fiscal los bienes inmuebles situados en un tercer Estado que no es parte en el Acuerdo EEE.

5. El 24 de mayo de 2019, BA interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Colonia (Alemania), órgano jurisdiccional remitente, por el que solicitaba, en esencia, la anulación de la resolución de 25 de abril de 2018.

## → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

¿Deben interpretarse los artículos 63 TFUE, apartado 1, 64 TFUE y 65 TFUE en el sentido de que se oponen a una normativa nacional de un Estado miembro en materia de recaudación del impuesto sobre sucesiones que, a efectos del cálculo del impuesto, establece que un terreno edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un país tercero (en este caso, Canadá) y que se arrienda con fines residenciales, se computa por su valor íntegro, mientras que un bien inmueble perteneciente a un patrimonio privado, situado en el territorio nacional, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo e igualmente arrendado con fines residenciales, solo se computa por el 90 % de su valor a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones?»

## → DECLARACIÓN-FALLO

### **Los artículos 63 TFUE a 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que**

*«se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, un bien inmueble edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, y arrendado con fines residenciales se tasa según su valor íntegro de mercado, mientras que un bien de la misma naturaleza situado en el territorio nacional, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo se tasa, a efectos de ese cálculo, al 90 % de su valor de mercado»*

## → Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

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





## 👉 IVA. Asunto C-312/22. Sala Sexta. ST. 12.05.2023

Procedimiento prejudicial. Artículo 56 CE - Libre circulación de capitales - Impuesto sobre la renta de las personas físicas - Tributación de los rendimientos en forma de intereses procedentes de obligaciones y de instrumentos de deuda - Intereses adeudados y abonados por entidades no residentes en el territorio nacional - Diferencia de trato en función del lugar de establecimiento de la entidad emisora y de la entidad pagadora de los intereses en cuestión - Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE - Artículo 2, apartado 4 - Fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses de una fuente suiza - Obligación de aplicar los mismos tipos impositivos que los aplicados a los rendimientos nacionales equivalentes

→ DERECHO DE LA UNIÓN – DERECHO PORTUGUÉS

→ OBJETO DEL ASUNTO: interpretación del artículo 56 CE y del artículo 2, apartado 4, del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO 2004, L 385, p. 30; en lo sucesivo, «Acuerdo»).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre FL y la Autoridad Tributaria y Aduanera [Portugal] en relación con la sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas de los rendimientos en forma de intereses procedentes de obligaciones y de instrumentos de deuda adeudados por entidades no residentes en territorio portugués y abonados a FL en el año 2005 por una entidad bancaria suiza)

→ LITIGIO PRINCIPAL

1. Durante el año 2005, FL obtuvo rendimientos en forma de intereses de obligaciones y de instrumentos de deuda abonados por una entidad bancaria suiza. El 10 de mayo de 2006, FL presentó una declaración relativa a estos rendimientos en forma de intereses. Mediante la liquidación correspondiente al año 2005, dichos rendimientos en forma de intereses se acumularon a las demás rentas de FL y se gravaron con el impuesto sobre la renta de las personas físicas al tipo progresivo máximo del 40 %.

2. El 31 de julio de 2008, FL presentó una solicitud de revisión de oficio de dicha liquidación, que fue desestimada. El 11 de enero de 2010, interpuso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Sintra (Portugal) un recurso contra tal liquidación, recurso que el citado tribunal desestimó en su totalidad mediante sentencia de 1 de noviembre de 2020. FL interpuso recurso de casación contra la referida sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Portugal).

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





## → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

¿Es compatible con el Derecho de la Unión que los rendimientos consistentes en intereses de obligaciones e instrumentos de deuda pagados por un banco suizo no residente [en el territorio portugués] al recurrente [en el litigio principal] en el año 2005 deban ser objeto de acumulación de rentas y por lo tanto tributar al mismo tipo del impuesto sobre la renta de las personas físicas que los demás rendimientos, lo que supone que se graven a un tipo muy superior al que correspondería (tipo liberatorio) si dichos rendimientos fueran pagados por un banco residente en el territorio nacional?

## → DECLARACIÓN-FALLO

### 1) **El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que,**

*«se opone a una normativa de un Estado miembro que grava los rendimientos en forma de intereses percibidos por los contribuyentes de ese Estado miembro a un tipo impositivo progresivo que puede alcanzar el 40 % cuando esos rendimientos en forma de intereses proceden de obligaciones e instrumentos de deuda emitidos por una entidad de otro Estado miembro o de un tercer Estado como la Confederación Suiza y son abonados por una entidad de esa condición, mientras que, cuando esos rendimientos en forma de intereses proceden de obligaciones e instrumentos de deuda emitidos por una entidad de su Estado miembro de residencia y son abonados por una entidad de esa condición, se gravan a un tipo liberatorio inferior del 20 %=*

### 2) **El artículo 2, apartado 4, del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza** relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, en relación con su artículo 1, apartado 2, **debe interpretarse en el sentido de que,**

*«se opone a una normativa de un Estado miembro que grava los rendimientos en forma de intereses percibidos, desde el 1 de julio de 2005, por los contribuyentes de ese Estado miembro que hayan optado por el procedimiento de información voluntaria o que hayan declarado de otro modo esos rendimientos en forma de intereses a las autoridades fiscales de su Estado miembro de residencia, en la medida en que no estén excluidos de la retención especificada en dicho artículo 1, apartado 2, a un tipo impositivo progresivo que puede alcanzar el 40 % cuando esos rendimientos en forma de intereses procedentes de obligaciones y de instrumentos de deuda son abonados por un agente pagador suizo, mientras que, cuando los mismos rendimientos en forma de intereses son abonados por un agente pagador residente, se gravan a un tipo liberatorio inferior del 20 % »*

\* 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.



## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



**El edificio Erasmus en los años 90 con el antiguo Palacio en segundo plano**

### VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (M<sup>o</sup>. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)

AGOSTO, 2023

#### 1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

##### 1.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

#### ✓ LGT. Consulta Vinculante V-2304-23 (01.08.2023)

■ **El consultante expone:** que ha hecho una inversión en monedas virtuales en una cuenta de trading en un país extranjero.

■ **El consultante manifiesta:** La inversión fue de 150 euros aunque la cuenta dispone de algo menos de 1.500 euros.

■ **El consultante pregunta:** El consultante solicita información sobre la obligatoriedad de declarar las monedas virtuales de su titularidad en el modelo 721.

■ **Contestación:** La disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece: [...]

Dicha obligación está desarrollada en el artículo 42 quater del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, relativo a la obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero.

El referido artículo 42 quater del RGAT, establece: [...]

En consecuencia, si los saldos en su conjunto a los que se refiere el apartado 3.c) del artículo 42 quater del RGAT, esto es, los saldos de cada tipo de moneda virtual a 31 de diciembre expresados en unidades de moneda virtual y su valoración en euros conforme a los criterios de valoración expresados, no superan los 50.000 euros, en virtud del apartado 5.d) del referido artículo del Reglamento, el consultante no devendrá en la obligación de presentar la declaración informativa.





## 1.2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP). IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

### ✓ IP-ISD Consulta Vinculante V-2347-23 (29.08.2023)

■ **La consultante expone:** que la entidad X, es una sociedad anónima que tiene como objeto social la adquisición, tenencia, disfrute, administración y venta de valores mobiliarios, así como la dirección y gestión de la participación en las sociedades operativas que a continuación se citan:

- El 91,17% directo del capital social de la entidad A dedicada a la comercialización, distribución y exportación e importación de todo tipo de calzado.
- El 100,00% directo del capital social de la entidad B dedicada al diseño e investigación y desarrollo industrial aplicado a la creación y confección de todo tipo de modelos de calzado, bolsos y cualesquiera otros artículos o complementos relacionados con el sector de la marroquinería, asimismo a la cesión de los citados modelos.
- El 94,65% directo del capital social de entidad C dedicada a la compraventa de calzado y complementos al por menor.
- El 91,01% indirecto del capital social de la entidad D dedicada a la compraventa de todo tipo de pieles y su transformación y la compraventa, exportación, importación y comercialización de calzado en su más amplio sentido.
- El 90,00% indirecto del capital social de la entidad E dedicada a la fabricación de calzado.
- El 10,88% directo del capital social de F dedicada a la promoción, construcción, compraventa y arrendamiento de todo tipo de edificios, viviendas, locales y aparcamientos y la compraventa, urbanización y parcelación uso y arrendamiento de terrenos.

La consultante, dominante de un grupo fiscal del que son dependientes las sociedades A, B, C, D y E, cuenta con elementos materiales y personales suficientes para el desarrollo de su objeto social. Los socios de la consultante son un grupo familiar de personas físicas.

A lo largo de los últimos años, los beneficios generados por las actividades económicas de las entidades participadas se han destinado vía dividendos a la sociedad holding dominante, una parte de estos dividendos se ha repartido a su vez a los socios familiares y el resto se ha destinado a disponer de tesorería e inversiones financieras excedentarias que, si bien, no necesarias para el desarrollo normal de su actividad, se valoran por el consejo de administración de la consultante para hacer nuevas inversiones familiares.

Con la finalidad de ordenar y racionalizar la estructura actual, se plantea llevar a cabo una escisión total proporcional de la entidad X, en cuya virtud dicha entidad







dividiría su patrimonio en dos bloques, que transmitiría a dos entidades de nueva creación (Newco 1 y Newco 2), atribuyéndose a sus socios las participaciones de estas últimas de forma proporcional a su respectiva participación la sociedad escindida.

■ **La consultante pregunta:** sobre si tras la escisión de total se consigue el pleno acceso y alcance a la exención de las participaciones sociales del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP y el derecho a aplicar la redacción revista en el artículo 20.2.c) de la LISD prevista para las participaciones de la empresa familiar. Además de forma particular, confirmar si, en el primer año natural tras ejecución de la operación, en el cómputo de las retribuciones que constituyen la principal fuente de rentas del consejero delegado se computarán de forma positiva las retribuciones percibidas de la entidad X con anterioridad a la operación de escisión o, por el contrario, solo deben ser tenidas en cuenta las retribuciones percibidas por Newco 1.

## ■ **Contestación:**

### 1. Impuesto sobre el Patrimonio

El artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio (en adelante, LIP), establece la exención en los términos siguientes: [...]

Por otra parte, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante RIP), establece lo siguiente: [...]

Por lo tanto, desde este punto de vista de la calificación de la actividad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, no se computarán las participaciones que la entidad NewCo1 tenga en las entidades participadas que supongan al menos el 5 por ciento de los derechos de voto, siempre y cuando se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, se disponga de medios materiales y personales suficientes y las entidades participadas, a su vez, no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. En todo caso, el cumplimiento de este requisito, por tratarse de una cuestión fáctica, deberá ser objeto de apreciación por la Administración tributaria gestora competente.

En relación con el cumplimiento del requisito previsto en la letra b), es decir, un porcentaje de participación superior al 5 por ciento individual o al 20 por ciento del grupo de parentesco, resulta acreditado, por cuanto los consultantes que forman un grupo familiar son titulares del 100 por 100 de las participaciones.

Respecto al cumplimiento de la letra c), para el acceso a la exención del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, referente a las funciones de dirección en la entidad, debe percibir una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de





trabajo personal y cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna algunas personas del grupo de parentesco, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

De otra parte, con relación a las funciones de dirección, si bien el cargo que ostenta el miembro del grupo que percibe remuneración (consejero delegado) es uno de los enunciados en el párrafo 2 del art.5.1.d) del RIP, debe recordarse que el listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección, como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1353-13, de 19 de abril de 2013, V1155-14, de 28 de abril de 2014 y V4736-16, de 10 de noviembre de 2016, entre otras). En consecuencia, y como ha señalado el Tribunal Supremo al recoger la doctrina de este Centro Directivo en STS, Sala de lo Contencioso, de 18 de enero de 2016 (ROJ: STS 15/2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015, FJ 5º), lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.

De la descripción de los hechos manifiestan que el grupo familiar poseerá el 100 por 100 de la entidad Newco1 y uno de los componentes del grupo familiar va a desarrollar las funciones de dirección percibiendo por ello retribuciones que suponen más del 50 por 100 de los rendimientos que percibirá, por lo que la exención en el Impuesto se cumpliría en todos los miembros del grupo familiar.

Por lo que se refiere al cumplimiento del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.2 del RIP, para determinar el porcentaje que representa las remuneraciones percibidas por el ejercicio de funciones de dirección en una entidad respecto de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal del sujeto pasivo no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones directivas ejercidas en otras entidades en las que el sujeto pasivo sea directamente titular de las participaciones. En este caso, en la fecha de devengo del impuesto, esto es, el 31 de diciembre (artículo 29 de la LIP), los consultantes no tendrán participaciones en la antigua Holding, por lo que los rendimientos percibidos durante ese ejercicio procedentes del desarrollo de funciones directivas en la antigua sociedad holding deben incluirse entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal totales percibidos, es decir, formarán parte del denominador en el cálculo necesario para determinar el cumplimiento del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho Dos de la LIP.

En tanto cumplan con los requisitos establecidos en las letras a), b) y c) del artículo 4-Ocho.Dos de la LIP, todos los consultantes tendrán derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.





## 2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Respecto a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (en adelante LISD), dispone que:[...]

Como puede advertirse, la aplicación de la reducción exige la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los elementos transmitidos. En ese sentido, en la medida en que se cumpla el requisito de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, si uno de los consultantes falleciera, el cónyuge y descendientes tendrían derecho a la bonificación que establece el artículo 20.2.C) de la LISD

### 1.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

#### ✓ IS. 1ª Consulta Vinculante V2348-23 (29.08.2023)

■ **La consultante expone que:** es una sociedad limitada válidamente constituida bajo la normativa mercantil española, cuyo periodo impositivo coincide con el año natural, contribuyente bajo la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que, se dedica a la realización de producciones cinematográficas. La entidad consultante se encuentra explorando activamente la posibilidad de empezar a captar financiación adicional para las producciones cinematográficas que realice en 2022 y ejercicios siguientes, valorando el mecanismo del artículo 39.7 de la Ley del IS como una alternativa muy atractiva a estos efectos.

La entidad consultante será la entidad productora de las obras cinematográficas, realizando (bien con recursos propios o subcontratando algunos de ellos) las labores de producción de la obra cinematográfica.

■ **La consultante manifiesta que:** En los términos del artículo 39.7 de la Ley del IS, existiría un inversor o una serie de ellos, contribuyente del Impuesto sobre Sociedades y/o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que aportaría cantidades en concepto de financiación a través del correspondiente contrato de préstamo para una producción concreta, el cual, tal y como exige dicho artículo, tendría las siguientes características: identificaría de forma clara y concisa tanto al inversor como a la entidad consultante; incluiría una descripción de la producción y detallaría los fondos aportados por la entidad consultante a la producción, los aportados por el inversor, así como detalle de cualquier otra vía de financiación adicional y subvenciones y otras ayudas recibidas por la entidad consultante en relación con la producción.

La producción cumplirá con todos los requisitos establecidos en el artículo 36.1 de la Ley del IS para la generación de la deducción. El inversor, con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que se genera la deducción, presentará frente a la Administración tributaria copia del contrato, así como una certificación suscrita conjuntamente con la entidad consultante en la cual manifestarán el cumplimiento





de los requisitos para la aplicación de la deducción. Las cantidades bajo el contrato serán desembolsadas por el inversor con anterioridad a la obtención del certificado de nacionalidad de la producción. El retorno del inversor bajo el contrato consistirá en una parte de la deducción generada por la producción, determinada como el 120% de las cantidades desembolsadas bajo el mismo. El inversor no tendrá ningún derecho sobre la propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de la producción. E

### ■ La consultante pregunta sobre:

1. Si, una vez recibida la financiación otorgada bajo el contrato, el inversor tendrá derecho a imputarse la parte de la deducción generada por la entidad consultante en el día de devengo de su IS (31 de diciembre de coincidir con el año natural) en los términos regulados en el contrato y con el límite del 120% de las cantidades desembolsadas bajo el mismo.
2. El tratamiento fiscal a efectos del IS de los rendimientos obtenidos por el inversor como contraprestación a la financiación otorgada a la entidad consultante.
3. El tratamiento fiscal aplicable a efectos del IS a las cantidades percibidas por parte de la entidad consultante como financiación por parte del inversor.
4. Si, en caso de que el inversor desembolse efectivamente las cantidades correspondientes bajo el contrato, quedando dichas cantidades garantizadas a través de diferentes mecanismos como pudiese ser la constitución de un aval a favor del inversor o retenidas en una cuenta de depósito de garantía, hasta el momento en que se tenga constancia del cumplimiento de los requisitos necesarios para la generación de la deducción, se cumpliría el requisito previsto en el artículo 39.7 de la LIS relativo a que se realicen las aportaciones de financiación con anterioridad a la obtención del certificado de nacionalidad en los términos del artículo 36.1 de la LIS.
5. Si, en la medida en que la correspondiente aportación de financiación se realice con anterioridad a la fecha de obtención del certificado de nacionalidad, con independencia de que haya finalizado ya la producción o no, se estaría cumpliendo con lo establecido en el artículo 39.7 de la Ley del IS.
6. Si, es compatible el esquema regulado en el artículo 39.7 con que la financiación a la entidad Consultante fuese otorgada a través de una AIE que no participaría en el capital de ninguna de las entidades productora, dedicándose únicamente a la concesión de financiación en los términos del artículo 39.7 de la LIS.
7. Si, la deducción trasladada en virtud del esquema previsto en dicho artículo respecto de producciones realizadas en las Islas Canarias se determinará teniendo en cuenta los referidos tipos y límite incrementados previstos en la Ley 20/1991 y en la Ley 19/1994, con independencia de que el inversor o inversores correspondientes no tengan su domicilio fiscal en las Islas Canarias o estén establecidos allí.



**■ Contestación:**

En primer lugar, a los efectos de la presente contestación se partirá de la hipótesis de que se cumplen los requisitos para aplicar la deducción prevista en el artículo 36.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), tal y como se manifiesta en el escrito de Consulta. No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

Por otro lado, el apartado 1 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que las consultas se formularán por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, por lo que la presente Consulta formulada se ceñirá única y exclusivamente al régimen tributario propio de la entidad consultante sin alcanzar, en ningún caso, al régimen tributario aplicable a otros obligados tributarios, en este caso, el del contribuyente que participe en la financiación de las producciones realizadas por la entidad consultante. De conformidad con lo anterior, no procede la contestación de la cuestión 2 formulada en el escrito de consulta.

El apartado 7 del artículo 39 de la LIS, en su redacción dada por la disposición 5.1 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, señala que: [...]

De conformidad con lo anterior, el artículo 39.7 de la LIS exige que las cantidades aportadas en concepto de financiación se destinen a sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción, así como los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30 % de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de las producciones o espectáculos, cuya propiedad deberá ser en todo caso del productor.

Así, el contribuyente que participa en la financiación podrá aportar las cantidades para financiar costos de producción en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención del certificado a que se refiere a la letra a') del apartado 1 del artículo 36 de la LIS. Respecto a las cantidades para financiar gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor, estas podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos, con el límite y requisitos previstos en el artículo 39.7 de la LIS.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 39.7 de la LIS anteriormente reproducido, para que el contribuyente que participa en la financiación pueda aplicar la





deducción generada por la entidad productora será necesario que realice una comunicación a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que el financiador tenga derecho a aplicar la deducción; comunicación a la que se deberá acompañar el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos previstos en las letras a') y b') del apartado 1 del artículo 36 de la LIS. Esta comunicación deberá estar suscrita tanto por la entidad productora como por el contribuyente que participe en la financiación de la producción audiovisual.

En lo que se refiere al tratamiento contable y fiscal, en sede de la entidad consultante, de las cantidades recibidas por parte de la entidad consultante como financiación por parte del inversor, cabe traer a colación el criterio contenido en la consulta V1736-22, de fecha 20 de julio de 2022, con arreglo a la cual, la financiación percibida por el productor, es decir la entidad consultante, implica el registro contable de un ingreso por subvenciones, por el importe de la financiación percibida; ingreso contable que tendrá la consideración de ingreso fiscal.

A su vez, la entidad consultante plantea si el hecho de que las cantidades aportadas, en los términos previstos en el artículo 39.7 de la LIS, se garantizasen utilizando distintas alternativas, como la constitución de un aval a favor del inversor, o si quedasen retenidas una cuenta de depósito de garantía, hasta el momento en que se tuviera constancia del cumplimiento de los requisitos necesarios para la generación de la deducción, permitiría considerar cumplido el requisito temporal previsto en el artículo 39.7 de la LIS en virtud del cual las aportaciones del financiador deben realizarse con anterioridad a la obtención del certificado de nacionalidad en los términos del artículo 36.1 de la LIS.

Al respecto, el artículo 39.7 de la LIS no contempla de forma explícita cuáles son los medios para aportar las citadas cantidades.

Sin embargo, a efectos del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 39.7 de la LIS, y sin perjuicio de la observancia del resto de requisitos previstos en el citado precepto, en la medida que los medios utilizados por el financiador permitan que las aportaciones sean efectivas dentro de los límites anteriormente señalados, serán considerados válidos a efectos de lo previsto en el artículo 39.7 de la LIS.

En consecuencia, en el supuesto de que las partes pactasen condiciones suspensivas en los medios de pago utilizados para la financiación, de forma que estos no produzcan efectos en tanto no se obtenga el certificado de nacionalidad, sólo se considerarán adecuados en la medida en que se cumplan los límites temporales previstos en el artículo 39.7 de la LIS.

Al margen de lo anterior, la entidad consultante plantea si una Agrupación de Interés Económico (en adelante, AIE) podría cumplir los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción prevista en el apartado 7 del artículo 39 de la LIS, transcrito supra, en cuya virtud:





“El contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes, cortometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción, animación o documental, o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes, podrá aplicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta Ley, en las condiciones y términos en ellos señalados, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, siempre que hayan sido generadas por este último,(...)”

Por su parte, en lo que se refiere al régimen fiscal especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, regulado en el capítulo II del título VII de la LIS, y más particularmente, en su artículo 43, debe señalarse que dicho régimen especial será de aplicación a las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

En este sentido, la presente contestación parte de la hipótesis de que la AIE se constituirá al amparo de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. Al respecto, el citado artículo 43 de la LIS establece que: [...]

De acuerdo con todo lo anterior, cabe concluir que el artículo 39.7 de la LIS permite trasladar al inversor la totalidad o parte de la deducción generada por el productor, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 36.1 de la LIS y dentro de los límites previstos en el apartado 7 del artículo 39 de la LIS, en tanto que dicha transmisión no es posible bajo el régimen fiscal especial aplicable a las agrupaciones de interés económico en la medida en que, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 43.1.4º de la LIS, lo que la AIE imputa a sus socios son bases de deducción y no deducciones propiamente dichas.

En consecuencia, si una AIE participase en la financiación de una producción que generase el derecho a aplicar la deducción prevista en el artículo 36.1 de la LIS, la deducción que pudiera ser trasladada a la AIE financiadora, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.7 de la LIS, no podrá ser, a su vez, trasladada a quienes ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la AIE.

Finalmente, la entidad consultante plantea si el contribuyente que decidiese participar en la financiación de la producción podría aplicar el importe de la deducción generado por el productor, al tipo incrementado de Canarias.

En este punto, debe recordarse que el artículo 39.7 de la LIS señala que:[...]

En consecuencia, en la medida que la entidad productora genere la deducción del artículo 36.1 de la LIS y tenga derecho a la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados de acuerdo con la normativa fiscal especial canaria, cuestión que la presente contestación no entra a valorar, el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar la deducción generada por la entidad



productora, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, con el límite que resulte de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades aportadas para financiar las producciones españolas de largometrajes, cortometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción, animación o documental.

Asimismo, tal y como se ha señalado anteriormente, para que el contribuyente que participa en la financiación pueda aplicar la deducción generada por la entidad productora será necesario que realice una comunicación a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que el financiador tenga derecho a aplicar la deducción; comunicación a la que se deberá acompañar el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos previstos en las letras a') y b') del apartado 1 del artículo 36 de la LIS. Esta comunicación deberá estar suscrita tanto por la entidad productora como por el contribuyente que participe en la financiación de la producción audiovisual.

En todo caso, debe recordarse que el artículo 39.7 de la LIS exige que no exista vinculación entre el contribuyente que participa en la financiación y el contribuyente que genera la deducción del artículo 36.1 de la LIS, en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS.

### ✓ **IS. 2ª Consulta Vinculante V2364-23 (31.08.2023)**

■ **La consultante expone que:** tiene como actividad principal la realización de obras teatrales y musicales.

■ **La consultante manifiesta que:** se plantea si pueden considerarse gastos directos y, por lo tanto, susceptibles de incluirse en la base de la deducción prevista en el apartado 3 del artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes: Participación en la recaudación correspondiente a la compañía de teatro; Publicidad directamente relacionada con el espectáculo para promocionarlo; Derechos de autor generados con cada espectáculo; Comisiones pagadas a los canales de venta para la gestión de venta de entradas; Otros gastos directamente relacionados con el espectáculo como equipos de sonido, técnicos de montaje y desmontaje, etc.; Nóminas y seguridad social del personal de técnicos del teatro; Alquiler del local donde se realiza la exhibición; Limpieza del local; Reparaciones y mantenimiento del local; Seguros contratados (seguro de responsabilidad civil, seguro del edificio); Suministros (agua, luz, teléfono e internet del local); Refacturación de servicios (gastos correspondientes a la repercusión de costes de la central); Tributos (IAE, IBI, tasas municipales); Gastos de personal no implicado directamente en la obra teatral, tales como taquilleros y personal desala; Amortizaciones de bienes directamente afectos a la actividad.







■ **La consultante pregunta:** Si pueden considerarse gastos directos y, por lo tanto, susceptibles de incluirse en la base de la deducción prevista en el apartado 3 del artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los gastos enunciados en el escrito de consulta.

■ **Contestación:**

A los efectos de la presente contestación se partirá de la hipótesis de que se cumplen los requisitos para aplicar la deducción prevista en el artículo 36.3 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

El apartado 3 del artículo 36 de la LIS dispone: [...]

A su vez, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) establece que: [...]

De conformidad con lo anterior, podrán aplicar la deducción prevista en el artículo 36.3 de la LIS los contribuyentes que desarrollen las actividades de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos y asuman el riesgo y ventura de la producción y exhibición.

Así, en el supuesto de que se cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 36.3 de la LIS, la base de la deducción estará formada por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocionales derivados de la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas musicales, minorada en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma.

De acuerdo con lo anterior, podrán formar parte de la base de la deducción los gastos correspondientes a los derechos de autor generados con cada espectáculo en vivo; otros gastos directamente relacionados con cada uno de los espectáculos en vivo, tales como equipos de sonido, técnicos de montaje y desmontaje o las amortizaciones de bienes directamente afectos a la realización de las obras teatrales y musicales; los gastos correspondientes a nóminas o gastos de seguridad social del personal técnico de teatro y los gastos de publicidad o promoción de cada espectáculo en vivo producido por el contribuyente.

Sin embargo, no tienen la consideración de costes directos de carácter artístico, técnico o promocional, las comisiones pagadas a los canales de venta para la gestión de entradas; los gastos de alquiler del local donde se realiza la exhibición; los gastos de limpieza, reparaciones y mantenimiento del local; otros gastos tales como tributos (IAE, IBI, tasas municipales), seguros contratados (seguro de responsabilidad civil, seguro del edificio), suministros (agua, luz, teléfono e internet



del local) ni los gastos del personal que no esté directamente implicado en la obra teatral (taquilleros y personal desala).

Respecto a la refacturación de servicios a la que se refiere el escrito de consulta, únicamente se indica que se trata de gastos que se corresponden con la repercusión de costes asumidos por la central, por lo que no se dispone de información suficiente para determinar si dichos gastos podrían formar parte no de la base de la deducción del artículo 36.3 de la LIS. En todo caso, cabe señalar que, con carácter general, los gastos de estructura no tienen la consideración de coste directo por lo que no formarían parte de la base de la deducción en los términos previstos en el artículo 36.3 de la LIS.

Finalmente, el consultante plantea si el gasto relativo a la participación en la recaudación correspondiente a la compañía de teatro puede computar como base de la deducción. De la escasa información suministrada en el escrito de consulta parece desprenderse que la participación de la compañía de teatro en la recaudación obtenida no parece formar parte la retribución de la compañía de teatro, por lo que tampoco tendría la consideración de coste directo de carácter artístico, técnico o promocional, a efectos de lo dispuesto en el artículo 36.3 de la LIS, por lo que tampoco formaría parte de la base de la deducción.

Por último, es preciso señalar que el apartado 4 del artículo 39 de la LIS establece que:

“4. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad.”

#### 1.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

##### ✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V2320-23 (10.08.2023)

■ **La consultante expone que:** es una asociación profesional que agrupa a múltiples empresas del sector del automóvil que tienen por actividad, entre otras, el comercio al por menor de vehículos usados. En el marco de su actividad los asociados adquieren vehículos usados en un establecimiento ubicado en Alemania y después los revenden en su establecimiento en España.

■ **La consultante manifiesta:** El proveedor alemán emite una factura con IVA alemán.

■ **La consultante pregunta:** ¿es posible la deducibilidad del IVA soportado en otros Estados miembros de la Unión Europea?

##### ■ **Contestación:**

1.- El artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuando se





refiere a las entregas intracomunitarias, establece: [...]

Por su parte el artículo 139 de la citada Directiva señala lo siguiente: [...]

El régimen de tráfico intracomunitario de bienes se regula en los artículos 13 y 156 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), que se refiere al hecho imponible "adquisición intracomunitaria de bienes" estableciendo los criterios de sujeción atributo de dichas adquisiciones.

El artículo 15- Uno recoge el concepto de adquisición intracomunitaria de bienes en los siguientes términos: [...]

Por su parte, el número 1º del artículo 13 de la Ley delimita el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, que contiene una regla general y varias excepciones, de entre las que interesan, a efectos de la consulta formulada, las contenidas en las letras a) y b): [...]

El citado artículo 13 de la Ley 37/1992, en su número 2º, al referirse a la sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, establece que tienen la consideración de vehículos terrestres accionados a motor nuevos, los que cumplen cualquiera de las siguientes conclusiones:

1ª. Que su entrega se efectúe antes de los seis meses siguientes a la fecha de su entrada en funcionamiento.

2ª. Que no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros.

Los vehículos terrestres accionados a motor que no cumplen ninguna de estas condiciones son vehículos usados.

2.- Del escrito de consulta resulta que las empresas consultantes han adquirido vehículos a motor usados en Alemania, que parece que no tienen la consideración de vehículos nuevos en los términos señalados, que han sido recogidos por el adquirente en un establecimiento ubicado en dicho Estado miembro para su traslado posterior al territorio de aplicación del Impuesto. Se desconoce si las entidades alemanas vendedoras de los vehículos usados están acogidas a un régimen de franquicia o al régimen de bienes usados del Impuesto sobre el Valor Añadido en Alemania, si bien, en algunas ocasiones se especifica que han repercutido en factura el Impuesto alemán.

Por ello, este Centro directivo atendiendo a las distintas posibilidades dispone lo siguiente:

a) Adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional no revendedor establecido en un Estado miembro distinto del Reino de España (Alemania), transportándose el vehículo con destino a territorio de aplicación del Impuesto por parte del adquirente. En este supuesto, hay que distinguir varias posibilidades:

a, a') Que el empresario transmitente se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien: en este caso, la entrega del vehículo no estará sujeta al





Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el Estado miembro de origen y la adquisición intracomunitaria efectuada en España por las entidades consultantes tampoco estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español. Estas últimas podrán aplicar a la reventa del vehículo adquirido el régimen especial de los bienes usados únicamente en el supuesto de que este hubiera tenido, para el empresario en régimen de franquicia al que lo adquirió la consultante, la consideración de bien de inversión.

a, b') Que el empresario transmitente entregue el vehículo usado con aplicación de una exención similar a las previstas por el artículo 20, apartado uno, números 24º y 25º de la Ley 37/1992: en este caso, la adquisición intracomunitaria efectuada por las entidades consultantes estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 26, apartado uno de la Ley 37/1992), y la reventa del vehículo por las mismas consultantes podrá efectuarse con aplicación del régimen especial.

a, c') En los demás supuestos, como parecen ser los descritos en el escrito de consulta, la entrega del vehículo usado efectuada por el empresario no revendedor transmitente a las entidades consultantes estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido del país de origen en el marco de una entrega comunitaria exento del Impuesto en condiciones equivalentes a lo señalado en el artículo 25 de la Ley 37/1992, y la adquisición intracomunitaria efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo aplicar ésta en la reventa del bien usado el régimen especial de los bienes usados.

A estos efectos la aplicación de la exención en la entrega intracomunitaria precisa que la Consultante haya comunicado su Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (NIF-IVA) atribuido por la Administración española, u otra Administración tributaria comunitaria distinta de la alemana, en el supuesto analizado, al transmitente. El hecho de que el consultante, empresario profesional, no haya comunicado su NIF-IVA al transmitente determinará que este último no habrá aplicado la exención de la entrega intracomunitaria y, por tanto, habrá repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido alemán. Esta circunstancia no exime para considerar que el adquirente realice, a su vez, una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en España, lugar de llegada del vehículo de cuyo transporte, según la descripción de hechos, se ha hecho cargo el adquirente (artículo 13.1º de la Ley 37/1992).

Las controversias relativas a la no aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en Alemania a dicha entrega intracomunitaria no corresponden a este Centro directivo, sin perjuicio de la competencia de la Administración tributaria alemana.

b) Adquisición de un vehículo usado a un empresario revendedor de un Estado miembro distinto del Reino de España. También en este caso hay que distinguir los siguientes supuestos:





b, a') Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en origen y la adquisición intracomunitaria efectuada por las entidades consultantes estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, en las condiciones señaladas en el apartado a,c') anterior, no pudiendo el adquirente aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial de los bienes usados.

b, b') Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de los bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 13 número 1º, letra b) de la Ley 37/1992), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial citado.

ATENCIÓN. No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la Consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

### ✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V2313-23 (09.08.2023)

■ **El consultante expone que:** es una persona física que presta servicios como abogado procediendo todos sus ingresos de esta actividad del turno de oficio,

■ **El consultante manifiesta que:** también obtiene ingresos procedentes del arrendamiento de tres viviendas, así como que tenía un vehículo que ha vendido y ha procedido a la compra de otro vehículo en sustitución del anterior que ha afecto a su actividad de abogado.

■ **El consultante pregunta:** ¿debe repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios que presta como abogado, y si puede deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las compras asociadas a dicha actividad?

#### ■ **Contestación:**

- Por lo tanto, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y así, no estarán sujetos los servicios prestados por el consultante como abogado y referidos únicamente al turno de oficio.





- No obstante lo anterior, el consultante también procede al arrendamiento de tres viviendas, lo que le atribuye la condición de empresario o profesional en atención a lo dispuesto en el artículo 5.1.c) de la Ley 37/1992.

Así, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. El artículo 11, apartado dos, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios

Por tanto, las prestaciones de servicio de arrendamiento efectuadas por el consultante a título oneroso estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizados en territorio de aplicación del impuesto.

No obstante la sujeción al Impuesto, los citados arrendamientos pueden resultar exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 que establece que están exentas, entre otras, las siguientes operaciones: [...]

De acuerdo con el precepto anterior, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador los servicios propios de la industria Hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

Según se desprende del artículo reproducido, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

De la información suministrada en el escrito de consulta parece deducirse que no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera y que el arrendamiento se realiza directamente a los consumidores finales que lo destinan a vivienda, por lo que la presente contestación asume dicha premisa.

La actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y





limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto.

Si, efectivamente, no se prestan otro tipo de servicios propios de la industria hotelera y además la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas, y que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se considerarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Por lo que se refiere a la obligación de presentar el modelo de declaración-liquidación trimestral (Modelo 303), el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece que: [...]

Por tanto, en la medida en que el consultante realizase únicamente operaciones no sujetas al Impuesto, por dedicarse en exclusiva a prestar sus servicios en el turno de oficio de Asistencia al Ciudadano, adicionalmente presta servicios de arrendamiento exentos, no estará obligado a presentar declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que dentro de sus operaciones sujetas al Impuesto realice exclusivamente estos arrendamientos exentos en virtud del artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto.

No obstante, deberá presentar dichas declaraciones si realiza otras prestaciones de servicios que sí estén sujetas al Impuesto, incluso en el supuesto en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas, así como también la declaración resumen anual según indica el artículo 71 del Reglamento del impuesto en sus apartados 3, 4, 5 y 7.

En cuanto a la venta del vehículo, de la información aportada en el escrito de consulta se deduce que el vehículo estaba afecto a su actividad de abogacía no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y según lo indicado en párrafos anteriores, en la medida que el consultante solo preste sus servicios en el turno de oficio, el citado vehículo no se encuentra afecto a un patrimonio empresarial o profesional en el ámbito del referido Impuesto, por lo que la venta posterior, no estará sujeta al mismo.

- Por lo que se refiere, por último, a la deducción de las cuotas que soporte en el ejercicio de su actividad, el apartado uno del artículo 93 de la Ley 37/1992 establece en su primer párrafo que: [...]

Así pues, en el caso de que el consultante prestase únicamente servicios en el turno de oficio, no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, no tendrá la consideración de empresario o profesional y no podrá practicar deducción alguna de las cuotas soportadas por el Impuesto.

En el caso de que sí ostente la condición de empresario o profesional, por realizar además otras prestaciones de servicios que sí estén sujetas al Impuesto, como son



los servicios de arrendamiento, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 94.Uno de la Ley 37/1992, según el cual: [...]

Por lo tanto, las cuotas que soporte por la adquisición de bienes y servicios que destine, concretamente, a su actuación en el turno de oficio, no serán deducibles en ninguna medida ni cuantía. Del mismo modo, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que destine, concretamente, a su actividad como arrendador, no serán deducibles en ninguna medida ni cuantía por resultar esta actividad, según lo dispuesto en el punto 3 de la presente contestación sujeta y exenta del Impuesto sobre el valor Añadido.

A este respecto el consultante plantea la posible aplicación de la regla de la prorrata que según el artículo 102 de la Ley del Impuesto "será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho".

Según lo indicado en el párrafo anterior el consultante realiza únicamente operaciones que no generan derecho a la deducción, por lo que no quedaría sometido a la regla de prorrata.

### ✓ IVA. 3ª Consulta Vinculante V2316-23 (09.08.2023)

■ **La consultante expone que:** es una comunidad de bienes que presta servicios exclusivamente a sus tres comuneros consistentes, entre otros, en la contratación de suministros y arrendamiento de oficina, por las que les expide mensualmente la correspondiente factura.

■ **La consultante manifiesta que:** tiene una deuda pendiente acumulada con una entidad bancaria de manera que los comuneros van a realizar una aportación dineraria para su pago.

■ **La consultante pregunta:** ¿Estará sujeta y, en su caso, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dicha aportación monetaria?

#### ■ **Contestación:**

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

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

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

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







Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las comunidades de bienes que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso.

2.- Por otra parte, el artículo 84.Uno.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que serán sujetos pasivos de dicho tributo las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en el número siguiente.

El apartado tres del citado precepto establece que [...]

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que "hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas."

En consecuencia, la adquisición en proindiviso de un bien por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los comuneros a que se refiere la consulta requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto. En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente





conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, tal y como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, 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, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Por otra parte, según parece deducirse del escrito de consulta, que los comuneros que también tendrían la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, van a aportar a la consultante un importe monetario para la cancelación de una deuda que la comunidad tiene pendientes con una entidad bancaria

En este sentido, el artículo 8.Dos.2º de la Ley del Impuesto dispone que, en particular, tendrán la consideración de entrega de bienes las siguientes operaciones:[...]

No obstante, en la medida que las aportaciones dinerarias que van a realizar los comuneros a la entidad consultante, a falta de otros elementos de prueba, no constituyen la contraprestación de ninguna prestación de servicios ni entrega de bienes que la comunidad hubiera realizado a favor de los mismos dichas aportaciones no constituyen la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

### ✓ IVA. 4ª Consulta Vinculante V2324-23 (10.08.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto dedicada a la reventa de aparatos de telefonía a través de plataformas en línea aplicando el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Los destinatarios de dichos bienes son personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **La consultante manifiesta que:** las mercancías compradas a proveedores europeos son entregadas en almacenes en Francia en nombre y por cuenta del consultante desde donde se envían a los destinatarios finales en Francia.

■ **La consultante pregunta sobre:** 1. La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la venta de aparatos de telefonía en Francia. 2. La aplicación del régimen especial de bienes usados en las ventas al por menor que realice el consultante a los clientes finales en Francia.

■ **Contestación:**





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

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

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

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

2.- Por otra parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 define las entregas de bienes como [...]

Las reglas referentes al lugar de realización del hecho imponible entrega de bienes son objeto de regulación en el artículo 68 de la Ley 37/1992 señalando el mismo que: [...]

Debe tenerse en cuenta que el referido artículo 68 de la Ley supone la incorporación a nuestro derecho interno de lo establecido en los artículos 31 y 32 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que disponen en relación con el lugar de realización del hecho imponible entregas de bienes, lo siguiente: [...]

De acuerdo con los preceptos anteriores, debe señalarse que la transmisión de los productos consultados por parte de los proveedores europeos al consultante constituye una entrega de bienes que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto al igual que las transmisiones de dichas mercancías por parte de la consultante a sus clientes.

Del escrito de consulta se desconocen en qué condiciones se efectúa la venta de las mercancías entre proveedores europeos y la consultante, y en concreto, el momento en que los proveedores transmiten al consultante las facultades de disposición sobre los bienes objeto de transporte.

No obstante lo anterior, parece deducirse que dichas mercancías fueron adquiridas a proveedores franceses y puestas a disposición de la consultante en los almacenes de dichas empresas francesas.

En tal caso, dichas entregas efectuadas por los proveedores no estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una entrega interior en el Estado Miembro en que tenga lugar dicha transmisión.

En relación con la posterior transferencia de las mercancías, propiedad ya de la consultante, desde sus almacenes en Francia a clientes finales en Francia constituirá también una entrega de bienes no sujeta al Impuesto sobre el Valor



Añadido español por no tener lugar la puesta a disposición de dichas mercancías en el territorio de aplicación del Impuesto.

Al tratarse de entregas de bienes que no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto español, no compete a este Centro directivo pronunciarse sobre la tributación de las operaciones y en su caso, sobre la posible aplicación en otro Estado miembro (Francia) del régimen especial de bienes usados regulado en el Capítulo 4 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la competencia de la Administración tributaria francesa sobre las cuestiones objeto de Consulta.

### ✓ IVA. 5ª Consulta Vinculante V2335-23 (10.08.2023)

■ **La consultante expone que:** es una agencia de valores que presta, entre otros, servicio de gestión de carteras y servicios de asesoramiento en materia de inversión.

■ **La consultante pregunta sobre:** la aplicación de la cláusula de uso efectivo prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los servicios de gestión de carteras y asesoramiento prestados a particulares no empresarios o profesionales establecidos en países terceros según los activos invertidos estén o no en territorio de aplicación del Impuesto.

#### ■ **Contestación:**

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

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente: [...]

De acuerdo con lo anterior puede concluirse que el consultante tiene la consideración de empresario o profesional y los servicios prestados estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Una vez determinada la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido una segunda cuestión sería la posible exención o no de los servicios de gestión de carteras o de asesoramiento en materia de inversión.

Esta cuestión ha sido reiteradamente tratada por este centro Directivo en distintas contestaciones vinculantes, entre otras, la de 2 de enero de 2013, consultas V0001-13 y V0002-13, la de 17 de abril de 2016, consulta V1722-16, la de 12 de febrero de 2019, consulta V0271-19 o, más recientemente, la de 9 de septiembre de 2022, consulta V1923-22.

En todas ellas se mantiene el mismo criterio y conclusión que determina que los servicios de gestión de carteras o asesoramiento en la inversión son servicios





sujetos y no exentos por los que se deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- En todo caso, la sujeción de dichos servicios al Impuesto sobre el Valor Añadido español depende de que los mismos se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Las reglas aplicables al efecto de determinar cuándo las prestaciones de servicios han de entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto se contienen en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992.

En concreto, y por lo que respecta a los denominados servicios de gestión o asesoramiento, el artículo 69.Uno.2º y Dos de la Ley 37/1992, establece la regla general de las prestaciones de servicios cuando el destinatario no es un empresario o profesional:[...]

Del escrito de consulta resulta que los servicios cuestionados son prestados a destinatarios que no actúan como empresarios o profesionales y están establecidos fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, por lo que según lo previsto en el artículo 69.Dos de la Ley anteriormente citado, dichos servicios quedarían no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- No obstante lo anterior, el consultante se plantea cómo afecta a esta contestación la nueva redacción dada al artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992, ha sido recientemente modificado por el artículo 73 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), y por la Disposición Final 1.2.1 de La ley 13/2023, de 24 de mayo, que establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto y que dispone lo siguiente: [...]

A estos efectos, los servicios de asesoramiento objeto de consulta, se encuentran entre los incluidos en el referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 ya que el artículo 69, apartado dos, en su letra d) incluye, como se ha señalado, los servicios de asesoramiento.

Los requisitos para aplicar esta cláusula, según la última reforma del precepto aprobada, son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a particulares.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la





localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente: [...]

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.





En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente: [...]

Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

“El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena”.

Si bien, los criterios señalados se referían a operaciones entre empresarios, puede señalarse que, en relación con las prestaciones de servicios a las que es de aplicación la regla de uso y consumo efectivo contenida en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, deberá, mutatis mutandis, atenderse a los criterios señalados.

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a un particular establecido fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea éste su destinatario inicial o final, sean usados explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dicho destinatario realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los





medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## 2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

#### ✓ ITP-AJD. 1ª Consulta Vinculante V2301-23 (01.08.2023)

■ **El consultante expone que:** es residente en Ecuador y va a adquirir un inmueble situado en Ecuador

■ **El consultante manifiesta que:** por problemas de desplazamiento del vendedor, que reside en España, la escritura de adquisición se va a realizar en España.

■ **El consultante pregunta:** Si tributa en España por la adquisición del inmueble.

■ **Contestación:**

#### CONCLUSIÓN

La adquisición de un inmueble situado en Ecuador quedará fuera del ámbito de aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Tampoco quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados al no ser inscribible en el Registro de la Propiedad, por no estar situado el inmueble en España.

#### ✓ ITP-AJD. 2ª Consulta Vinculante V2302-23 (01.08.2023)

■ **La consultante expone que:** le han adjudicado mediante subasta judicial un inmueble, siendo el precio de adjudicación inferior al valor de referencia.

■ **La consultante pregunta sobre:** cómo se determinación la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

■ **Contestación:**

#### CONCLUSIONES

Primera: La nueva redacción del artículo 10 del TRLITPAJD ha reducido el ámbito de aplicación del artículo 39 del RITPAJD, ya que este no resulta directamente aplicable en el caso de transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa.

Segunda: En las transmisiones de bienes inmuebles que tengan el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2 de TRLITPyAJD, por lo que será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro







inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Tercera: En el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección general del Catastro ha de acudirse a la regla general, conforme a la cual la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este caso, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

Conforme a lo expuesto, la base imponible en la adquisición de un inmueble en subasta judicial será el valor de referencia. Ahora bien, si no existe valor de referencia o, por las circunstancias concurrentes, este no puede ser certificado por la Dirección General del Catastro, se ha de acudir a la regla general, de acuerdo con la cual la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este caso, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

En el presente caso, se sugiere a la consultante que solicite a la Dirección General del Catastro el certificado del valor de referencia del inmueble advirtiéndole que el mismo se ha adquirido en subasta judicial. En caso de que la Dirección General del Catastro le indique que no existe valor de referencia o que éste no puede ser certificado, la consultante podrá aplicar la previsión reglamentaria y considerar al valor de adjudicación como valor de mercado, a efectos de la determinación de la base imponible en el ITPAJD.

### ✅ ITP-AJD. 3ª Consulta Vinculante V2303-23 (01.08.2023)

■ La **consultante expone que**: su madre, residente en Madrid, tiene la intención de donarle una cantidad de dinero.

■ **La consultante manifiesta que**: tiene su residente fiscal en Australia.

■ **La consultante pregunta sobre**: la tributación de la operación y normativa aplicable.

■ **Contestación**:

CONCLUSIONES:

Primera: La donación dineraria a realizar a la donataria, no residente en el territorio español, estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la





donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

Segunda: La consultante, residente fiscal en Australia, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha.

Tercera: Al no ser la donataria residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

Cuarta: Este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre las cuestiones referentes a las bonificaciones que haya establecido la Comunidad Autónoma competente. Deberá dirigirse a dicha Comunidad para que le informen sobre dicha cuestión.



## VII. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



### VII.I. REVISTAS

OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2023

👉 **Revista de contabilidad y tributación. CEF**

REVISTA MENSUAL NÚM. 488. Noviembre, 2023.

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

▪ **«El delito fiscal y su vía crucis procedimental: análisis del título VI de la Ley general tributaria»**

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

#### Extracto

«El presente trabajo tiene por objeto el análisis del aspecto procedimental derivado de la apreciación de indicios de un delito fiscal en el curso de un procedimiento inspector y los problemas que se pueden derivar de lo anterior en la práctica. A tal fin se expone un análisis crítico de su vigente regulación establecida en el título VI de la Ley general tributaria. Más específicamente, por medio de este trabajo se examinarán aspectos tan controvertidos como son el régimen de fragmentación de la deuda tributaria, las excepciones a la práctica de la emisión de la liquidación vinculada a delito, la valoración de la prueba obtenida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el proceso penal, la posibilidad de impugnación de las distintas liquidaciones emitidas, su forma de recaudación y la posible incidencia de la resolución judicial penal sobre las mismas. El objetivo, en suma, es analizar el nuevo cauce o vía crucis procedimental que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, instauró en nuestro ordenamiento jurídico tributario y desgranar cuál es el verdadero rol de la Administración ante la concurrencia de indicios de un delito fiscal»

▪ **«Limitación a la deducción de gastos financieros. Transposición de la Directiva (UE) 2016/1164»**

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






## Extracto

«La presente colaboración describe la normativa concerniente a la limitación a la deducción de gastos financieros, a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, tal y como ha quedado regulada tras la transposición del artículo 4 de la Directiva (UE) 2016/1164. Mediante la ayuda de un conjunto de ejemplos, se ha pretendido poner de relieve los aspectos prácticos de su aplicación. También se esbozan las carencias de tal normativa, en particular, en relación con ciertas discriminaciones que pudieran derivarse de su aplicación»

## ▪ «La responsabilidad tributaria del administrador concursal *pendente de concurso*. Especial referencia a los actos convalidados por el juez de lo mercantil»

 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (España)

## Extracto

«La conflictividad de la responsabilidad tributaria se acentúa cuando esta ha de derivarse en el marco del concurso de acreedores, generando aún mayores controversias cuando el sujeto sobre el que pretende derivarse la responsabilidad tributaria es el administrador concursal.

En el ejercicio de sus funciones, el administrador concursal puede incurrir en supuestos de hecho configuradores de alguno de los tipos de responsabilidad tributaria previstos en la Ley General Tributaria, lo que supone la posibilidad de que la Administración inicie el procedimiento tributario de derivación de responsabilidad. Este procedimiento es diverso de la acción civil por daños individuales que prevé la legislación concursal y que atiende al instituto de la responsabilidad civil por daños que difiere del instituto de la responsabilidad tributaria.

En el presente texto se abordará la competencia de la Administración tributaria para conocer de la derivación de responsabilidad tributaria hacia el administrador concursal tanto en caso de que el concurso ya haya concluido como durante la tramitación de este. Se observará la posibilidad de la concurrencia de culpas como elemento limitador de la responsabilidad en caso de que la Administración, personada en el concurso, no impugne en tiempo y forma los actos del administrador concursal que puedan ser controvertidos. Otro de los elementos fundamentales de este trabajo es la valoración de si la actuación del juez del concurso en la validación de una u otra forma de los





actos del administrador concursal puede ser considerada causa de exoneración de la responsabilidad del administrador concursal»

### ❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

#### ▪ «La legitimación en vía administrativa del que asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato»

👤 ESTEFANÍA ÁLVAREZ MENÉNDEZ. Profesora ayudante doctora. Acreditada a contratada doctora. Universidad de Oviedo (España)

#### Extracto

«La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 18 de abril de 2023 reconoce legitimación para solicitar la rectificación de la autoliquidación del tributo y, consiguientemente, la devolución del ingreso indebido que se haya efectuado, al que asume la obligación de pagar el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) en virtud de pacto o contrato. La legitimación jurisdiccional de estos sujetos no se discute al considerarse que ostentan interés legítimo, demandado por el artículo 19 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y ello obliga, según nuestro Alto Tribunal, a reconocer su legitimación en vía administrativa dado el carácter previo de la misma. El hecho de que el IIVTNU sea gestionado por un municipio de gran población, resultando de aplicación el artículo 232.2 d) de la Ley General Tributaria (LGT), no supone un obstáculo para el TS. A su juicio, este precepto, que expresamente excluye la legitimación de los que asumen obligaciones en virtud de pacto o contrato para interponer reclamación económico-administrativa, debe ser interpretado sin olvidar la prioridad del 232.1 de la LGT, que declara la legitimación de aquellos cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o actuación tributaria»

#### ▪ «La eterna sospecha de la simulación en el caso de las sociedades mercantiles que prestan servicios profesionales» [Análisis de la STS de 21 de junio de 2023, rec. núm. 7268/2021]

👤 PEDRO LOMA PARDO. Licenciado en Economía.

#### Extracto

«La Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023 ha vuelto a poner de manifiesto el choque eterno de interpretaciones entre órganos jurisdiccionales españoles (en este caso, Tribunal Supremo versus Audiencia Nacional) en lo referente a si el uso de estructuras mercantiles por parte de profesionales en el ejercicio de sus actividades económicas conlleva una evasión de las obligaciones tributarias de los propios profesionales por el supuesto y discutible ahorro fiscal que pueden permitir las mismas. En este





caso, el pronunciamiento del Tribunal Supremo, de interés casacional para la formación de jurisprudencia, ante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de julio de 2021 (rec. núm. 112/ 2018), cuya doctrina pudiera llegar a ser gravemente dañosa para los intereses generales, defiende que una sociedad mercantil es una mera pantalla que no añade valor a los servicios profesionales personalísimos que presta el socio mayoritario-administrador. Se niega el uso de la economía de opción si la misma conlleva un remansamiento de rentas y un diferimiento de la tributación»

▪ **«La obligación de presentar declaraciones tributarias de forma electrónica»** [Análisis de la STS de 11 de julio de 2023, rec. núm. 6391/2021]

👤 ESAÚ ALARCÓN GARCÍA. Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU. Académico correspondiente de la RAJyL (España)

### Extracto

«En el año 2018, siguiendo su tradicional senda para imponer nuevas obligaciones a un mayor número de contribuyentes, la Administración tributaria impulsó un cambio normativo que interdió por vez primera la posibilidad de presentar el formulario del impuesto sobre la renta de las personas físicas en formato papel. Se pasaba, así, a establecer la obligatoriedad de relacionarse electrónicamente con la Administración al común de los ciudadanos, sin tener en cuenta su edad, origen, condición, residencia u otras circunstancias personales. En ese momento, una asociación inició una lucha por la defensa de los derechos y garantías del contribuyente, alegando la ausencia de base legal para fijar reglamentariamente tan gravoso deber. De resultas de ello, el pasado 11 de julio de 2023 el Tribunal Supremo resolvió el recurso de casación presentado por la asociación recurrente, declarando la nulidad de los preceptos de la orden ministerial impugnados al considerar que no es ajustada a Derecho la imposición a los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración»

❖ CONTABILIDAD - Estudios

▪ **«Doble materialidad y credibilidad de la información sobre sostenibilidad: cuestiones clave y retos actuales»**

👤 FRANCISCO BRAVO URQUIZA (autor de contacto). María Cristina Abad Navarro. Nuria Reguera Alvarado. Profesores/as titulares del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla (España)

### Extracto

«El principio de doble materialidad es un aspecto clave en el reciente marco normativo europeo relativo a la divulgación de información corporativa sobre





sostenibilidad. Nuestro trabajo revisa la evolución del concepto de doble materialidad y de los requisitos informativos en esta materia. En particular, nuestro estudio empírico examina, a través de un análisis de contenido de los estados de información no financiera, las prácticas de divulgación de información sobre materialidad de las empresas del IBEX 35. Nuestros resultados ponen de manifiesto que estas empresas publican de forma generalizada información basada en un enfoque de doble materialidad, aunque se aprecian aún deficiencias tanto en la cantidad como en la calidad de dicha información. A la luz de nuestros resultados, planteamos una serie de reflexiones e identificamos retos para las empresas, así como para reguladores, auditores e investigadores»

### ▪ **«Transparencia en materia de diversidad e inclusión: el papel de independientes, mujeres y especialistas en el consejo de administración»**

👤 ISABEL MARÍA GARCÍA-SÁNCHEZ (autora de contacto). Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Salamanca (España)

[Beatriz Aibar-Guzmán y Cristina Aibar-Guzmán, profesoras titulares de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Santiago de Compostela (España)]

#### **Extracto**

«El objetivo de este trabajo es analizar el efecto de la estructura del consejo de administración en la relevancia, normalización, fiabilidad e integridad de la información en materia de diversidad e inclusión que divulgan las principales compañías europeas. Los resultados obtenidos para un panel de datos de 189 multinacionales europeas durante el periodo 2011 a 2020 evidencian que la diversidad y especialización del consejo de administración influyen favorablemente en la información sobre diversidad e inclusión reportada por las empresas europeas, efecto que no es extensible a una mayor presencia de consejeros independientes. Adicionalmente, el contexto institucional europeo vigente desde 2014 y los efectos de la pandemia COVID-19 favorecen la transparencia corporativa en relación con las prácticas de diversidad e inclusión de las multinacionales analizadas»

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

### ▪ **«Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social»**

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

#### **Sumario**





Caso 1. Contabilidad de sociedades. Fusión por absorción.

Caso 2. Contabilidad financiera. Varias operaciones, elaboración de un balance de comprobación y determinación del resultado del ejercicio.

Caso 3. Contabilidad financiera. Obtención de un préstamo entre empresas que forman parte de un mismo grupo.

👉 TAXLANDIA. *Blog fiscal y de opinión tributaria*

→ Entradas octubre, 2023

▪ «**Retribuciones en especie y médicos**» (2023.10.03)

[Retribuciones en especie y médicos \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

👉 PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista

## Introducción

«Bien, ¿quién no tiene un médico entre la familia, amigos, conocidos, clientes, amantes etc.?; ¿qué médico no ha sido invitado a un Congreso «todo incluido» con la finalidad de que recetase una marca concreta de un fármaco determinado (v.g.)?; ¿qué médico no se ha ido de vacaciones «echando varios congresos» al año (incluso allende los mares)? Es sabido que los «favores» se pagan y al «personal» hay que tenerlo siempre bien contento, como no puede ni debe ser de otra manera. Precisamente por ello, laboratorios, sociedades médicas y empresas de maquinaria médica suelen organizar vacaciones y saraos varios para la comunidad médica, porque se lo merecen y en cierto modo, también, en pago de determinados servicios.

Y aquí es donde entró en escena Hacienda, que oyó «pago en carne» y olió sangre fresca a recaudar, es verdad que con la inestimable ayuda (habituales coadyuvantes históricos) de Tributos y del Tribunal Económico-Administrativo Central. Efectivamente, la Agencia entendió que estábamos ante una retribución en especie no exenta por la que los médicos debían tributar, levantando en muchos casos expedientes administrativos a tal efecto. El tenor literal de un Informe de la AEAT de mayo de 2017 era en este tono tan vehemente y señorial: [...]»

▪ «**Esperando a Saquetti**» (2023.10.10)

[Esperando a Saquetti \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

👉 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fiscal

## Introducción

«Las líneas que siguen no pretenden alimentar el debate sobre la idoneidad del recurso de casación para satisfacer la exigencia de reexamen por un órgano







jurisdiccional superior de las sentencias que confirman una sanción administrativa grave, dadas las intrínsecas limitaciones de este medio extraordinario de revisión que excluye el reexamen de los hechos o la valoración de la prueba, imprescindibles para revisar una condena; tampoco aspiran a reavivar las consideraciones que de *lege ferenda* apuntan a la conveniencia de extender la segunda instancia también en el orden contencioso-administrativo. El propósito es mucho menos ambicioso, pero creo que indudablemente más práctico: reflexionar sobre las luces y sombras que arroja la aplicación práctica de la doctrina Saquetti por la Sala Tercera del Tribunal Supremo tres años después de la publicación de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), caso Saquetti Iglesias c. España, de 30 de junio de 2020»

### ▪ «Los quebraderos de cabeza de la residencia fiscal de los contribuyentes en un mundo global» (2023.10.18)

[Los quebraderos de cabeza de la residencia fiscal de los contribuyentes en un mundo global \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)


 JAVIER POBO MARTÍN

#### Introducción

«Por la filosofía de este foro seremos necesariamente breves porque esta entrada no tiene por objeto analizar en profundidad la reciente jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (sentencia de 12 de junio de 2023; número 778/2023) respecto de la validez o no de los certificados de residencia fiscal emitidos por una Autoridad Fiscal de un Estado signatario de un Convenio sobre Doble Imposición (“CDI”). Su finalidad es otra: abordar las posibles repercusiones prácticas que este pronunciamiento puede tener en supuestos de doble residencia cuando el contribuyente deba “encarar” un procedimiento inspector o, incluso, cuando haya de ejecutarse una Sentencia estimatoria con un expediente administrativo que nos “viene dado»

### ▪ «Iniciación del cómputo de la prescripción del responsable. Estado de la cuestión» (2023.10.24)

[Iniciación del cómputo de la prescripción del responsable. Estado de la cuestión \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

#### Introducción

«No cabe ninguna duda de que todo lo relacionado con la responsabilidad





tributaria y, en especial, con sus aspectos procedimentales, es una de las *vexata quaestio* de la fiscalidad actual. Vamos a detenernos en un tema que ha propiciado una gran cantidad de pronunciamientos judiciales, singularmente del Tribunal Supremo, que aconsejan formular un balance provisional del estado de la cuestión. Se trata del *dies a quo* del plazo de prescripción de la declaración de la responsabilidad. Y, en especial, de la responsabilidad solidaria»

- «**Dos cuestiones relativas a la estimación por razones de fondo o sustantivas**» (2023.10.21)

[Dos cuestiones relativas a la estimación por razones de fondo o sustantivas \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

👤 JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

## Introducción

«Resulta usual que los que nos dedicamos a litigar en materia tributaria nos lamentemos de los escasos resultados prácticos de una resolución estimatoria en vía económico-administrativa. Ello porque, en muchas ocasiones, la estimación viene motivada por defectos formales o procedimentales determinantes de indefensión. En dicha situación, la resolución ordena retrotraer el procedimiento, con lo que sólo podemos albergar alguna esperanza de incumplimiento del plazo de retroacción o de reiteración del vicio, situaciones en las que sí podemos obtener una resolución favorable con carácter definitivo.

Sin embargo, no hablamos tanto de que este mismo síndrome de Penélope, tejiendo y deshaciendo lo tejido, también nos puede asaltar como consecuencia de una estimación por razones de fondo o sustantivas. Y ello como consecuencia de dos cuestiones distintas, pero relacionadas entre sí, que constituyen el objeto de la presente “entrada”».

→ Entradas noviembre 1023

- «**La naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) LGT**» (2023.11.07)

[La naturaleza sancionadora del art. 43.1.a\) LGT \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

👤 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista

## Introducción

«El carácter sancionador -o no- de la responsabilidad tributaria es algo que genera una continua controversia entre los operadores jurídicos de lo tributario. La regulación Legislativa, a la que mis profesores del colegio le





habrían dado la nota de muy deficiente, genera de manera continúa consecuencias no deseadas. La Administración intenta ensanchar los supuestos con calzador, sin tener en cuenta que ese zapato ni es para Cenicienta ni para el contribuyente. El Tribunal Supremo va parcheando la pobre normativa que ofrece en ocasiones más dudas que soluciones a la Inspección. En unos casos, los parches que nos ofrece nos gustan más que otros. Pero no deja de entristecernos que vamos avanzando muchas veces a golpe de asuntos concretos. Nos falta cierta seguridad jurídica, y esto nos apena.

Vamos al lío, en esta ocasión dejamos a un lado la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT, quizá el precepto de responsabilidad más litigioso, para centrarnos en el supuesto de responsabilidad subsidiaria contenido en el artículo 43.1.a) LGT»

### ▪ «**División horizontal, adjudicaciones y el impuesto sobre actos jurídicos documentados**» (2023.11.09)

[División horizontal, adjudicaciones y el impuesto sobre actos jurídicos documentados \(politica-fiscal.es\)](https://www.politica-fiscal.es/division-horizontal-adjudicaciones-y-el-impuesto-sobre-actos-juridicos-documentados)

👤 PABLO G. VÁZQUEZ Abogado Tributarista

#### **Introducción**

«Y llegó el día en el que nuestro Alto Tribunal resolvió que cuando un proindiviso se extingue (realizándose las oportunas adjudicaciones) vía división horizontal solamente procede liquidar por AJD la propia extinción de condominio, dejando libre de tributación separada a la división en régimen de propiedad horizontal.

Si bien es cierto que ya había amplia doctrina administrativa que polinizaba esa teoría (motivo por el que muchos asesores siempre recomendábamos formalizar la obra nueva, la división horizontal y las adjudicaciones privativas en el mismo acto y en una única escritura pública) no menos cierto es que no existía hasta la fecha un plácet tan concreto como el despachado por el propio Tribunal Supremo bendiciendo dicha doctrina».

### ▪ «**Luces y sombras de la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el acceso a un ordenador personal durante el desarrollo de un procedimiento inspección tributaria**» [STS 3978/2023, de 29 de septiembre ECLI:ES:TS:2023:3978]» (2023.11.14)

[Luces y sombras de la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el acceso a un ordenador personal durante el desarrollo de un procedimiento de inspección tributaria \(STS 3978/2023, de 29 de septiembre ECLI:ES:TS:2023:3978\) \(politica-fiscal.es\)](https://www.politica-fiscal.es/luces-y-sombras-de-la-reciente-doctrina-del-tribunal-supremo-sobre-el-acceso-a-un-ordenador-personal-durante-el-desarrollo-de-un-procedimiento-de-inspeccion-tributaria)





👤 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional.

## Introducción

«A finales de septiembre el Tribunal Supremo aprobaba una sentencia sobre un tema de gran relevancia práctica, los límites a la autorización judicial para realizar un copiado masivo de los datos contenidos en un ordenador personal.

El referido pronunciamiento, aunque haya sido aplaudido por su carácter extremadamente garantista de los derechos del obligado tributario, presenta zonas oscuras en sus razonamientos cuya aclaración podrá dar lugar a futuras decisiones»

▪ **«Las ventajas fiscales y el abuso de los motivos económicos válidos»**  
(2023.11.21)

[Las ventajas fiscales y el abuso de los motivos económicos válidos \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

👤 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra

## Introducción

«El art. 89.2, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que el régimen especial de reestructuración empresarial no se aplicará “cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”. En particular, “cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.

Esta particular cláusula antiabuso, coloquialmente conocida como la cláusula de los “motivos económicos válidos”, ha dado lugar a multitud de consultas tributarias sobre si determinadas circunstancias se podían o no considerar como motivos económicos válidos.

Como ya sabemos, su valoración final corresponde a la inspección de los tributos. Es, pues, a ella a quien le compete comprobar si existen o no motivos suficientes para considerar que una determinada operación obedece a motivos económicos válidos. Es, pues, la inspección quien ha de apreciar si estos últimos existen.

En este contexto, y en ocasiones, lo que la inspección cuestiona es la elección por un determinado negocio cuya fiscalidad es menor que la de otro que se considera el idóneo. En estos casos, lo que la Administración está enjuiciando es la razonabilidad o no de una operación en particular. Un buen ejemplo de





ello, aunque con matices, son los informes sobre conflicto en la aplicación de la norma.

Pues bien, ¿tales actuaciones son correctas?»

👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

NÚMERO 282 – OCTUBRE, 2023

## ▪ «La necesaria motivación del dictamen del perito de la Administración y su incidencia en el régimen tributario de la comprobación de valores»

👉 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

### Introducción

«Como es sabido la Administración tributaria cuenta con un importante instrumento para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario, como es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes, habiéndose concretado dicha posibilidad en la facultad de comprobar los valores declarados.

Para el ciudadano la comprobación de valores adquiere importancia cuando aquél debe cumplir sus obligaciones tributarias y la norma tributaria, hasta la reciente aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (la cual, como es sabido, ha establecido que, con carácter general, la valoración ha de efectuarse atendiendo al valor de mercado el cual, tratándose de bienes inmuebles, vendrá determinado por el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) ha venido conectando la base imponible de un impuesto con el “valor real” de bienes específicos que intervienen en la realización del hecho imponible, no conformándose con el importe convenido en la transacción.

La facultad reconocida a la Administración de comprobar el valor se transforma así en una obligación para ella, pues de lo contrario podrían establecerse discriminaciones entre los ciudadanos de tal suerte que ya no le cabe a la Administración plantearse ejercerla o no, sino que en todos los casos debe hacerlo.

Dentro del ámbito de la comprobación de valores se ha de diferenciar claramente entre el debate que pueda llegar a suscitarse entre el sujeto pasivo y la Administración sobre el concreto valor comprobado, de una parte, y aquel otro debate que dichos actores pueden entablar sobre la motivación en que se





fundamenta el perito de la Administración para llegar a un valor comprobado y no a otro distinto»

[...]

«En definitiva, a lo largo de una abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación constituye una garantía tributaria ineludible; y, en definitiva, que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base no »puede entenderse cumplida dicha obligación impuesta hoy por en los arts. 102 y 103 de la Ley 58/2003, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

El problema que han de afrontar las Comunidades Autónomas (CC.AA.) es conseguir que la comprobación de valores sea individualizada y que su resultado constituya una valoración que permita al sujeto pasivo al que se le notifica conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, en el supuesto de que llegase a la convicción de que son razonables e imposibles de combatir, o bien rechazarlos porque los repute equivocados o discutibles y, en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria, a la que también tiene derecho»

👉 CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión

→ Número 103 (OCTUBRE/2023)

▶ OBSERVATORIO

▪ **«El Convenio Multilateral para la implementación de la Cantidad A del Pilar 1 (BEPS 2.0): análisis preliminar y potenciales implicaciones para el sistema de fiscalidad internacional»**

👉 JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña

## Resumen


«Este estudio trata de exponer de forma básica y sintética el Convenio Multilateral para implementar la Cantidad A del Pilar 1, a partir del texto recientemente publicado por la OCDE (octubre 2023). El Convenio Multilateral





sobre la implementación del Pilar constituye un primer acuerdo de coordinación fiscal multilateral en relación con la adaptación del sistema fiscal a la economía digital y globalizada. [...]»

### ▪ «Interpretación de las «calificaciones» a nivel de grupo fiscal conforme a la normativa contable consolidada»


 ENRIQUE ORTEGA CARBALLO Y ÁNGELA ATIENZA PÉREZ

#### Resumen

«El entendimiento del grupo fiscal como contribuyente único y la configuración de la base imponible consolidada conforme al grupo fiscal son esenciales para la aplicación del régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades de forma plena.

El objeto del presente análisis se centra en abordar la interpretación de las «calificaciones» a nivel de grupo que exige el artículo 62.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, de forma práctica, poniendo de manifiesto [...]»


### ▪ «Maquiladoras: Algunos aspectos controvertidos en el IVA»

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

#### Resumen

«¿Pueden ser las maquiladoras establecimientos permanentes de sus clientes? ¿Pueden deducir el IVA de las materias primas de terceros que importan para la fabricación de productos terminados? Sobre estas cuestiones esenciales versa este artículo que repasa la jurisprudencia comunitaria y la doctrina de Tributos más reciente»

### ▪ «Operaciones mercantiles con relevante trascendencia fiscal. Ejemplos prácticos | Parte II»

 PASCUAL LÓPEZ VILLÉN. Auditor Oficial de Cuentas. Experto Contable Acreditado. Economista. Asesor Tributario

#### Resumen

«A lo largo de dos artículos -el que publicamos como Parte I en la revista anterior, correspondiente a los meses de agosto-septiembre y este segundo artículo que ahora os traemos en la revista de octubre-, profundizaremos en algunas de las operaciones mercantiles frecuentes que vienen surgiendo en el





seno de la empresa, que por su relevante trascendencia fiscal, merece la pena clarificar, en aras de evitar contratiempos indeseados.

Como ya conocemos, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia, vienen adoptando algunos criterios que, de no [...]»

## ▪ «Comparación del cómputo de los plazos administrativos en la legislación aduanera, y en la normativa tributaria española»

👤 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

### Resumen

«El cómputo de los plazos administrativos es una cuestión jurídica de gran relevancia. En particular, en el ámbito aduanero, la regulación aplicable no es la misma que la prevista en la legislación administrativa y tributaria española. Ambas normativas persiguen un objetivo similar: la seguridad jurídica; pero para alcanzar ese objetivo se siguen caminos diferentes, aunque, tal y como se analiza en el presente artículo, en algunos de los tipos de plazos el resultado final es muy parecido.»

### ► TRIBUNALES

→ Impuesto sobre la Renta de No Residentes

## ▪ «Criterio de asignación de gastos de dirección y administración de la Casa central a un establecimiento permanente»

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

### Resumen

«En la imputación de gastos de dirección y administración generales en un establecimiento permanente debe hacerse una «selección» previa de aquellos que, por estar relacionados con «los fines del establecimiento permanente», pueden efectivamente ser asignados con criterios proporcionales»

→ Ley General Tributaria

## ▪ «Sobre el dies a quo en materia de prescripción de la responsabilidad solidaria»

👤 CARLOS ROMERO PLAZA. Profesor en UDIMA y UCV

### Resumen







«El Tribunal Supremo se ha pronunciado nuevamente el 15 de septiembre de 2023 en su sentencia no 1.137/2023 sobre la prescripción de la responsabilidad solidaria. Así, se ha hecho eco de su nueva jurisprudencia para reiterar, ahora en una derivación de responsabilidad del 42.1.a) LGT, que las actuaciones seguidas frente al deudor principal no interrumpen la prescripción para un potencial responsable tributario con carácter previo al acto de derivación. Además, señala que el dies a quo en aquellos supuestos en los que la [...]»

### ► DOCTRINA ADMINISTRATIVA

#### → Impuesto sobre la Renta de No Residentes

#### ▪ **«Entidad gestora de fondos con oficina comercial en España. Establecimiento permanente. Incidencia del convenio multilateral»**

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

#### **Resumen**

«La existencia de establecimiento permanente en actividad de una oficina comercial de una entidad gestora de fondos luxemburguesa dependerá de la relevancia de la actividad desempeñada y el alcance de las facultades de contratación de su personal. Se pondera la incidencia del Convenio multilateral»

#### → Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

#### ▪ **«Alcance del beneficio fiscal en el IRPF, en el caso de las donaciones de una empresa familiar»**

👤 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Abogado no ejerciente (ICAM)

#### **Resumen**

«El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 29 de mayo de 2023 (recurso 1501/2020), establece que los bienes no afectos a la actividad de una empresa familiar, en los términos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que fueran donados a una persona, no dan lugar a considerar que no existe ganancia patrimonial. Sin embargo, el cálculo del porcentaje de bienes no afectos sobre el total del activo de la empresa mediante los calculados con datos de las PYMEs, en el caso de una gran empresa, como la del supuesto reclamado, no es un método válido para su cuantificación, por lo que debe hacerse de otro modo»





## ▪ «El TEAC limita la no sujeción a IRPF derivada de la donación de la empresa familiar»

👤 BORJA FERRAZ CORELL. Abogado. Asesor Fiscal

### Resumen

«En el presente comentario se analiza la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 que, por primera vez, aplica la inexistencia de ganancia patrimonial en IRPF prevista en el art. 33.3.c) de la Ley de IRPF, únicamente, en proporción al porcentaje de activos afectos sobre la totalidad del patrimonio de la entidad donada»

→ Número 104 (NOVIEMBRE/2023)

### ► OBSERVATORIO

## ▪ «A vueltas con los activos fiscales garantizados. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2023: una obra inacabada»

👤 ALBERTO MARZAL CERVANTES y DOMINGO CARBAJO VASCO (Inspectores de Hacienda del Estado (jubilados))

### Resumen

«La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de Febrero de 2023 plantea una interpretación interesante, pero discutible, de una cuestión compleja y poco conocida, por su excepcionalidad, como es la de las condiciones que deben reunir los activos por impuesto diferido para convertirse en crédito exigible frente a la Administración tributaria, tal y como establecen el artículo 130 y la Disposición transitoria trigésimo tercera de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Este peculiar régimen de conversión, propio, pero no exclusivo, de las entidades de crédito, mezcla y entrelaza ámbitos distintos del Derecho: contable, fiscal, mercantil, y, en fin, prudencial y de solvencia, conllevando una extrema complejidad en su funcionamiento e interpretación, pero su finalidad: facilitar la solvencia de las entidades de crédito en circunstancias económicas difíciles, reforzando su estabilidad y, por ende, la del sistema financiero en su conjunto, parece haber guiado al legislador a la hora de construir su figura, posibilitando, bajo determinadas circunstancias, bien la monetización de esos activos [...]»





## ▪ «La aplicación de los principios de proporcionalidad y non bis in ídem en la reciente jurisprudencia del TJUE»

👤 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ. Doctor en Derecho. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.). Licenciado en CC EE y Empresariales

### Resumen

«A lo largo de dos artículos, este, que publicamos en la revista del mes de noviembre (Parte I) y un segundo artículo que publicaremos en la próxima revista de diciembre (Parte II), se expone el análisis jurisprudencial del «Impuesto sobre Bienes Inmuebles», conocido tributo que se satisface por todos los propietarios de inmuebles en España, por la gran mayoría de los vecinos. El primero de los temas que se analiza en esta Parte I es su relación con el «Catastro Inmobiliario» y con el «Registro de la Propiedad», siendo deseable su coordinación y necesaria, tratándose de terrenos, fincas o solares. La segunda de las cuestiones que se examinan es la de los «Bienes Inmuebles de Características Especiales», o conjunto [...]»

## ▪ «Rectificación e invalidación de declaraciones»

👤 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

### Resumen

«En este trabajo se revisa, someramente, el proceso de despacho en aduana y el papel que juega en el mismo la declaración en aduana, para a continuación analizar la rectificación y la invalidación de dichas declaraciones. Esa introducción sirve para poder entender la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de junio de 2023 en el caso SC Zes Zollner Electronic SRL (asunto C-640/21), en el que se interpreta el concepto «mercancías distintas de las contempladas originalmente en la declaración en aduana».

En dicha sentencia se revisa el principio de irrevocabilidad de la declaración en aduana, y las excepciones a este principio (la rectificación y la invalidación de la declaración en aduana) y se aclara cuál es la actuación que debe seguir el operador que descubre que ha cometido un error en la cantidad de mercancías incluidas en una declaración en aduana, cuando ese error se constata una vez que ya se ha obtenido el levante de las mercancías»

## ▪ «Envejecimiento y fiscalidad en el IRPF»

👤 RAQUEL ÁLAMO CERRILLO. Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Universidad de Castilla-La Mancha

### Resumen





«El envejecimiento de la población española es una realidad innegable, la población inactiva mayor de 65 años cada vez tiene un mayor peso en la pirámide de población española.

Este grupo poblacional se caracteriza por una pérdida de poder adquisitivo, consecuencia de la jubilación, y por la demanda de bienes y servicios públicos acordes a su edad y sus circunstancias socioeconómica, teniendo la sanidad un papel importante. Así, una parte importante de los presupuestos está destinada a las pensiones y a los gastos sociales, incluidos los sociosanitarios.

Si bien, el establecimiento de beneficios fiscales concretos para las personas mayores de 65 años todavía sigue siendo un reto pendiente»

## ▪ «El abuso de Derecho y el beneficiario efectivo en Europa en la jurisprudencia del TJUE»

👤 GINÉS PARRA RUIZ. Doctor en Derecho. Profesor asociado de la Universidad de Sevilla.

### Resumen

«Algunas decisiones estratégicas empresariales no siempre persiguen una finalidad económica transparente y en ocasiones, se nutren de maniobras fiscales realizadas en abuso de derecho.

La planificación fiscal se identifica como un instrumento de abuso del derecho cuando contiene en su esencia cualquier procedimiento de elusión, elusión fiscal intencional o evasión. Además, del abuso de Derecho surge la doctrina del beneficiario efectivo, que es la persona que en última instancia posee, controla o se beneficia de una transacción financiera, aunque otra persona o entidad actúe en su nombre.

Analizaremos la jurisprudencia más relevante del TJUE en torno a estos conceptos y a los problemas derivados de su aplicación práctica en los diferentes Estados»

## ▪ «Aplicación de la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF en los supuestos de arrendamiento de inmuebles a estudiantes»

👤 MARI CARMEN FUENTES GAMERO. Economista. Asesora fiscal

### Resumen

«En este comentario se analiza la controversia de aplicar la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF por los arrendamientos destinados a vivienda habitual, en este caso a estudiantes, por parte de la Administración Tributaria»





## ► TRIBUNALES

→ Impuesto sobre el Valor Añadido

### ▪ «**Tarjetas combustible: El comité de IVA pone fin a la incertidumbre provocada por Caso Vega International**»

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

#### **Resumen**

«Con la sentencia Vega Internacional de 15 de Mayo de 2019 (C-235/18) llegó el revuelo para el sector de las tarjetas de combustible que se veían abocadas a no poder deducir las cuotas de IVA del combustible repostado. Finalmente el Comité de IVA, el pasado mes de julio, emitió unas directrices que ponen fin a un largo periodo de incertidumbre para el sector en Europa»

## ► DOCTRINA ADMINISTRATIVA

→ Impuesto sobre la Renta de No Residentes

### ▪ «**Alquiler de embarcación para explotación en chárter**»

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

#### **Resumen**

«Las rentas derivadas del arrendamiento de una embarcación ubicada en territorio español a una empresa que la explotará en régimen de chárter, no determina la existencia de un establecimiento permanente, calificándose dichas rentas como cánones»

### ▪ «**Tributación de la cesión de derechos de retransmisión de eventos. Cánones**»

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

#### **Resumen**

«Las rentas derivadas de la cesión de los derechos de emisión de eventos deportivos se califican como cánones, en la medida en que se trata de un conjunto de prestaciones de carácter marcario y otros signos distintivos y derechos afines.





## VII.II PODIUM AUTORAS/AUTORES

OCTUBRE, 2023



### MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ

«Reflexión sobre las luces y sombras que arroja la aplicación práctica de la doctrina Saquetti por la Sala Tercera del Tribunal Supremo tres años después de la publicación de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), caso Saquetti Iglesias c. España, de 30 de junio de 2020»

(TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria)


(Entradas octubre,2023)



## VIII. BIBLIOTECA LIBROS-MONOGRAFÍAS

### PUBLICACIONES DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

«PAPERS AEDAF»

	<p>PAPER 21</p> <p>EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS:</p> <p>ADECUACIÓN A LA CONSTITUCIÓN, LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA</p> <p><b>José Manuel Almudí Cid</b> Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid</p> <p>2023 <b>aedaf</b></p>
--	---

ISBN 978-84-89025-49-3

© Asociación Española de Asesores Fiscales

#### INTRODUCCIÓN

«El pasado 28 de diciembre de 2022 fue publicada en el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE) la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, mediante la que se aprueba el denominado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF)<sup>1</sup>. Se trata de un impuesto estatal directo, de naturaleza personal, complementario del impuesto sobre el Patrimonio, que a diferencia de este no es susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, mediante el que se pretenden someter a gravamen, con una cuota adicional, los patrimonios las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.





*De acuerdo con lo señalado en el preámbulo de dicha Ley, el propósito de la nueva figura tributaria es doble. El primer objetivo expresamente reconocido por el legislador es estrictamente recaudatorio, justificándose el incremento de la presión fiscal en que, en tiempos de crisis energética e inflación, se requiere un mayor esfuerzo económico de quienes disponen de capacidad económica más elevada. El efecto redistributivo del impuesto pretende acentuarse mediante la afectación de su recaudación, de forma acusadamente imprecisa, a la financiación de políticas de apoyo a los más vulnerables, procurando un reparto equitativo del coste de la inflación.*

*La segunda finalidad reconocida del ITSGF es armonizadora, pues a través de su implantación se pretenden atemperar las asimetrías existentes en el gravamen sobre la titularidad del patrimonio aplicable en las distintas Autonomías. En concreto, se persigue que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han decidido no exigir, total o parcialmente, el Impuesto sobre el Patrimonio que les ha sido cedido por el Estado (v. gr.: Andalucía, Galicia, Madrid), no difiera sustancialmente de la soportada por los contribuyentes, con mayor capacidad económica, radicados en Autonomías en las que no se ha optado por atenuar la tributación por este último impuesto.*

*Como cabe observar, el Estado pretende restañar la imposición patrimonial (si bien exclusivamente en aquellos supuestos en los que la cuantía del patrimonio neto supere los 3.000.000 de euros) en aquellas Comunidades Autónomas que hubieran acordado no hacerla efectiva en términos análogos a lo previsto en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio. No obstante, como tendremos ocasión de señalar, pese a la inequívoca voluntad del legislador de armonizar la imposición patrimonial en nuestro país, la defectuosa articulación técnica del límite de la cuota íntegra del ITSGF, fruto de la vertiginosa y reprochable tramitación parlamentaria de la norma de rango legal en la que se inserta, ha propiciado que el precepto armonizador se haya visto desdibujado de forma ciertamente significativa.*

*Habida cuenta de su finalidad, la configuración del ITSGF coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, base imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como por lo que se refiere al límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental radica en el hecho imponible, que grava exclusivamente aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros, así como en la eliminación del mínimo de 700.000 euros, que en el nuevo impuesto se reserva para los sujetos residentes.*

*Puesto que el ITSGF está diseñado a imagen y semejanza del Impuesto sobre el Patrimonio cedido a las Comunidades Autónomas, con el fin de corregir eventuales situaciones de doble imposición interna, los sujetos pasivos del*







*nuevo tributo podrán deducir la cuota tributaria de la imposición patrimonial satisfecha a la Comunidad Autónoma.*

*El ITSGF es un tributo estatal aplicable en todo el territorio nacional, de forma complementaria al Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral Navarra y de los dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales. En el País Vasco se ha modificado el Concierto Económico para incluir el ITSGF considerándolo como un tributo concertado de normativa autónoma, fijándose como criterio para determinar la normativa y la Administración competente el mismo que resulta de aplicación para el Impuesto sobre el Patrimonio. En todo caso, el ITSGF no surtirá efectos en territorio foral en el ejercicio 2022, si bien las Diputaciones Forales podrían acordar su aplicación en 2023, teniendo en cuenta que los efectos de la concertación del impuesto se ciñen a los ejercicios 2022 y 2023, al igual que sucede en territorio común.*

*Por lo que se refiere a Navarra, el Convenio Económico se ha modificado en términos similares<sup>3</sup>. No obstante, es preciso advertir que esta Comunidad Foral ha modificado la escala de gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio aplicable en los ejercicios 2022 y 2023, al objeto de incluir un último tramo con un tipo marginal máximo del 3,5 por 100, lo que implica aproximar significativamente la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio en este territorio por el Impuesto sobre el Patrimonio estatal y, por ende, con la de ITSGF.*

*Si bien se trata de un impuesto temporal, con vigencia exclusivamente en los años antes mencionados, el legislador estatal conmina al ejecutivo para que, una vez transcurrido el referido periodo de vigencia, evalúe los resultados del impuesto y, en su caso, proponga su mantenimiento o supresión<sup>5</sup>. De este modo, no cabe descartar que, una vez transcurrido el inicial periodo de vigencia, se decida por el Parlamento que sus efectos perduren en e tiempo, en términos similares a lo que ha acontecido con el Impuesto sobre el Patrimonio»*

## SUMARIO

1. Introducción
2. Características esenciales del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
  - 2.1 Hecho imponible y exenciones.
  - 2.2 Sujetos pasivos
  - 2.3 Base imponible
  - 2.4 Devengo





- 2.5 Cuota tributaria
  - 2.5.1 Cuota íntegra
  - 2.5.2 Límite a la cuota íntegra
  - 2.5.3 Cuota líquida
  - 2.5.4 Cuota diferencial
  - 2.6 Responsabilidad patrimonial
- 2.7 Gestión y aplicación del impuesto
- 3. Adecuación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a la Constitución
  - 3.1 La vulneración de los principios de representación política y auto imposición previstos en los artículos 23.1 y 31.3 de la Constitución
  - 3.2 La improcedente armonización de la imposición cedida sobre el patrimonio mediante una ley estatal ajena al bloque de constitucionalidad de la financiación autonómica
  - 3.3 Vulneración de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima a raíz de la tardía aprobación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
    - 3.3.1 Seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y retroactividad de las normas tributarias en el ordenamiento constitucional español
    - 3.3.2 Seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y retroactividad de las normas tributarias en el Derecho de la Unión Europea
    - 3.3.3 Efectos temporales del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: vulneración de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima
- 4. La sujeción de la titularidad indirecta de bienes inmuebles radicados en España al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas a la luz de los Convenios para evitar la Doble Imposición internacional celebrados por España
- 5. Compatibilidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas con el Derecho originario de la Unión Europea

## Bibliografía



## IX. CONDICIÓN HUMANA

[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

OCTUBRE, 2023

▪ **El Tribunal Supremo confirma la sanción de más de 21.000 euros al Colegio de Abogados de Zaragoza por elaborar y difundir una recomendación colectiva de honorarios (03.10.2023)**

*La Sala considera conforme a Derecho el Acuerdo del Tribunal de Defensa de la Competencia de Aragón, de 2 de diciembre de 2019, que le impuso dicha sanción por una infracción muy grave del artículo 1 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que considera conforme a Derecho el Acuerdo del Tribunal de Defensa de la Competencia de Aragón, de 2 de diciembre de 2019, que impuso una sanción de 21.236,46 euros al Colegio de Abogados de Zaragoza, por una infracción muy grave del artículo 1 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia, consistente en la elaboración y difusión de una recomendación colectiva dirigida a los colegiados materializada en el documento Criterios 2011, en materia de honorarios.

El Supremo ha estimado un recurso de la letrada de la Comunidad autónoma de Aragón contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 17 de mayo de 2021, que había anulado dicho acuerdo.

El TS explica que no comparte las razones jurídicas del TSJ aragonés, que mantuvo el criterio de que la conducta enjuiciada, consistente en la elaboración y difusión de los Criterios de honorarios 2011 aprobados por el Colegio de Abogados de Zaragoza, estaba avalada por la disposición adicional cuarta de la Ley de Colegios Profesionales, ya que se circunscribía a la función de servir de guía para elaborar los Informes que debía emitir la Junta del Colegio respecto de las impugnaciones de las tasaciones de costas y en el procedimiento de jura de cuentas.





Por el contrario, el Supremo considera que “dichas Normas regulatorias de honorarios, por su contenido, preciso, su estructura detallada y su alcance general (contempla todas las actuaciones profesionales de los abogados desarrolladas en el marco del proceso así como las labores de asesoramiento al cliente preprocesales) deben calificarse, desde la perspectiva de la aplicación del Derecho de la Competencia, de recomendación colectiva de precios, pues están destinadas a ser observadas por los abogados, produciendo el efecto útil de homogeneizar las remuneraciones que perciben de los clientes por la prestación de sus servicios profesionales, constituyendo un supuesto claro de restricción de la libre competencia en el mercado de referencia”.

Añade la sentencia que “partiendo de la premisa de los hechos probados que considera la sentencia impugnada, que acepta los establecidos por el Tribunal de Defensa de la Competencia de Aragón, cabe entender que los Criterios de honorarios 2011 van más allá de ser un instrumento dirigido a facilitar la labor de la Junta de Gobierno del Colegio, respecto de la impugnación de las tasaciones de costas y la jura de cuentas, pues, con independencia de que se incluyan conceptos referidos al asesoramiento al cliente antes del inicio del proceso judicial, lo referente es que contempla exhaustivamente la relación de actuaciones y servicios prestados por los colegiados tasados en su precio, que constituye un baremo de precios cuya elaboración y decisión contraviene el marco regulatorio de la normativa dedéense de la competencia”.

## ▪ **El Tribunal Supremo declara que el CGPJ ha incumplido su obligación de regular la carga de trabajo de la carrera judicial a efectos de salud laboral (06.10.2023)**

*La Sala anula la sentencia de la Audiencia Nacional que desestimó la demanda de conflicto colectivo presentada por las asociaciones judiciales contra el CGPJ*

El Pleno de la Sala de lo Social ha dictado una sentencia en la que declara que el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) ha incumplido su obligación, recogida en el apartado 5.2 del Plan de Prevención de Riesgos Laborales Carrera Judicial 2015-2016 (PPRL), de regular la carga de trabajo de los jueces y magistrados a efectos de salud laboral.

La Sala de lo Social ha estimado parcialmente el recurso de casación contra interpuesto por las asociaciones judiciales Juezas y Jueces para la Democracia, Jueces y Magistrados Francisco de Vitoria, Profesional de la Magistratura y Foro Judicial Independiente y condena al CGPJ a regular la carga de trabajo en la carrera judicial a los efectos citados.

El tribunal anula la sentencia de la Audiencia Nacional que desestimó la demanda de conflicto colectivo presentada por las asociaciones judiciales contra el CGPJ.





La sentencia, ponencia del magistrado Ignacio García-Perrote, reitera que el apartado 5.2 del PPRL no determina cómo ha de hacerse esta regulación, ni qué módulos, criterios o indicadores deben, en su caso, utilizarse. Y concluye que, una vez reconocido lo anterior, el CGPJ no ha cumplido con la previsión que le encomienda la regulación de esa cuestión.

Señala que “la conclusión parece clara: el CGPJ ha fijado solo de forma provisional, y no definitiva, la carga de trabajo de la carrera judicial a efectos de salud laboral. O, si se prefiere, todavía está en proceso de regulación de la carga de trabajo de la carrera judicial a efectos de salud profesional”.

Añade que todavía no ha fijado los módulos definitivos, al margen de cuales sean los rasgos y características que vayan a tener estos últimos, con independencia de que la fijación definitiva de la carga laboral a estos efectos deba ser objeto, a su vez, de revisión y de perfeccionamiento permanentes y continuos, al tratarse de un proceso de construcción dinámica y nunca del todo acabada.

La Sala resuelve que no se puede condenar al CGPJ a regular la carga de trabajo conforme a un criterio de dedicación o rendimiento adecuado para la identificación de los riesgos de carácter psicosocial de los miembros de la carrera judicial, y que tenga en cuenta, además, las circunstancias personales y del órgano, como planteaban los demandantes.

De igual modo, rechaza que el CGPJ tenga que hacer tal regulación en el plazo de tres meses, como se pide en la demanda, por la misma razón de que el apartado 5.2 del PPRL no establece plazo alguno para cumplir con la previsión de regular la carga de trabajo a los efectos indicados.

### ▪ **El Tribunal Supremo suspende la ejecución de la Oferta de empleo Público para 2023 de Letrados de la Administración de Justicia en la modalidad de promoción interna (06.10.2023)**

*El auto cuenta con el voto particular de un magistrado, que está de acuerdo con la medida cautelar, pero discrepa de su alcance*

La Sala III del Tribunal Supremo ha suspendido cautelarmente la ejecución de la Oferta de Empleo Público para el ejercicio 2023 referida al Cuerpo de Letrados de la Administración de Justicia en la modalidad de “Promoción interna”, aprobada por el Real Decreto 625/2023, de 11 de julio.

El tribunal estima así la petición de suspensión cautelar formulada por la Asociación Sindical de Secretarios de la Administración de Justicia y la Unión Progresista de Letrados de la Administración de Justicia, que destacaban que, al contemplar un total de 127 plazas para promoción interna y otras 127 para acceso libre, es decir, un 50 por ciento para cada modalidad, la Oferta infringe con claridad el artículo 442.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que establece que, de las



plazas vacantes, se reserve un 30 por ciento a promoción interna y que el resto se provean por el turno libre.

El alto tribunal señala que, efectivamente, dicho artículo señala con claridad que, de las plazas dotadas, solamente un 30 por ciento ha de ir a la promoción interna (funcionarios de carrera del Cuerpo de Gestión Procesal y Administrativa que lleven al menos dos años de servicios efectivos en el mismo) y que debe convocarse el resto para el turno libre.

“Este es el entendimiento del precepto -dice el tribunal- al que se llega a primera vista y, por tanto, también a primera vista se aprecia la contradicción del Anexo II (del Real Decreto) con él. Al decirlo, no descartamos que puedan sostenerse otras interpretaciones y sobre ello se deberá debatir en el proceso, pero en este momento considera la Sala que sí hay una apariencia de buen derecho suficiente para sustentar la pretensión cautelar”.

Además, indican que con la experiencia de otros procesos de esta naturaleza en los que se han anulado todos o parte de los nombramientos efectuados, es preferible cuando se dan circunstancias como las presentes evitar tales situaciones pues el perjuicio que pueda representar para los intereses públicos vinculados a la incorporación de quienes superen las pruebas la suspensión de la ejecución de una parte de la Oferta de Empleo Público, se ve compensado, de un lado, porque un litigio como el presente puede ser resuelto sin excesiva demora y, desde luego, a tiempo para que los procesos selectivos hayan finalizado mucho antes de que transcurran los dos años, ampliables a un tercero, a que se refiere la disposición adicional sexta del Real Decreto 625/2023.

De otro lado, explica la Sala que esos mismos intereses públicos se verán satisfechos por la ejecución de la Oferta de Empleo Público de conformidad a las previsiones legales.

▪ **El Tribunal Supremo declara que el salario mínimo interprofesional se aplica a los representantes de comercio y profesiones análogas por cuenta ajena (23.10.2023)**

*La Sala Cuarta confirma el criterio adoptado por la Sala de lo Social del TSJ de Andalucía*

La Sala Cuarta del Tribunal Supremo ha declarado, en sentencia del 10 de octubre, que el salario mínimo interprofesional (SMI) se aplica en la relación laboral especial de las personas que intervienen en operaciones mercantiles sin asumir el riesgo y ventura, regulada por el Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto. Confirma así el criterio adoptado por la Sala de lo Social de del TSJ de Andalucía (Granada).

El Tribunal Supremo parte de la trascendencia constitucional del salario (artículo 35.1 de la Constitución), así como de su relevancia para el Derecho de la Unión





Europea, como lo revela la reciente Directiva 2022/2041, de 19 de octubre de 2022, sobre unos salarios mínimos adecuados en la Unión. También recalca que los reales decretos anuales fijan el SMI para “para cualesquiera actividades en la agricultura, en la industria y en los servicios”.

Por otro lado, el Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del salario mínimo interprofesional, que definió aquel salario como la “garantía salarial mínima de los trabajadores por cuenta ajena establecida en el artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores”, refiriéndose expresamente a la vinculación del salario mínimo interprofesional con “las relaciones laborales de carácter especial”.

Asimismo, el artículo 12 del RD 1438/1985 dispone que son aplicables en el ámbito de la relación laboral especial los derechos y deberes laborales “básicos” reconocidos en el Estatuto de los Trabajadores. Y, entre tales derechos básicos, el artículo 4.2 f) de dicho Estatuto hace referencia a la remuneración “legalmente establecida”.

La sentencia llega a la conclusión de que, conforme a las normas mencionadas, la noción de remuneración legalmente establecida presupone lógicamente el obligado respeto a la cuantía del SMI.

▪ **El Tribunal Supremo reconoce la pensión de incapacidad permanente total a un oficial de la construcción que perdió un ojo en un accidente y mantiene la visión en el otro (24.10.2023)**

*El tribunal examina las consecuencias de la pérdida parcial de visión y rectifica el criterio del Instituto Nacional de la Seguridad Social*

En sentencia del pasado 10 de octubre, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha reconocido la incapacidad permanente total para la profesión de oficial 1ª de la construcción a un trabajador que sufrió la pérdida total de un ojo y mantuvo la visión normal en el otro en un accidente de trabajo. Dicha pensión fue denegada por parte de la Seguridad Social, al entender que esa deficiencia no le impedía desarrollar las principales funciones de su profesión habitual.

La sentencia ha tenido en cuenta que la visión monocular reduce el campo de visión periférico y afecta a la percepción de la profundidad y el cálculo de distancias. Esas consecuencias comportan un importante riesgo para el ejercicio de una profesión que exige la realización de trabajos en altura en obras y edificios en construcción con el consiguiente peligro de caída, así como el manejo de maquinaria y equipos de trabajo cortantes, punzantes o perforantes, comprometiendo la integridad física tanto del trabajador cuanto de terceras personas.

La incapacidad permanente total, que es la reconocida al demandante, implica la imposibilidad de seguir desarrollando con normalidad la profesión habitual, pero sin





perjuicio de que se esté en condiciones de afrontar otros trabajos compatibles, por cuenta propia o ajena.

## ▪ **El Tribunal Supremo equipara a las parejas de hecho a los matrimonios a los efectos de obtener el título de familia numerosa** (26.10.2023)

*El tribunal examina el caso de una pareja de hecho inscrita en el registro autonómico de uniones de hecho, y padres de tres hijos comunes, a quien la Consejería de Familia de la Junta de Andalucía, en diciembre de 2019, concedió el título de familia numerosa de categoría general, fijando como beneficiarios al padre –que fue el solicitante- y a los hijos, pero no a la madre*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha equiparado en una sentencia las parejas de hecho a los matrimonios a los efectos de la obtención del título de familia numerosa y su disfrute tanto por los hijos como por los progenitores sin exclusión de ninguno de éstos. El único requisito es la inscripción en un registro de uniones de hecho para acreditar la convivencia.

El tribunal ha llegado a esta conclusión al examinar el caso de una pareja de hecho inscrita en el registro autonómico de uniones de hecho, y padres de tres hijos comunes, a quien la Consejería de Familia de la Junta de Andalucía, en diciembre de 2019, concedió el título de familia numerosa de categoría general, fijando como beneficiarios al padre –que fue el solicitante-- y a los hijos, pero no a la madre.

La razón de la exclusión fue la aplicación de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, que define la familia numerosa a los efectos de esa ley como «...la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes» (artículo 2.1) y en su apartado 3 añade que «a los efectos de esta ley, se consideran ascendientes al padre, a la madre o a ambos conjuntamente cuando exista vínculo conyugal y, en su caso, al cónyuge de uno de ellos».

La pareja recurrió a un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla, que le dio la razón y condenó a la administración demandada a reconocer también a la madre la condición de miembro de Familia Numerosa con plenitud de efectos. Entre otros argumentos, razonó que procedía una interpretación integradora de la Ley de Familias Numerosas, acorde a la realidad social y con el mandato que dirige a los poderes públicos el artículo 39.1 de la Constitución de proteger social, económica y jurídicamente a la familia, de modo que debía extenderse la noción de "vínculo conyugal" a las parejas de hecho. El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía confirmó la decisión.

La Junta de Andalucía recurrió esa sentencia al Supremo al considerar que la Ley de Parejas de Hecho andaluza equipara matrimonio y uniones de hechos, con las limitaciones que pueden resultar de una normativa estatal, que en este caso







entienden que era la Ley de Familias Numerosas, ya que –según su razonamiento-- si no había incluido en el concepto de familia numerosa a las uniones de hecho era porque no había querido, tal y como se deducía de su exposición de motivos

El Supremo, en sentencia de la que ha sido ponente el magistrado José Luis Requero, señala que la cuestión es establecer el alcance del concepto de ascendiente a los efectos de la Ley de Familias Numerosas, y lo que se plantea es si puede incluirse como beneficiario en el título de familia numerosa a los dos progenitores no unidos mediante vínculo matrimonial. Recuerda al respecto que los beneficios que comporta el título de familia numerosa se aplican a todos los miembros incluidos en él, luego tanto a los hijos como, en este caso, a los progenitores, y la razón es que esos beneficios compensan las mayores cargas de ser familia numerosa que recaen en la unidad familiar, luego en todos sus integrantes.

Para el Supremo, la familia es la base y el objeto de la regulación de la Ley de Familias Numerosas “sin que el vínculo conyugal o matrimonial tenga efectos constitutivos de la condición de familia numerosa, de ahí que pueda serlo una familia monoparental e, incluso, la formada por hermanos huérfanos. El vínculo conyugal se justifica como garantía formal de que hay una convivencia familiar estable e indefinida en el tiempo: ofrece seguridad, certeza, de cara al acceso al conjunto de beneficios derivados de la condición de familia numerosa”.

“Al ser esa familia –añaden los magistrados-- la base del sistema de familias numerosas y la función del vínculo conyugal la expuesta, no cabe excluir a la unión de hecho de los progenitores, ahora bien, ese hecho, para que produzca efectos jurídicos debe tener publicidad formal, de ahí que deba inscribirse en un registro de uniones de hecho. Con esa inscripción hay garantía formal de la realidad de una convivencia more uxorio tratándose de convivientes que no desean contraer matrimonio”.

Asimismo, recuerda la resolución que el régimen de la Ley entronca con el artículo 39.1 de la Constitución que manda a los poderes públicos asegurar la protección social, económica y jurídica de las familias.

La sentencia también comparte que “sería deseable una reforma legal, lo que no se ha acometido en veinte años y tras siete legislaturas”, y que cuando finalmente se ha acometido en el proyecto de Ley de Familias, el mismo ha caducado tras disolverse las Cortes el pasado mes de julio. El proyecto reformaba el artículo 2.3 en estos términos: «A los efectos de esta ley, se consideran ascendientes las personas progenitoras, de forma individual o conjuntamente, cuando exista vínculo conyugal o constituyan una pareja de hecho registrada como tal, o, en su caso, al cónyuge o pareja de hecho registrada de uno de ellos».

El alto tribunal comparte que esa reforma habría dado seguridad jurídica y un régimen legal unitario en toda España, pero destaca que para incluir en el mismo título de familia numerosa a los dos progenitores no unidos con vínculo conyugal se





puede llegar ya partiendo de cuál es fin de la Ley -la protección de estas familias- y del carácter no constitutivo del matrimonio a estos efectos. Sobre esta base, y a partir de los títulos por los que el Estado promulgó la Ley, las Comunidades Autónomas tienen espacio jurídico para reconocer la condición de beneficiarios a los dos convivientes ejerciendo su competencia en materia de asistencia social (artículo 148.1.20ª de la Constitución), dentro de las bases de la normativa estatal o en la ejecución de la misma (cfr. artículo 149.1.1ª, 7ª y 17ª de la Constitución).

Por todo ello, resuelven la cuestión de interés casacional objetivo planteada declarando que “la aplicación del artículo 2.3 de la Ley de Protección de Familias Numerosas no excluye que tengan la consideración de ascendientes los dos progenitores aun cuando no haya vínculo conyugal, pero esté inscrita la pareja de hecho en un registro de uniones de hecho”.

## ▪ **El Tribunal Supremo desestima el primer recurso que demandaba la responsabilidad patrimonial del Estado por daños en la hostelería por la normativa COVID (31.10.2023)**

*Esa normativa impuso, entre otros extremos, la suspensión temporal de la actividad empresarial a la que se dedica la recurrente*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha desestimado el primero de los recursos en el que se demandaba la responsabilidad patrimonial del Estado por los daños sufridos por una empresa del sector de la hostelería como consecuencia de la aplicación de la normativa aprobada para evitar o mitigar la propagación de la pandemia COVID-19. Esa normativa impuso, entre otros extremos, la suspensión temporal de la actividad empresarial a la que se dedica la recurrente.

En la Sala de lo Contencioso están pendientes casi mil asuntos equivalentes al presente recurso. Varios miles más se encuentran en tramitación en el Gobierno.

El texto de la sentencia comienza enunciando de manera breve los hitos que permiten secuenciar la crisis sanitaria global, tanto en el plano internacional, desde que el 31 de diciembre de 2019 la Comisión de Salud y Sanidad de Wuhan (China) informó sobre los primeros casos de neumonía de etiología desconocida, señalando las progresivas respuestas dadas por los organismos internacionales, como en el ámbito nacional, partiendo del momento, 23 de enero de 2020, en que se publicó un primer protocolo elaborado por la Ponencia de Alertas y Planes de Preparación y Respuesta. Se pone de manifiesto como, a pesar de distintas advertencias, en nuestro país se produjeron coetáneamente diversas concentraciones de personas, hasta que, ya el 12 de marzo de 2020 se aprobó el Real Decreto Ley 7/2020, por el que se adoptaron medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.





Se expone después la respuesta normativa desplegada por parte de los poderes públicos para frenar la propagación de la pandemia, desarrollando en particular, el contenido básico de los reales decretos relativos al estado de alarma, que constituyeron el instrumento normativo básico utilizado por el Gobierno a tal fin. También en la sentencia se enuncian las concretas medidas adoptadas para el sector empresarial al que se refiere el recurso que se resuelve, que es el dedicado a la hostelería y la restauración.

Aunque los argumentos de la parte recurrente son numerosos para fundar la responsabilidad patrimonial, la Sala centra inicialmente el debate en el hecho de que los daños patrimoniales cuya reparación se solicita se imputan principalmente a las normas que impusieron un conjunto de restricciones y medidas de contención y que fueron incluidas en los reales decretos del estado de alarma. Esas normas tienen desde la perspectiva constitucional valor de ley, según han declarado previamente tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional.

Si las normas a las que se imputa la responsabilidad patrimonial tienen valor de ley, la responsabilidad patrimonial ser la del Estado-Legislador, por lo que el tribunal debe atenerse a las normas reguladoras de este tipo de responsabilidad.

La Sala no admite esta responsabilidad partiendo de una doble consideración:

En primer lugar, porque en el caso juzgado no se han dado las circunstancias previstas en la ley para que dicha responsabilidad patrimonial sea posible. Esas circunstancias se dan cuando la ley productora de los daños haya sido declarada inconstitucional o cuando los afectados por la ley no tengan del deber jurídico de soportar esos daños siempre que así se establezca en el propio acto legislativo que provoca el daño cuya reparación se reclama.

En relación con el primer supuesto, aunque los reales decretos del estado de alarma se declararon parcialmente inconstitucionales, fue el propio Tribunal Constitucional el que afirmó en su sentencia 148/2021 que esa inconstitucionalidad no era por sí misma título para fundar reclamaciones de responsabilidad patrimonial. Es pues, el propio interprete de la constitucionalidad de los estados de alarma el que descarta que se pueda afirmar sobre esa única base una responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

En segundo lugar, en cuanto a la posible responsabilidad por actos legislativos de los que derivan daños respecto de los que no existe el deber jurídico de soportarlos, tampoco se cumplen los requisitos legales a juicio de la Sala. De un lado, porque tanto el Tribunal Constitucional como ahora el Tribunal Supremo han considerado que los daños sufridos no son antijurídicos. En este sentido se declara que las medidas adoptadas fueron necesarias, adecuadas y proporcionada a la gravedad de la situación y gozaron del suficiente grado de generalidad en cuanto a sus destinatarios, de manera que estos tuvieron el deber jurídico de soportarlas sin generar ningún derecho de indemnización por los posibles perjuicios sufridos. En este sentido se afirma que la sociedad en su conjunto tuvo que soportar las



decisiones adoptadas por los poderes públicos para preservar la salud y la vida de los ciudadanos, de manera que la vía de reparación o minoración de los daños para aquellos que los padecieron con mayor intensidad, de ser procedente, tiene que ser la de las ayudas públicas -que se concedieron ampliamente- pero no la de la responsabilidad patrimonial que exige como presupuesto inexcusable de una antijuridicidad que aquí no es predicable por tener todos el deber jurídico de soportar las restricciones establecidas en los reales decretos de los estados de alarma, reales decretos que, por otra parte, no contemplan medida indemnizatoria alguna.

También considera la Sala que esa obligación o deber jurídico de soportar las cargas derivadas del cumplimiento de las normas recogidas en los reales decretos de estado de alarma sin generar derechos de indemnización también se fundamenta en las previsiones de la Ley General de Salud Pública, que excluye que la Administración deba indemnizarlos gastos causados por las medidas adoptadas para preservar la salud pública.

A todo lo anterior se añade que el principio de precaución, reconocido por el Derecho de la Unión Europea, determina que cuando la salud humana está en riesgo corresponde a quien demanda una indemnización acreditar que las medidas a las que se imputa el daño carecen de justificación, idoneidad y razonabilidad; y esa acreditación, señala la sentencia, no se ha producido en este proceso, sin que pueda aplicarse una especie de sesgo retrospectivo que lleve analizar a posteriori la eficacia de las medidas con parámetros inexistentes en el momento en el que fueron dictadas. Por todo ello, las restricciones y limitaciones adoptadas tuvieron que ser soportadas por la sociedad en su conjunto. Tampoco se cumple el segundo requisito establecido en la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público para que nazca la responsabilidad por actos legislativos; esto es, que el derecho a ser indemnizado se establezca en el propio acto legislativo. Ninguno de los reales decretos de declaración o prórroga del estado de alarma contienen esa previsión.

Junto a la posible responsabilidad del Estado Legislador, el demandante también considera que ha existido un cierto grado de omisión o demora por parte de la Administración en la respuesta a la pandemia, lo que da lugar a la exigencia de un tipo de responsabilidad jurídicamente distinto, que es la que se deriva del funcionamiento anormal de los servicios públicos, no ya del Estado legislador. La sentencia también descarta esta posible responsabilidad por cuanto se realiza un mínimo esfuerzo probatorio que permita llegar a la conclusión de que los retrasos e incumplimientos administrativos provocaron los daños que se aducen. Al contrario, estos se imputan siempre a las medidas de contención contenidas en los reales decretos del estado de alarma.

Se detiene también la sentencia a analizar la alegación según la cual cuando se declaran los estados de alarma, excepción o sitio, estamos ante un régimen de responsabilidad específico, con unos requisitos distintos de los previstos en la Ley





de Régimen Jurídico del Sector Público. Dicho régimen particular se fundaría en lo establecido en el art. 3.2 de la Ley Reguladora de los Estados de Alarma, Excepción y Sitio. La Sala da respuesta a ese argumento partiendo de que en nuestro texto constitucional los poderes públicos han de actuar conforme a Derecho también en las situaciones excepcionales, de manera que, de producirse extralimitaciones, podrían incurrir en responsabilidad, en primer lugar, en responsabilidad política, pero también en responsabilidad penal o patrimonial. Esta última aparece enunciada en la Ley Reguladora de los Estados de Alarma, Excepción y Sitio en su artículo 3.2, pero a diferencia de lo sostenido por la parte, de ese precepto no se deduce en modo alguno un régimen de responsabilidad diferente del general establecido, sino que, por el contrario, lo que hace es precisamente remitirse al régimen general de responsabilidad regulado en la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público.

También se descarta en la sentencia la aplicación del instituto de la expropiación forzosa como mecanismo de reparación de los daños derivados del cumplimiento de la normativa COVID-19. No estamos ante supuestos de privación singular de bienes o derechos, entendida esta como sacrificio especial impuesto deliberadamente de forma directa a través de un procedimiento específico, sino ante un supuesto de restricciones generales de carácter temporal del ejercicio de determinados derechos impuestos en una norma jurídica con valor de ley que a todos obliga y con el fin de preservar la salud y la vida de los ciudadanos.

La sentencia enjuicia también la posible concurrencia de fuerza mayor como factor que puede impedir el nacimiento de la responsabilidad patrimonial al destruir el vínculo causal entre la actividad de los poderes públicos y el daño alegado. A juicio de la Sala, la pandemia producida por el virus denominado técnicamente SARS-COV-2 se ajusta a la definición de circunstancia de fuerza mayor porque constituyó un acontecimiento insólito e inesperado en el momento en el que surgió y por la forma en la que se extendió por todo el planeta en sus primeros momentos, inicio y desarrollo completamente ajeno a la actividad de las Administraciones Públicas. Partiendo de esta base, el Tribunal llega a la conclusión de que la fuerza mayor puede operar como supuesto de exención de la responsabilidad patrimonial en relación con determinados daños directamente imputables a la pandemia, pero no cuando los daños se imputan a la actividad de los poderes públicos. En este caso la pandemia, como causa de fuerza mayor, no excluiría la responsabilidad de haberse producido una actividad pública para hacer frente a la pandemia insuficiente, desproporcionada o irrazonable. Al haber sido calificada como adecuada a la situación, teniendo en cuenta el grado de incertidumbre existente, tanto por el Tribunal Constitucional previamente y ahora por la Sala que juzga dicha responsabilidad debe ser excluida.

Finalmente, tampoco se puede considerar que la actividad de la Administración vulnerase los principios de confianza legítima, eficacia, seguridad jurídica, proporcionalidad, motivación y buena regulación, en tanto en cuanto el Tribunal





Constitucional ha calificado la actividad administrativa como razonable, proporcional y adecuada a la situación existente.

Todas esas razones conducen a la Sala a desestimar el recurso planteado, negando la existencia de responsabilidad patrimonial.



FUNDACION PARA LA PROMOCION  
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

# SISTEMA FISCAL E INFLACION

XXVII Semana  
de Estudios  
de Derecho  
Financiero

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES  
MADRID, 1981



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>