

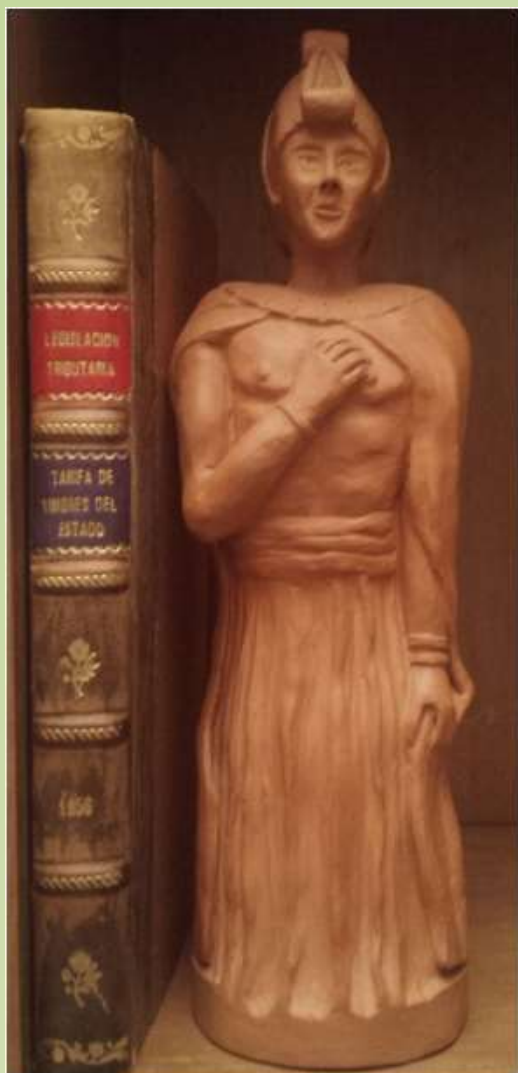
SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLÍTICA FISCAL

AÑO V

NÚMERO 36-37

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



«CON VALENCIA Y SU GENTE»

¡Viva Valencia! ¡Viva! ¡Viva! ¡Viva!

«Para ofrendar nuevas glorias a España / ¡Todos a una voz, hermanos, venid! / ¡Ya en el taller y en el campo resuenan cánticos de amor, himnos de paz! / ¡Paso a la Región que avanza en marcha triunfal! / Para ti La Vega envía la riqueza que atesora, y es la voz del agua cánticos de alegría [...]»

IMAGEN DE PORTADA:



Valencia

Imagen en el dominio público

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

REVISTA DE POLITICA FISCAL

***AÑO V
NÚMERO 36-37***

© A los efectos del artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/ 1996, el editor se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización (especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de la presente publicación).



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>

Sisa, Alcabala y Papel Sellado

AÑO V

Número 36-37

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

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

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

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Abogado (ICAM. No ejerciente)

Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)

Miembro de la AEDAF (No ejerciente)

<https://hojasazulestucan.es/>

<https://twitter.com/Principeduardo>

Redacción

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

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

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

José María López Geta: «Legislación, Jurisprudencia».

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: 2695-9410

Depósito legal: electrónico

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

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

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



EDITORIAL/PRESENTACIÓN



«1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.

2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales»

(Art.138.CE)



«**CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES**»

En días del mes de octubre de 2024



José María López Geta

Editor

«APOSTILLANDO»

Según la RAE, personas cínicas son aquellas que actúan con falsedad o desvergüenza (similar: descarado, desvergonzado, caradura...). Tal tipo de personas han proliferado en la actual sociedad española. Las pruebas por doquier, veamos una muy reciente:

Tribunal Constitucional-Nota Informativa N.º 111/2024

«El Presidente del Tribunal Constitucional, Cándido Conde-Pumpido Tourón, ha defendido que el Estado de Derecho y la división de poderes son dos pilares fundamentales que sostienen nuestra democracia. Estos principios, ha subrayado, no son solo conceptos abstractos, sino la esencia misma de nuestra convivencia y el marco en el que se garantiza la justicia y la libertad»



«De la torticera tramitación del Proyecto de Ley reguladora de la imposición mínima y el teatro de sombras chinescas»

(Y ahí va mi explicación ...)

No faltan quienes muy amablemente consideran interesante, útil, la habitual exposición de la materia tributaria ofrecida en páginas como las presentes, pero aseveran (es decir, están plenamente convencidos) tiene el inconveniente de estar acompañada [esa exposición] de crítica ácida, descalificaciones de protagonistas de la vida política, en particular de quienes forman parte del actual Gobierno.

Y como se dice en una conocida canción («Corazón loco») ahí va mi explicación:

1º Cuando como en los momentos presentes hay quienes pretenden que la Constitución Española de 1978 puede amparar de hecho una «democracia popular», al estilo de países que todos conocemos, hay que resistirse con todos los medios a nuestro alcance. Un cambio de régimen en los términos que anticipó un tal Campo Moreno, primero Ministro de Justicia y luego Magistrado del Tribunal Constitucional, es inaceptable, condenable por sumamente peligroso para el común de la ciudadanía.

La coherencia es siempre gratificante e incluso a veces tiene su recompensa, pero en ocasiones genera lamentable problemática. Como se sabe en nuestra cercanía, apenas transcurridos unos meses de ejercicio de mandato por parte del actual Presidente del Gobierno (Pedro Sánchez y sus «viernes sociales» que tanto anticipaban) comenzamos a trasladar a los lectores/as de dos prestigiosas Revistas la preocupación por lo que se nos venía encima. La colaboración con la empresa editora se inició hacía muchísimos años y siempre a plena satisfacción de ambas partes.

A partir de ciertos momentos, relativamente cercanos, se consideró que nos «salíamos» de lo estrictamente técnico cuando denunciábamos decisiones propias de la satrapía o la esquizofrenia, provocando con ello el malestar de algunos lectoras/es, al decir de quienes ostentaban la responsabilidad editorial. Pero mereció la pena, y en ello seguimos a la par que algún político destacado y especialmente virulento se encuentra en un muy mal llevado ostracismo, pero en situación de jubileo respaldada por una buena y mal ganada fortuna.

2º Aun cuando para muchos (tal vez demasiados) carezca de relevancia la elusión, cuando no el quebrantamiento directo, de las normas que conforman el ordenamiento jurídico imperante por la voluntad de una mayoría que se puede ver muy perjudicada, no es baladí que el Poder Ejecutivo sustituya con toda naturalidad y frecuencia al Poder Legislativo, gobernando mediante Reales Decretos-ley en la creencia muy fundada de que serán convalidados por quienes participan de la «bondad» de esa forma de gobernanza acompañada de sustanciosas «mercedes».



Tras la «explicación», proseguiremos.

Pese a lo que mantenga el Tribunal Constitucional, la ciudadanía tiene bien claro que un Real Decreto-ley puede estar plenamente justificado en el caso de que su finalidad sea, por ejemplo, reparar los daños derivados de una catástrofe natural sobrevenida, pero no en supuesto como el del Real Decreto-ley 5/2024 que, y es bien sabido, simplemente perseguía instalar en el Consejo de Administración de la Corporación RTVE a la tropa de conocidos colaboradores de las «partidas políticas» que sustentan al Gobierno.

Con «urgencia», sin precedente, «las partidas» convalidaron el antes citado Real Decreto-ley (publicado en el BOE número 256, de 23 de octubre de 2024) en sesión del Pleno del Congreso celebrada el día 30 de octubre de 2024, fecha esta en que precisamente ya se había desencadenado en varias provincias una tormenta cuyo alcance todavía no conocemos lo cual no pareció preocupar en demasía a las «partidas políticas» pues dieron, en el día antes citado, prioridad absoluta a la consecución de un objetivo despreciable como fue sentar a los suyos/os en las butacas del citado Consejo con espléndida retribución económica que «pobre de ellos/as», tal vez se vean obligadas/os a la aportación que, a modo de «pernada», exigen al parecer algunos Partidos Políticos.

En decisión conjunta (típica complicidad rufianesca), el Gobierno (por intermediación del PSOE) y las «partidas políticas» han convertido, como nunca, el Congreso de los Diputados en un monipodio (en que los fines, espurios que no ilícitos, son refrendados por el sistema democrático) de modo que los procesos legislativos se desenvuelven en situaciones cada vez más confusas. Como pocas veces hasta el presente, el Consejo de Ministros renuncia a la presentación de proyectos de ley para la procura de proposiciones de ley cuyas consecuencias no se le atribuyan. Pero, ciertamente, lo peor no sea la utilización torticera de los procedimientos, sino la mezquindad de algunos Grupos Parlamentarios a los que les es indiferente la situación de personas muy concretas.

Un caso paradigmático de lo que acabamos de exponer, lo constituye el proceso parlamentario que ha culminado en la *«Ley 3/2024, de 30 de octubre, para mejorar la calidad de vida de personas con Esclerosis Lateral Amiotrófica y otras enfermedades o procesos de alta complejidad y curso irreversible»* (BOE 263/2024, de 31 de octubre). Han tenido que trascurrir más de cuatro años, desde que tuvo lugar la primera iniciativa parlamentaria, para que finalmente «cuajara» una proposición de ley aceptada por todos los Grupos Parlamentarios.

Las iniciativas parlamentarias principales perseguían exclusivamente (así resulta de los textos de algunas de las iniciales proposiciones de ley y de los debates parlamentarios) paliar la situación vital de las víctimas de una enfermedad perfectamente identificada y diagnosticada (ELA), pero el planteamiento de la



necesidad de medidas igualitarias puso «palos en la rueda» y, pensemos, que de buena fe. Naturalmente, las víctimas de ELA, y familiares, han dado la bienvenida a la Ley 3/2024 que en el artículo 1 dispone su aplicación a las personas diagnosticadas con ELA desde el momento de su entrada en vigor; por tanto, en el día siguiente a su publicación en el BOE [31.10.2024], así pues el 1 de noviembre de 2024.

Pero ahora queda la cuestión de la financiación y sobre todo la elaboración del previsto Reglamento que deberá, en particular, catalogar **«otras enfermedades o procesos de alta complejidad y curso irreversible»**: *«En el plazo de un año desde la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de esta norma, el Gobierno aprobará un reglamento que definirá los criterios a los que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 2 e incorporará un anexo con un listado de enfermedades y procesos a los que resultará aplicable la presente ley»* (Disposición final séptima).

Artículo 2. **Ámbito de aplicación** (Ley 3/2024)

2. [La Ley] Se aplicará también a las personas que padezcan otras enfermedades o procesos neurológicos irreversibles y de alta complejidad en su cuidado y que cumplan los siguientes criterios:

- a) Tener una condición irreversible y con una reducción significativa de supervivencia.
- b) No haber tenido una respuesta significativa al tratamiento, o cuando no existan alternativas terapéuticas que vayan a mejorar el estado funcional o el pronóstico de estas personas.
- c) Precisar cuidados sociales y sanitarios complejos, centrados en el ámbito domiciliario y que supongan un alto impacto para el entorno cercano de las personas afectadas.
- d) Tener una rápida progresión en algunos de estos procesos que requiera acelerar procesos administrativos de valoración y reconocimiento del grado de discapacidad o dependencia.

3. Esta norma también podrá ser aplicada a otros procesos o enfermedades no neurológicas que, en su evolución, cumplan todos los requisitos identificados en el apartado anterior.

La historia dirá, pero seguro es que, en el dilatado periodo de tiempo trascurrido hasta llegar al momento presente, muchos han debido ser los fallecidos, los nuevos diagnosticados, que esperaban/esperan su «Ley»; cada día que se demore la aplicación efectiva de la normativa aprobada, continuará el histórico desamparo de las personas [y familias], tanto de las ya diagnosticadas de ELA, como de aquellas



otras que sufren enfermedades que han de ser tipificadas y diagnosticadas en el plazo máximo de un año! Gran responsabilidad la asignada a los «reglamentistas» de la que tendrán que responder cada día que pase hasta que se produzca el alumbramiento del Reglamento.

¿Y qué decir de la demora en la tramitación parlamentaria del *«Proyecto de Ley por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud»*? Dicho Proyecto se presentó en el Congreso de los Diputados el 6 de junio de 2024, registrándose en su tramitación parlamentaria hasta once aplazamientos para la presentación de enmiendas [el último de los plazos venció el 10 de octubre de 2024].

Como se reconoce explícitamente en el preámbulo del texto presentado por el Gobierno, con el mismo se trata de trasponer la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, a lo que está obligada España a realizar en los términos previstos en el artículo 56 de la citada Directiva [«Los Estados miembros pondrán en vigor a más tardar el 31 de diciembre de 2023 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva»] sin perjuicio de que se haya previsto que los Estados aplicarán las disposiciones traspuestas en los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2023.

Hubiera sido fácil llevar a cabo la trasposición de referencia (en adelante, la «trasposición») mediante norma monotemática, pero he aquí que nos encontramos con la maniobra torticera final: la Ley que realice la «trasposición» conllevará, además de los cambios que la misma exige por razón «comunitaria», otras modificaciones de calado de la normativa tributaria. En el último instante, han surgido enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Socialista [sin duda que previo acuerdo del Gobierno y las «partidas política asociadas»] para llevar a cabo una «mini reforma tributaria». Así pues, los grupos de la Oposición parlamentaria se los planteará un dilema: si votan a favor, aceptarán a la par las consecuencias que para el ordenamiento jurídico tributario interno conlleva la trasposición [obligada por compromisos internacionales] y los «sobrevvenidos» cambios en otros ámbitos de la materia tributaria; sin votan en contra, caerá sobre ellos todo tipo de descalificaciones (y la responsabilidad de las sanciones económicas por la demora en la trasposición que pudiera imponer la UE).

Y aun cuando parezca tema menor -pero evidentemente demostrativo de que el proceder del Ejecutivo es muy próximo al propio de un «pollo sin cabeza»-, hay que recordar que hasta el presente no se han despejado las dudas surgidas con motivo de la modificación introducida por el Real Decreto-ley 2/2024 [en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social] de modo que quedó establecido que el



derecho a la percepción de la prestación por desempleo se suspenderá por la entidad gestora, entre otros, en el caso de incumplimiento de lo previsto en el artículo 299.1.k): *la suspensión tendrá lugar cuando la entidad gestora detecte que las personas beneficiarias de prestaciones hubieran incumplido durante un ejercicio fiscal la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en las condiciones y plazos previstos en la normativa tributaria aplicable* (Artículo 271 «Suspensión del Derecho», del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015).

«Artículo 299. Obligaciones de los trabajadores, solicitantes y beneficiarios de prestaciones por desempleo»

1. Son obligaciones de los trabajadores y de los solicitantes y beneficiarios de prestaciones por desempleo: []

k) Presentar anualmente la declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»

Es de suponer que los Departamentos ministeriales involucrados dictarán las disposiciones precisas para que se produzca la información pertinente acreditativa de la presentación o no de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su caso, suponemos, si había que cumplir la obligación por así disponerlo la normativa reguladora de dicho tributo. Hay que tener en cuenta los perjuicios que pueden derivarse para personas en situaciones de vulnerabilidad las decisiones de suspensión de las prestaciones por desempleo.

Y el «pollo sin cabeza» (sin duda que a propuesta de esa descarada persona que rige el desventurado Ministerio de Hacienda y a la que algunos funcionarios sirven con fervor) aprobó el *Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación* (en adelante, el RD).

El RD (así como su reglamento anexo) se publicó en el Boletín Oficial del Estado del día 6 de diciembre de 2023, con entrada en vigor al día siguiente de esa publicación con las excepciones que se contemplan en la disposición final cuarta del dicho RD. No vamos a reproducir aquí el contenido de esa malhadada disposición final cuarta, en primer lugar, porque ya la conocerán lectoras/lectores; en segundo lugar, por cuanto que ya es notorio que el Ministerio de Hacienda tiene previsto la modificación del RD para retrasar su entrada en vigor, y sustituir por unas nuevas las concretas fechas que incluye la citada disposición final cuarta. Ahora, parece ser que se considera oportuno establecer plazos escalonados de entrada en vigor en función de si los destinatarios de las normas sean personas físicas o jurídicas.



En definitiva, se contempla como posible fecha límite para la plena vigencia del RD, el 1 de enero de 2026, para unos contribuyentes (sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades) y el 1 de julio de 2026 para el resto, lo cual contrasta con las palabras de la introducción del RD [«*Las necesidades de urgente adaptación del tejido empresarial español, y muy especialmente, de las pymes, las microempresas y los autónomos, a las exigencias de la digitalización...*»]. Introducción de un conjunto normativo que «metía miedo» tanto por la imposición de cargas materiales y formales, como por las consecuencias sancionadoras previstas para caso de incumplimientos. Y todos los contribuyentes concernidos pendientes de un desarrollo reglamentario esencial que se ha producido prácticamente un año más tarde de la publicación del RD generando previsiblemente la pérdida de tiempo y dinero invertido en herramientas devenidas en inservibles.

Nos referimos en el inciso final del párrafo anterior a la *Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre* (en lo sucesivo, la ORDEN).

La ORDEN fue publicada por el Boletín Oficial del Estado el día 28 de octubre de 2024 con entrada en vigor al día siguiente de su publicación conforme se establece en su disposición final única la cual matiza que esa entrada en vigor se producirá sin perjuicio de la aplicación de lo establecido por la **disposición final cuarta del RD**. En principio pues, y sin perjuicio de la antes comentada posible modificación, el vigente RD se pone en marcha en los términos en él previsto [Recordemos: entrada en vigor para **productores y comercializadores**, en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial que estableciese las especificaciones técnicas y funcionales que posibiliten el cumplimiento de lo establecido en el reglamento y, en todo caso, antes del 1 de julio de 2025, fecha de entrada en vigor para **empresarios y profesionales sujetos a obligaciones de facturación**]. Por tanto, el plazo de 9 meses previsto para productores y comercializadores finalizará con posterioridad a la fecha de entrada en vigor para los usuarios, el 1 de julio de 2025.

En ese teatro de sombras chinescas en que se ha convertido la política nacional (en que continuamente se están creando historias virtuales) sobresale en la pantalla la sombra de la pretendida financiación singular de Cataluña. Las opiniones contrarias a dicha pretensión son abrumadoras y muy difundidas y a ellas nos



sumamos, pero no resulta fácil ser optimista dado el egocentrismo del actual Presidente del Gobierno [cómo le han tomado la medida los separatistas y turbas de idéntico tenor!) y el apoyo sin fisuras de todos aquellos que lo rodean y que aspiran a una «democracia multinacional popular». Pase lo que pase, y si el resultado final se ajusta a lo oficiosamente conocido, solo cabe una conclusión, la tacha de inconstitucionalidad que no debería poder rebatir ni el actual presidente del Tribunal Constitucional ni sus adláteres que públicamente han planteado que de lo que se trata es de cambiar de régimen político.

El 1 de septiembre de 2024 entró en vigor (publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea: día 12 de agosto de 2024) importante modificación del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Dicha modificación trae consigo, entre otros cambios, la transferencia parcial de la competencia prejudicial del Tribunal de Justicia al Tribunal General que será aplicable a partir del 1 de octubre de 2024. Esta transferencia afecta a materias que por razones de seguridad jurídica se especifican entre las que se cuenta el sistema común del IVA y los impuestos especiales. Tras su modificación, el Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia precisa las normas relativas a la tramitación inicial de las peticiones de decisión prejudicial presentadas al Tribunal de Justicia con el fin de determinar el órgano jurisdiccional competente para conocer de ellas.

De las Sentencias del Tribunal de Justicia dictadas en el mes de septiembre/2024, por tanto antes de los cambios procedimentales antes mencionados, puede encontrarse una selección interesante en el número 36-37 «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, me tienen desollado». De dichas sentencias nos permitimos destacar dos de ellas:

- **Sentencia de 26.09.2024**, dictada en el asunto C-432/23, por la Sala Segunda del Tribunal de Justicia, que versa sobre la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (Directiva 2011/16/UE, la conocida como DAC-6).

El Tribunal de Justicia se pronuncia acerca del requerimiento de información dirigido a un abogado concluyendo que el artículo 7 de la Carta [de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea] debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el



derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo.

- **Sentencia de 12.09.2024**, dictada en el asunto C-741/22 por la Sala Primera del Tribunal de Justicia (en sentido análogo, pronunciamiento de la misma Sala e idéntica fecha en el asunto C-73/23).

Del pronunciamiento de la segunda de las sentencias mencionadas más arriba, consideramos de interés (que tal vez quepa calificar de reiterativas) las siguientes declaraciones:

- El principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE [Tratado Fundacional de la UE], apartado 3, y el principio de primacía del Derecho de la Unión obligan al juez nacional a dejar inaplicadas unas disposiciones nacionales consideradas incompatibles con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, interpretado conjuntamente con el principio de neutralidad fiscal, sin que tenga incidencia a este respecto la existencia de una sentencia del órgano jurisdiccional constitucional nacional que declara el mantenimiento de los efectos de las referidas disposiciones nacionales.
- Las normas del Derecho de la Unión relativas a la devolución de ingresos indebidos deben interpretarse en el sentido de que confieren al sujeto pasivo el derecho a obtener la devolución del importe del impuesto sobre el valor añadido recaudado por un Estado miembro en contra de lo dispuesto en el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, siempre que tal devolución no dé lugar a un enriquecimiento sin causa de dicho sujeto pasivo.
- El artículo 108 TFUE, apartado 3, debe interpretarse en el sentido de que, cuando la exención del impuesto sobre el valor añadido de la que han disfrutado determinados operadores constituye una ayuda de Estado ilegal, un sujeto pasivo que no haya disfrutado de tal exención no puede recibir, en forma de indemnización por daños y perjuicios, un importe equivalente al impuesto sobre el valor añadido que ha abonado.

Asimismo, en esta segunda sentencia, se contempla un supuesto muy ilustrativo: En una sentencia de 8 de noviembre de 2018, el Tribunal Constitucional precisó que los efectos de las disposiciones que derogaban la exención del IVA sobre los juegos de azar o de dinero en línea distintos de las loterías, que declaró nulas mediante su sentencia de 22 de marzo de 2018, se mantenían en relación con los impuestos pagados durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018. Esto, ¿nos suena a los contribuyentes a la hacienda Pública de España?

El Tribunal de Justicia declaró que:



- el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, y el principio de primacía del Derecho de la Unión obligan al juez nacional a dejar inaplicadas unas disposiciones nacionales consideradas incompatibles con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, interpretado conjuntamente con el principio de neutralidad fiscal, sin que tenga incidencia a este respecto la existencia de una sentencia del órgano jurisdiccional constitucional nacional que declara el mantenimiento de los efectos de las referidas disposiciones nacionales.
- es jurisprudencia consolidada que el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados por un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben estos impuestos, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, si bien como excepción, tal restitución podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. Pero el Tribunal matiza:
 - incluso en el supuesto de que se demuestre que el tributo recaudado indebidamente ha sido repercutido sobre terceros, su devolución al agente económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa de este, ya que el hecho de incluir el importe de dicho tributo en los precios que aplica puede ocasionarle un perjuicio relacionado con la disminución del volumen de sus ventas.
 - la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que la devolución de un impuesto recaudado indebidamente a la luz del Derecho de la Unión generaría para un sujeto pasivo solo podrán determinarse al término de un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes.

También de las Sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el mes de septiembre/2024 (véase el antes citado número 36-37 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, me tienen desollado»), consideramos oportuno llamar la atención sobre interesante fallo del que resulta la necesidad de tener en cuenta cada caso concreto en la cuestión de las entradas en domicilio y la validez de las pruebas obtenidas en las mismas. Nos estamos refiriendo a la Sentencia 1438/2024, de 17 de septiembre de 2024, (Rec.1008/2023), de la que es Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís y en la que el Alto Tribunal decide la inaplicabilidad al caso de la doctrina jurisprudencial fijada en la STS 772/2023, de 9 junio. Tal decisión se toma por razón de las circunstancias



concurrentes en el asunto, los hechos examinados y, en particular por los motivos invalidatorios imputados por la sentencia recurrida al auto de autorización.

Invitamos a la lectura de la Sentencia antes citada en cuyo fundamento de derecho tercero se aborda el análisis del recurso de casación y sus diferencias esenciales con los que el Tribunal Supremo ha examinado hasta el presente. En los siguientes particulares, extraídos del indicado fundamento de derecho, quedan plasmadas las razones en la que se apoya la resolución:

- «Este asunto difiere, en aspectos esenciales, de aquellos otros que condujeron a la formación de nuestra doctrina, arriba expuesta, sobre la base de que la nulidad del auto judicial de entrada -como causa eficiente de la invalidez del cuerpo de pruebas, documentos o indicios obtenidos durante su práctica- llevaba consigo la de tales pruebas o elementos de convicción y, a su vez, esa nulidad provocaba, en cascada, la de la liquidación o, eventualmente, sanción, que constituía el objeto del recurso contencioso-administrativo.

No es el caso de este asunto. En el modo que vamos a reflejar, la sentencia de instancia contiene un examen suficientemente expresivo de las causas de nulidad que aprecia en el auto judicial de entrada, distintas a la motivada por la adopción del auto antes de haberse iniciado el procedimiento de regularización»

- A ello se añade que también se identifica, con precisión, qué concreta prueba debe desdeñarse en su incorporación al material determinante de la obligación tributaria. «Es cierto que la doctrina contenida en nuestra sentencia de 1 de octubre de 2020 y de otras que le siguen, permiten imputar a los autos judiciales que no son observantes de lo que en ella se preceptúa, una diversidad de motivos invalidatorios, no ceñidos al mero dato temporal atinente al momento en que fue dictado el auto, en relación con la realidad de diligencias aún no abiertas»
- «Para corroborar esta afirmación, se hace preciso transcribir los argumentos de la sentencia recurrida que -tras copiar muy amplios pasajes de la sentencia ya referida de 1 de octubre de 2020, en que se abordan varias facetas del complejo problema jurídico suscitado en ese asunto-, concluyen con la aseveración, que hace diferente esta sentencia de otras anteriores de la misma Sala y sección juzgadora en la instancia, porque evalúan de un modo singular las infracciones sustantivas en que incurre el auto judicial que autorizó la entrada, no limitadas al motivo temporal expresado (el subrayado es de esta sentencia): [...]»

Y ya para cerrar el capítulo de recomendaciones «técnicas», la buena intención



nos lleva a la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y más concretamente a la contestación dada a la CV V1646-24, de 5 de julio de 2024 donde el planteamiento de una modesta actividad pone de manifiesto el amplio espectro que alcanza el Impuesto sobre el Valor Añadido. Expone la consultante que tiene una academia de idiomas y quiere impartir cursos de español a extranjeros (ingleses). Los cursos consistirían en recibir clases de español y alojarse en casas de particulares [la consultante cobraría a los alumnos un importe total por el curso y por su parte pagaría a los particulares por alojar a los alumnos en sus casas]. Como diría un castizo de los de hoy la actividad desata la «mundial»:

- «En relación con los servicios de hospedaje y manutención en casas particulares ofrecidos en nombre propio por la consultante a los alumnos de los cursos de español, en el supuesto planteado, constituyen prestaciones de servicios independientes de la actividad docente objeto de consulta. Por otra parte, en la medida que van a ser adquiridos por la consultante y prestados en nombre propio, es preciso analizar la posible aplicación del régimen especial de las agencias de viajes previsto en el capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, artículos 141 a 147»
- «Por lo tanto, del escrito de consulta se desprende que la consultante va a prestar servicios de alojamiento en nombre propio y utilizando exclusivamente medios ajenos por lo que le resultaría de aplicación el régimen especial de agencias de viajes del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que formalmente tenga la consideración de agencia de viaje o no, tal y como ha puesto de manifiesto reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la sentencia de 22 de octubre de 1998, asuntos C-308/96 y C-94/97»
- «En este sentido, de la información objeto de consulta parece deducirse que se prestarán también los servicios complementarios propios de la industria hotelera (al menos, servicios de limpieza y cambio de ropa de cama y toallas de manera periódica y manutención), por lo que, en estas circunstancias, dichos servicios tributarán al tipo reducido del 10 por ciento»
- «Con independencia de lo anterior, del escrito de consulta podría deducirse que la consultante presta en nombre propio el servicio educativo pero que actúa en nombre ajeno frente a los clientes finales prestando un servicio de mediación a cada uno de los titulares de las viviendas que se ofrecen para el alojamiento de los estudiantes»
- «En consecuencia, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de mediación prestados por la consultante cuando el destinatario de los citados servicios sea un empresario o profesional que actúe como tal



y cuya sede de actividad económica, o establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentren en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste»

- «En conclusión, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación a la consulta, de 2 de noviembre de 2017, con número de referencia 0043-17, si la consultante prestase un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena a un empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que, a su vez, es el empresario o profesional el que presta el servicio de alojamiento objeto de consulta al cliente final, se pueden identificar las siguientes operaciones:

1º. Un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena prestado por la consultante a un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, que estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

2º. Un servicio relativo al alojamiento prestado por el empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto al cliente final que, en la medida que se acompañe de los servicios complementarios propios de la industria hotelera tributará al tipo reducido del 10 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

EPÍLOGO

«Mentir constantemente no tiene como objetivo hacer que la gente crea una mentira, sino garantizar que nadie crea en nada. Un pueblo que ya no distingue entre la verdad y la mentira no puede distinguir entre el bien y el mal: un pueblo privado del poder de pensar» (Hannah Arendt)



SUMARIO

Información FISCAL

2024 – Año V
Número 36-37

	Pág.
PRESENTACIÓN	3
SUMARIO.....	17



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (NORMAS TRIBUTARIAS).....	21
Normas publicadas.....	21
Agosto, 2024.....	21
Septiembre, 2024.....	21



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (NORMAS TRIBUTARIAS).....	23
Agosto-Septiembre, 2024	23
Normas publicadas.....	23
II.1. AGOSTO, 2024	23
A) CCAA Régimen Común.....	23
B) CCAA Régimen Foral.....	24
II.2. SEPTIEMBRE, 2024	24
A) CCAA Régimen Común.....	24
B) CCAA Régimen Foral.....	25



III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TRIBUNAL SUPREMO):	27
I. Septiembre, 2024	27
● RÉGIMEN FISCAL COMÚN	27



I.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA.....	27
A) HACIENDA ESTATAL: TRIBUTOS	27
B) HACIENDA AUTONÓMICA (FORAL)	33
● RÉGIMEN FORAL FISCAL.....	35



IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:	43
Septiembre, 2024	43
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)	43
II. SENTENCIAS (Reseñas)	60



V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA):	89
A) Junio, 2024	89
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)	89
2. Consultas vinculantes (reseñas)	104
B) Julio, 2024	110
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)	110
2. Consultas vinculantes (reseñas)	123
C) Agosto, 2024	127
1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)	127
2. Consultas vinculantes (reseñas)	136



VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS:	145
Agosto -Septiembre, 2024	145
VI.1. PODIUM AUTORAS/AUTORES	145
👤 Carmen Banacloche Palao	145
VI.2. REVISTAS	145



VI.2.I. REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF	145
VI.2.II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	149
VI.2.III. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión	155



VII. BIBLIOTECA (LIBROS-MONOGRAFÍAS)	159
IMPOSICIÓN MUNICIPAL: VALORACIÓN Y PROPUESTAS PARA UNA REFORMA	159
Fundación Impuestos y Competitividad	



VIII. CONDICIÓN HUMANA:	177
[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
Septiembre, 2024	177
SUMARIO	177
DESGLOSE SUMARIO	177



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (NORMAS TRIBUTARIAS) AGOSTO-SEPTIEMBRE, 2024

Normas publicadas

▪ AGOSTO, 2024

→ Orden HAC/819/2024, de 30 de julio, por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales; y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria. (BOE 188/2024, de 5 de agosto)

[Disposición 16129 del BOE núm. 188 de 2024](#)

→ Orden AUC/891/2024, de 13 de agosto, por la que se establecen las cuantías de las tasas por la tramitación de visados (BOE 205/2024, de 24 de agosto)

<https://boe.es/boe/dias/2024/08/24/pdfs/BOE-A-2024-17292.pdf>

▪ SEPTIEMBRE, 2024

→ Orden HAC/1031/2024, de 25 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 283, «Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Fiscal especial de las Illes Balears» y se determinan las condiciones y procedimiento para su presentación (BOE 234/2024, de 27 de septiembre)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 19390 del BOE núm. 234 de 2024](#)



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (NORMAS TRIBUTARIAS)

AGOSTO-SEPTIEMBRE, 2024

Normas publicadas

II.1. AGOSTO, 2024

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ CASTILLA-LA MANCHA

- Resolución de 30/07/2024, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, por la que se aprueba el censo fiscal de las máquinas de juego autorizadas en la comunidad autónoma de Castilla-La Mancha a fecha 01/07/2024 (DOCLM 154/2024, de 9 de agosto)

Acceso al documento Vínculo: [descargarArchivo.do \(jccm.es\)](https://descargarArchivo.do(jccm.es))

→ EXTREMADURA

- Orden de 1 de agosto de 2024 por la que se modifica la Orden de 14 de marzo de 2013, por la que se regulan los medios de pago en la gestión recaudatoria de la Comunidad Autónoma de Extremadura, y se establece el procedimiento y condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de las entidades colaboradoras (DOE 152/2024, de 6 de agosto)

Acceso al documento Vínculo: [Normativa ELI \(juntaex.es\)](https://Normativa.ELI(juntaex.es))

→ GALICIA

- Resolución de 31 de julio de 2024 por la que se regulan los términos y los requisitos para admitir el pago mediante transferencia bancaria de las deudas cuya gestión recaudatoria tiene encomendada la Agencia Tributaria de Galicia. (DOG 154/2024, de 9 de agosto)

Acceso al documento Vínculo: [Resolución DOG Viernes, 9 de agosto de 2024 \(xunta. gal\)](https://Resolucion.DOG.Viernes,9deagosto.de2024(xunta.gal))





B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

- Decreto Foral Legislativo 2/2024, de 24 de julio de 2024, de armonización tributaria, por el que se prorrogan determinadas medidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (BON 167/2024, de 16 de agosto)

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

→ PAIS VASCO

Parlamento y Gobierno

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ Álava

- Decreto Foral 20/2024, del Consejo de Gobierno Foral de 30 de julio. Aprobar la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2024 (BOTH 88/2024, de 7 de agosto)

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

II.2. SEPTIEMBRE, 2024

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

→ CASTILLA-LA MANCHA

- Ley 5/2024, de 6 de septiembre, por la que se modifica la Ley 2/2022, de 18 de febrero, de Aguas de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. (DOCLM 178/2024, de 13 de septiembre)

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

→ CASTILLA-LEÓN

- Orden EYH/870/2024, de 6 de septiembre, por la que se acuerda la publicación de las tarifas de las tasas vigentes a partir de la entrada en vigor de la Ley 5/2024, de 9 de mayo, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2024 (BOCYL 180/2024, de 16 de septiembre)

[BOCyL n.º 180, 16 de septiembre de 2024 - Disp. 013 \(jcyl.es\)](#)





B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

- Orden Foral 87/2024, de 17 de septiembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 187/2009, de 10 de noviembre, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 159 de "Declaración anual de consumo de energía eléctrica" (BON 197/2024, de 27 de septiembre)

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

→ PAIS VASCO

Parlamento y Gobierno

Diputaciones-Territorios Históricos

- Gipuzkoa (GK)
- Decreto Foral Normativo 2/2024, de 3 de septiembre, de modificación del Decreto Foral Normativo 3/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOG 175/2024, de 11 de septiembre)

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

III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO
JURÍDICO TRIBUTARIO

TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

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

SEPTIEMBRE, 2024

● RÉGIMEN FISCAL COMÚN

I.1 SENTENCIAS DE PARTICULAR RELEVANCIA

A) HACIENDA ESTATAL: TRIBUTOS

★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 **LGT. SENTENCIA 1438/2024** [17.09.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1008/2023). Ponente: Francisco José Navarro Sanchis.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4674/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4674 Id Cendoj: 28079130022024100276]

RESUMEN

Recurso de casación. Entrada en el domicilio constitucionalmente protegido.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f15cd16800ae10f0a0a8778d75e36f0d/20241004>

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

«Determinar hasta dónde llegan las facultades de control del Tribunal encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción en relación con la valoración de la prueba ilícitamente obtenida por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, y, si estas facultades se ven de algún modo condicionadas, limitadas o mermadas en relación con la invocación de la violación del derecho fundamental a 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»





inviolabilidad del domicilio cuando se ha autorizado por resolución firme la entrada en el domicilio del contribuyente.

En caso de que se dé respuesta afirmativa al reconocimiento de las facultades de control jurisdiccional en los términos expresados, si la declaración contenida en la sentencia de instancia, en los pasajes transcritos, sobre las graves carencias de motivación del auto de autorización, pueden afectar al ámbito de tal enjuiciamiento»

→ FALLO:

«1º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 28 de octubre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 1108/2021.

2º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia»

LGT. 2ª SENTENCIA 1470/2024 [20.09.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1560/2021) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4713/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4713. Id Cendoj: 28079130022024100285]

RESUMEN

1. La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consume el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.2.- El obligado tributario que, en virtud de repercusión legal, ha soportado las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondientes al tipo autonómico, tiene derecho a solicitar a la Administración tributaria y a obtener de esta la devolución de los eventuales ingresos efectuados en contravención con el Derecho de la Unión Europea, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 y 2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.3.- La traslación directa de todo o parte del importe del tributo, efectuada por el obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho

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





de la Unión Europea, sobre el comprador o sobre el adquirente del producto, constituye la única excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación hubiera neutralizado los efectos económicos del tributo respecto al obligado tributario.4.- La prueba de que la traslación directa del importe del tributo no ha tenido lugar no corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sin que la Administración pueda rechazar la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8b4bf51f2947c5e8a0a8778d75e36f0d/20241010>

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

«Determinar si el sujeto que soporta las cuotas del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos por imposición legal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA, está legitimado para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos con fundamento en la contravención de la norma que regula el tipo autonómico con el Derecho de la Unión Europea, o por el contrario, está obligado a acreditar que con la obtención de la devolución pretendida no se beneficiaría de un enriquecimiento injusto y, en particular, que las cuotas cuya devolución solicita no han sido trasladadas vía precios al consumidor final, adquirente de los carburantes.»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 14.1, del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, «RRVA»; 14.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, «LIIEE» y 221 de la Ley 58/2003, General tributaria, «LGT», sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado.»

→ FALLO:

«1. Declarar que la doctrina del presente recurso de casación se recoge en los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.

2. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de DS, S.L.U., contra la sentencia de 25 de noviembre de 2020, de la Sala de 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»





Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso núm. 850/2019, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, los aspectos expresados en el Fundamento de Derecho Séptimo de esta sentencia

3.- Sin costas»



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

IVA. SENTENCIA 1514/2024 [26.09.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4373/2022) Ponente: Francisco José Navarro Sanchis

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4755/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4755 Id Cendoj:28079130022024100288]

RESUMEN

Derecho a la devolución. Presentación de prueba en vía económico-administrativa. Acreditación del derecho a la devolución del IVA conforme a la Octava Directiva. Incumplimiento por la Sala de instancia del mandato de retroacción ordenado en sentencia de casación para examen y valoración de pruebas.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/c4c0bf1c5b6483c5a0a8778d75e36f0d/20241011>

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

«Determinar, en aquellos supuestos en los que una sentencia que decide un recurso de casación ordene, conforme el artículo 93.1 in fine LJCA, la retroacción de actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia de instancia que ha sido casada, para que el órgano judicial decisor emita otra sentencia en la que, valorando las pruebas indebidamente preteridas, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para el reconocimiento del derecho controvertido, si ese órgano judicial ejecutante puede anteponer el análisis de otros requisitos formales cuyo eventual incumplimiento no había sido objeto de anterior discusión y que determina, a juicio del órgano judicial de instancia, la improcedencia de cumplir lo ordenado por la sentencia de casación.

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





En caso de responderse afirmativamente a la anterior cuestión, esclarecer si el artículo 119 de la Ley del IVA y el artículo 31 del Reglamento del IVA, en relación con los artículos 3 y 7.1 de la Octava Directiva del IVA, en las respectivas redacciones aplicables *ratione temporis*, permiten fundar la pérdida del derecho a la devolución del IVA de sujetos no establecidos en el TAI, cuando la solicitud se hubiera presentado en plazo, pero la documentación en la que se pretenda fundar el derecho se aporte posteriormente ante el órgano económico-administrativo o judicial; sin que conste acreditada la transgresión, por el sujeto solicitante, de las exigencias de la buena fe o la existencia de abuso del derecho.

En particular, discernir si la eventual pérdida del derecho a la devolución por los motivos anteriores resulta compatible con los principios de efectividad y equivalencia del Derecho de la Unión Europea en relación con la jurisprudencia sobre la posibilidad de aportación de pruebas en vía de revisión administrativa o en vía judicial contenida, entre otras, en las SSTS de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) y de 10 de septiembre de 2018 (rec. 1246/2017)»

→ FALLO:

«1º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales, en nombre y representación de la sociedad mercantil LEASING, GMBH, contra la sentencia de 1 de marzo de 2022, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 152/2013, que se casa y anula.

2º) Ordenar de nuevo la retroacción de los autos procesales al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida, para que la Sala de la Audiencia Nacional emita otra en la que, a tenor de la totalidad del material probatorio incorporado al proceso, se pronuncie, estrictamente, tras su valoración, sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para la devolución del IVA debatido en el proceso, sin posibilidad alguna de efectuar pronunciamiento distinto al que se le ordena.

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



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

 **ITP-AJD. SENTENCIA 1525/2024** [23.09.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1525/2023) Ponente: Maria de la Esperanza Córdoba

* 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»





Castroverde.

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4892/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4892 Id Cendoj:28079130022024100299]

RESUMEN

Segregación de fincas documentada en la misma escritura pública en la que se formaliza la disolución de una comunidad de bienes. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y artículo 61 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. En el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias.

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f5f844df14aa46caa0a8778d75e36f0d/20241004>

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

«Determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse por el impuesto sobre actos jurídicos documentados»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** Los artículos 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRLITP y AJD"] y 61 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 (BOE de 22 de junio) ["RITP y AJD"]. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse 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»





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

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Junta de Andalucía, contra la sentencia pronunciada el 24 de noviembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso núm. 105/2021.

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

B) HACIENDA AUTONÓMICA (FORAL)



IMPUESTOS ESPECIALES
(IES)
Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

👉 **IES. SENTENCIA 1513/2024** [25.09.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3116/2020) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4892/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4892. Id Cendoj:28079130022024100299]

RESUMEN
1.- La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.2.- La competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos respecto de las cuotas soportadas por el tipo impositivo autonómico del IH corresponde a la Hacienda Foral cuando tales autoliquidaciones y los respectivos ingresos se hubieran efectuado a través de dicha Administración, al margen de los ajustes que procedan entre administraciones.

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





Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6306487385752420a0a8778d75e36f0d/20241018>

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

«a) Precisar, respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse por el tipo impositivo autonómico del IH en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la correspondiente Hacienda Foral, a quién correspondía pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, si a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los órganos de las respectivas Haciendas Forales.

b) Determinar si el establecimiento de tipos autonómicos en el IH resultaba contrario a la Directiva 2003/96»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, así como los artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.

→ FALLO:

«1.- Declarar que la doctrina del presente recurso de casación se recoge en los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Séptimo de esta sentencia.

2.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de DISA, S.L.U., contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco núm. 381/2019 de 30 de diciembre, dictada en el recurso núm.194/2019, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, los aspectos expresados en el Fundamento de Derecho Octavo de esta sentencia»

3.- Sin costas.

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





● RÉGIMEN FORAL FISCAL



Concierto Económico

▪ **Conflicto entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la Diputación Foral de Bizkaia**

SENTENCIA 1486/2024 [23.09.2024] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 371/2023) Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4779/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4779. Id Cendoj:2807913002202410029]

RESUMEN

Localización de la comercialización de bolas de acero producidas en integridad por una sociedad de un grupo vasco, en una fábrica de Sevilla, al amparo de un contrato de maquila.

Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9a97ae8cf8338daba0a8778d75e36f0d/20241011>

PRIMERO. - Resolución recurrida.

Mediante escrito de 29 de marzo de 2023, el abogado del Estado interpuso recurso ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco núm. núm. 8/2023, de 17 de febrero, dictada en los conflictos arbitrales acumulados números 16/2013 y 37/2017, interpuestos por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en los que se trataba de determinar la proporción de volumen de operaciones de la obligada tributaria Santa Ana Media, S.A., (en lo sucesivo, Santa Ana), en relación con el IVA de los años 2006 a 2015 e impuesto sobre sociedades del ejercicio 2013.

SEGUNDO. - Resumen de las actuaciones ante la Junta Arbitral.

Según consta en los antecedentes de la resolución de la Junta Arbitral de la que trae causa el presente recurso:

1.- Santa Ana es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, que se dedica a la fabricación de bolas de acero (esencialmente para molienda de minerales), para lo cual adquiere barras de acero laminado en caliente [originarias de China, Alemania,

* 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»





España (Azpeitia en Gipuzkoa y Siderúrgica Sevillana)], que transforma en bolas, mediante forja, en su fábrica de Bizkaia. La mayoría de sus clientes están en África y, en menor medida, en Argentina y Noruega.

Sin embargo, también comercializa bolas de un tamaño menor que se producen en su integridad por otra sociedad del grupo, Forjas, S.L, en su fábrica de Sevilla, al amparo de un contrato de maquila (inicialmente suscrito el 1 de enero de 2003 y renovado por uno nuevo el 11 de noviembre de 2013). La razón por la que esta producción se subcontrata a Forjas, S.L., es el ahorro de costes, principalmente de transporte, ya que tanto los proveedores (Siderúrgica Sevillana) como los clientes (2 empresas españolas y otras 2 portuguesas) están más próximos a las instalaciones de la productora. En este caso, el producto se transporta desde la fábrica de Sevilla hasta las instalaciones del comprador o, en su caso, hasta el lugar de salida del territorio de aplicación del impuesto (en lo sucesivo, TAI) con destino a otro país. De forma residual, una parte del producto se remite a las instalaciones de Santa Ana en Bizkaia para su agrupación y embalaje previo a su envío casi inmediato al cliente. En todo caso, la propiedad del producto es de Santa Ana, que es quien emite la factura de venta, realizando por tanto Forjas, S.L, la venta y entrega por cuenta de aquélla.

2.- El 28 de mayo de 2010 la DFB incoó actas únicas de conformidad a Santa Ana en relación con el IVA 2006-2009, modificando la proporción de volumen de operaciones imputable al Estado, **al considerar que se localiza en territorio común la venta de la parte de la producción que es íntegramente producida en Sevilla** por Forjas, S.L, en virtud de un contrato de maquila.

Con motivo del intercambio, en el año 2012, de las actas únicas incoadas por cada Administración en el año 2010, la AEAT solicitó, el 5 de junio de 2012, la entrega de las citadas actas, que se remitieron al día siguiente. El día 1 de agosto de 2012 la AEAT solicitó a la DFB las aclaraciones que justificaran la localización de las operaciones en territorio común, en particular mediante aportación del contrato de maquila, que fue remitido el 16 de noviembre de 2012.

El 28 de enero de 2013 la AEAT comunicó a la DFB la exclusión de las actas referidas de la liquidación de actas únicas del año 2010, explicándose en la notificación de 10 de abril de 2013 que la exclusión deriva de la **disconformidad con el criterio de localización de operaciones determinante de la proporción de volumen de operaciones imputada al Estado**.

El 4 de junio de 2013 la DFB emitió un informe ratificándose en su criterio, que determinó que el día 7 del mismo mes se requiriese de inhibición al Estado, quien por escrito del día 11 de julio de 2013 se ratificó en su competencia.

El 19 de julio de 2013 la DFB planteó el conflicto 16/2013.

* 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.- El 22 de enero de 2015 la AEAT solicitó de la DFB la comprobación del volumen de operaciones de Santa Ana en relación con el IVA e impuesto sobre sociedades del 2009 al 2014.

El 11 de noviembre de 2015 la DFB inició un procedimiento inspector en relación con el IVA 2011-2015 e impuesto sobre sociedades 2013. El año 2010 no fue objeto de comprobación por prescripción. El 21 de abril de 2016 se incoaron las correspondientes actas únicas de conformidad, que fueron remitidas al Estado el 16 de junio de 2017.

El 14 de agosto de 2017, la AEAT requirió de inhibición a la DFB, que el 12 de septiembre de 2017 se ratificó en su competencia. El 9 de septiembre de 2017 la AEAT planteó conflicto 37/2017. Los conflictos han sido acumulados por acuerdo de fecha 26 de noviembre de 2021 de la Junta Arbitral, y se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

La resolución de la Junta Arbitral concluye que: "Considerando todo ello y obviando la tributación de Forjas, S.L.(que realiza una prestación de servicios que se localiza en Sevilla), resulta que Santa Ana dispone en Sevilla, aunque no a título de propietario, de manera estable, de unas instalaciones donde recepciona las materias primas y donde produce, a través de un tercero y mediante un contrato de maquila, bolas de acero para clientes cercanos (considerando los clientes destinatarios de las bolas fabricadas en Bizkaia), a los que se remiten por su cuenta, disponiendo a tal efecto de personal (aunque no en plantilla de la empresa) que almacena y expide las mercancías. Sin duda, la mayor parte del valor añadido al producto se genera en Sevilla, que es el lugar de puesta a disposición del producto para sus clientes, siendo relevante que el motivo por el que se produce en Sevilla es el ahorro de costes de transporte".

En la resolución 8/2023, de 17 de octubre, la Junta Arbitral acordó: "1º.- Declarar que se localiza en territorio común las ventas de bolas de acero fabricadas por Forjas del Guadalquivir, S.L, en su factoría de Sevilla".

→ FALLO:

PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 371/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la resolución de la Junta Arbitral establecida en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco núm. 8/2023, de 17 de febrero, dictada en los conflictos arbitrales acumulados números 16/2013 y 37/2017, interpuestos por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

* 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»





SEGUNDO. - Imponer las costas, en los términos previstos en el fundamento de derecho cuarto, a la parte recurrente.

▪ **Conflicto de competencias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la Comunidad [Hacienda Foral] de Navarra**

👉 **SENTENCIA 1494/2024** [24.09.20243] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.287/2023) Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN. Consultar texto original en WEB del CGPJ] Roj: STS 4780/2024 - ECLI:ES:TS: 2024:4780. Id Cendoj:28079130022024100292]

RESUMEN	
Convenio Económico. Discrepancia sobre domicilio fiscal de una determinada sociedad.	

Acceso Web del CGPJ. Vínculo:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f4a3bf8640314d75a0a8778d75e36f0d/20241011>

PRIMERO. - Resolución recurrida.

Mediante escrito de 28 de febrero de 2023, el abogado del Estado interpuso recurso ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (sic) de 23 de enero de 2023, dictada en el conflicto arbitral número 150/2021, interpuesto por la AEAT frente a la Hacienda Foral de Navarra (en lo sucesivo, salvo que se diga otra cosa, HFN) en relación con la discrepancia sobre el domicilio fiscal de la entidad Ibérica S.L. (N.I.F. BXXXXXXX) desde el 13 de febrero de 2015.

SEGUNDO. - Resumen de las actuaciones ante la Junta Arbitral.

Según consta en los antecedentes de la resolución de la Junta Arbitral de la que trae causa el presente recurso:

1.-Mediante un escrito fechado el 07/10/2020, el delegado especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) propuso al director-gerente de la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN) el cambio del domicilio fiscal de la entidad Ibérica S.L. (en adelante, la entidad) desde Navarra (Pamplona) a territorio común (un inmueble no identificado, sito en Madrid), con efectos desde el 13/02/2015. El delegado especial de la AEAT en Navarra fundamentó dicha propuesta en un informe emitido el 27/07/2020 por su Dependencia Regional 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»





Inspección y en un informe emitido el 30/09/2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

2.-Mediante la resolución núm. 206/2021, de 08/10/2021, el director-gerente de la HFN rechazó la referida propuesta.

3.-Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 11/01/2021, el director general de la AEAT promovió frente a la HFN el presente conflicto, que fundamentó en las siguientes alegaciones:

i). El domicilio fiscal declarado por la entidad es la oficina de una asesoría (DIRECCION000.) que le presta servicios en el ámbito administrativo, contable, fiscal y laboral, de igual modo que se los presta a otros clientes.

ii). La entidad cuenta con dos empleados, ambos con domicilio fiscal en territorio común, que ejercen labores comerciales de captación y asesoramiento de clientes.

iii). Los contratos con los clientes se firman en Pau (Francia) por uno de los administradores.

iv). Las facturas se emiten desde la sede de la empresa matriz en Noruega, donde también se elabora la contabilidad de la entidad. En la referida asesoría de Pamplona se llevan a cabo las adaptaciones al Plan General de Contabilidad vigente en España.

v). Ninguno de los tres administradores de la entidad está domiciliado en Navarra, sino que lo están en Francia, Noruega y Reino Unido.

vi). Los medios de los que dispone la entidad para el ejercicio de su actividad de comercialización de muebles importados de Noruega están todos situados en territorio común.

En cuanto a los medios propios, el único inmovilizado material de que dispone la entidad son los ordenadores portátiles, tabletas y teléfonos móviles que utilizan los empleados en su actividad comercial. Y, en cuanto a los medios ajenos, la prestación a la entidad de los servicios de almacenamiento, logísticos y de distribución se realiza desde territorio común.

vii). Todo ello lleva a la conclusión de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad no se realiza en Navarra, sino en territorio común. En lo referente a la gestión administrativa, hay notorias evidencias de que, mayoritariamente, se lleva a cabo desde territorio común, ya que es allí donde la entidad dispone de los medios humanos y materiales, propios o ajenos, necesarios para la realización de su actividad empresarial. La asesoría de Pamplona se limita a prestar a la entidad servicios administrativos, contables, fiscales y laborales. Y, en lo que respecta a la dirección de los negocios, hay elementos de prueba que indican

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





que se realiza desde Pau, sede de la filial del grupo para el sur de Europa, y desde Noruega, sede de la matriz del grupo.

En definitiva, la infraestructura necesaria para el desarrollo de la actividad empresarial de la entidad en España (importación y venta de sofás) se ubica en territorio común (comerciales y operador logístico) siendo los servicios prestados por DIRECCION001. de mera asesoría, por lo que, conforme al artículo 8 del Convenio Económico y a la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo relativa al mismo, el domicilio fiscal de la entidad debe situarse en territorio común, máxime cuando también se ubica en ese territorio, y no en Navarra, la totalidad de su inmovilizado.

4.-Por todo ello, en el referido escrito de 11/11/2021, la AEAT solicitó a la Junta Arbitral que declare que, desde el 13/02/2015, la entidad no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra, sino en territorio común (Madrid).

5.-Mediante una resolución de 17/11/2021, el presidente de la Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de 11/11/2021, del que dio traslado a la HFN; y emplazó a esta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos determinantes de aquellas. La HFN se opuso a la referida pretensión de la AEAT mediante un escrito de su director-gerente que tuvo entrada en la Secretaría de esa Junta Arbitral, el 17/12/2021. En dicho escrito, la HFN fundamentó su oposición en las siguientes alegaciones:

i). En el escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT ubica en Madrid el domicilio fiscal de la entidad, por tener allí su domicilio particular uno de sus dos trabajadores, pero dicho trabajador no tenía atribuidas funciones de gestión o dirección de los negocios, sino que realizaba una actividad comercial itinerante por todo el territorio nacional. A mayor abundamiento, el trabajador en cuestión causó baja en la entidad por despido en 2020, lo que pone de manifiesto que no era en su domicilio donde la entidad centralizaba la gestión y dirección de sus negocios.

ii). La entidad es una sociedad mercantil de nacionalidad española, con domicilio social en Navarra, en el local de la planta baja de la casa núm. 2 de la calle San Juan Bosco de Pamplona, sede de la asesoría a la que la entidad encargó la gestión, dirección y administración continuada de su actividad.

iii). La entidad tiene, como órgano de gestión y representación, un Consejo de Administración que, en el periodo controvertido, celebró en el domicilio social las reuniones en las que adoptaba las decisiones más relevantes.

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





iv). La contratación de la entidad se llevaba a cabo, en su mayor parte, en el domicilio social.

v). La asesoría DIRECCION001 era quien llevaba la contabilidad de la entidad, adaptando al Plan General de Contabilidad vigente en España la contabilidad que llevaba en Noruega la sociedad matriz del grupo; y era también esa asesoría quien custodiaba en su oficina la documentación contable.

vi). Durante el periodo controvertido, ninguno de los tres administradores de la entidad ha tenido su domicilio fiscal en España, pero todos ellos asistían a las reuniones que el Consejo de Administración del que formaban parte celebraba en Pamplona, en el domicilio social; y allí tenía también su domicilio fiscal el secretario no consejero de dicho órgano de administración.

vii). El único centro administrativo en el que concurren los elementos propios de la contratación general, de la llevanza de la contabilidad y de la toma de las decisiones relativas a la dirección de los negocios de la entidad es la mencionada oficina de Pamplona.

viii). La AEAT no ha acreditado la existencia en territorio común de un centro administrativo al que pueda imputarse la contratación de la entidad, la llevanza de la contabilidad o la dirección de sus negocios.

ix). En la contabilidad de la entidad no consta inmovilizado alguno, por lo que no cabe determinar su domicilio fiscal mediante la aplicación del criterio subsidiario establecido en el último inciso del artículo 8.1.b) del Convenio.

7.-Por todo ello, en el referido escrito de 17/12/2021, la HFN solicitó a la Junta Arbitral la desestimación de la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

En la resolución de 23 de enero de 2023, la Junta Arbitral acordó: «Desestimar la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia, declarar que, desde el 13/02/2015, Ibérica S.L. (NIF B 62746797) ha tenido su domicilio fiscal en Navarra y no en territorio común». [La resolución cuenta con un voto particular discrepante formulado por el presidente de la Junta Arbitral]

→ FALLO:

«PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 287/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, frente a la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de la Junta Arbitral establecida en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 23 de enero de 2023, dictada en el conflicto arbitral número 150/2021, interpuesto por 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»





Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Comunidad Foral de Navarra.

SEGUNDO. - Imponer las costas, en los términos previstos en el fundamento de derecho cuarto, a la parte recurrente»

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



IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (SEPTIEMBRE, 2024)

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



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

→ Aplicación de los tributos

- Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

👉 **Asunto 1º C-432/23. Sala Segunda. ST. 26.09.2024**

«Procedimiento prejudicial. Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad - Directiva 2011/16/UE - Intercambio de información previa solicitud - Requerimiento de información dirigido a un abogado - Secreto profesional de los abogados - Artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea»

Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0432&qid=1598197480424

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 17, apartados 1 y 4, y 18, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), y del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), así como la validez de la Directiva 2011/16 a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, F SCS, un despacho de abogados constituido como sociedad comanditaria simple en Luxemburgo y el Colegio de Abogados de Luxemburgo, en lo sucesivo, «OABL») y, por el otro, la Administración de Impuestos Directos (Luxemburgo), en relación con la decisión de esta última de requerir a F para que

* 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.





aportara cierta información y documentos y con la multa impuesta a F por no haber atendido tal requerimiento»]

→ MARCO JURÍDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva 2011/16 - Directiva (UE) 2018/822

- **Derecho luxemburgués:** Ley de 29 de marzo de 2013 - Ley de 25 de noviembre de 2014 - Código Tributario luxemburgués

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. **Tras recibir de las autoridades tributarias españolas** una solicitud de información basada en la Directiva 2011/16, la Administración de Impuestos Directos remitió a F, el 28 de junio de 2022, una decisión por la que la requería para que facilitase toda la documentación e información disponible sobre los servicios que había prestado a K, una sociedad de Derecho español, en el contexto de la adquisición de una empresa y de una participación mayoritaria de una sociedad, en ambos casos también de Derecho español.

La decisión tenía el siguiente tenor:

«[...]

Les ruego nos faciliten, a más tardar el 3 de agosto de 2022, la siguiente información y documentación correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2019:

- [...] Toda la documentación disponible [...] (hojas de encargo profesional, contratos con el cliente, informes, memorandos, comunicaciones, facturas, etc.) relativa a los servicios prestados por (F) a la sociedad española (K) en el contexto de:

O La adquisición en 2015 del 80 % de las participaciones de (N) por el grupo inversor (O) [factura n.º ... de 04/03/2016].

O La adquisición de otra empresa española por el grupo en 2018 [factura n.º ... de 13/12/2018].

- [...] Una descripción detallada del desarrollo de las operaciones mencionadas, desde el momento en que se contrataron los servicios de la sociedad (F) hasta su finalización, una explicación de su participación en estos procesos, la identificación de sus interlocutores (vendedores, compradores y terceros) y las facturas.

- [...] Una copia de todos los documentos pertinentes relativos a los puntos anteriores.

Les comunico que, a tenor del artículo 2[, apartado 2,] de la [Ley de 25 de noviembre de 2014] [...], quien esté en posesión de información estará obligado 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.





facilitar los datos exigidos en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, así como los documentos en los que se base la información.

[...]»

Mediante correo electrónico de 8 de julio de 2022, F respondió que había actuado como abogada con labores de asesoramiento jurídico del grupo empresarial al que pertenece K y que, por lo tanto, no podía comunicar información relativa a su cliente por cuanto está sujeta al secreto profesional.

DOS. Mediante correo electrónico de 11 de julio de 2022, la Administración de Impuestos Directos, remitiéndose al artículo 2, apartados 1 y 2, de la Ley de 25 de noviembre de 2014, instó a F a atender el requerimiento de 28 de junio de 2022. Mediante escrito de 8 de agosto de 2022, F respondió que no disponía de ninguna información que no estuviera amparada por el secreto profesional recogido en el artículo 177, apartado 1, del Código Tributario luxemburgués, y precisó que su mandato jurídico por lo que respecta al expediente objeto del requerimiento no estaba comprendido en el ámbito fiscal, sino exclusivamente en el del Derecho de sociedades. Mediante decisión de 19 de agosto de 2022, dicha Administración volvió a requerir a F, bajo apercibimiento de multa, para que proporcionara la información y la documentación solicitadas, y le recordó que estaba obligada a facilitar los datos exigidos en su totalidad, de forma precisa y sin alteraciones, en virtud del artículo 2, apartado 2, de la Ley de 25 de noviembre de 2014. Mediante decisión de 16 de septiembre de 2022, la ya citada Administración impuso a F una multa tributaria por no haber atendido el requerimiento de 19 de agosto de 2022.

TRES. El 18 de octubre de 2022, F interpuso ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (Luxemburgo) un recurso contencioso-administrativo contra la decisión de 16 de septiembre de 2022 y, el 25 de noviembre de 2022, un recurso de anulación contra el requerimiento de 19 de agosto de 2022 (en lo sucesivo, «requerimiento controvertido»). La OABL solicitó intervenir como parte coadyuvante en apoyo de F en este segundo recurso. Mediante sentencia de 23 de febrero de 2023, el citado órgano jurisdiccional declaró la inadmisibilidad *ratione temporis* del recurso de anulación y, en consecuencia, rechazó la intervención de la OABL. F y la OABL apelaron dicha sentencia ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (Luxemburgo), el órgano jurisdiccional remitente. Mediante sentencia de 4 de mayo de 2023, dicho órgano jurisdiccional declaró la admisibilidad del recurso de anulación interpuesto por F contra el requerimiento controvertido y de la demanda de intervención presentada por la OABL, y decidió entrar a conocer del asunto.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Está comprendido en el ámbito de la protección reforzada conferida a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes por el artículo 7 de la Carta el asesoramiento jurídico de un abogado en materia de Derecho de sociedades, que

* 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 el presente asunto tiene por objeto el establecimiento de una estructura societaria de inversión?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado en el artículo 7 de la Carta, una decisión de la autoridad competente de un Estado miembro requerido, adoptada en respuesta a una solicitud de intercambio de información previa petición emitida por otro Estado miembro con arreglo a la **Directiva 2011/16**, por la que se requiere a un abogado para que le proporcione grosso modo toda la documentación disponible relativa a sus relaciones con su cliente, una descripción detallada de las operaciones objeto de su asesoramiento, una explicación de su participación en dichos procesos y la identificación de sus interlocutores?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿es compatible la Directiva 2011/16 con los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta en la medida en que esta no contiene ninguna disposición, más allá de su artículo 17, apartado 4, que permita formalmente una injerencia en la confidencialidad de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del régimen de intercambio de información previa petición y que defina por sí misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trata?

4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, el régimen del deber de colaboración de los abogados (o de un despacho de abogados), en su condición de terceros poseedores, en la aplicación del mecanismo de intercambio de información previa petición establecido en la Directiva 2011/16, y en particular las limitaciones específicas previstas para que se tenga en cuenta su secreto profesional, ¿puede determinarse mediante las disposiciones del Derecho interno de cada Estado miembro que regulan el deber de colaboración de los abogados, en su condición de terceros, en las investigaciones tributarias en el contexto de la aplicación de la normativa tributaria interna, en virtud de la remisión efectuada por el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva?

5) En caso de respuesta afirmativa a la cuarta cuestión, para que una disposición legal nacional que establezca el régimen del deber de colaboración de los abogados en su condición de terceros poseedores, como la aplicable en el presente asunto, sea conforme al artículo 7 de la Carta, ¿debe contener disposiciones especiales que:

- garanticen el respeto del contenido esencial de la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado y su cliente; y
- establezcan condiciones particulares para garantizar que la obligación de colaboración de los abogados no exceda los límites de lo que es adecuado y necesario para satisfacer el objetivo de la Directiva 2011/16?

* 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.





6) En caso de respuesta afirmativa a la quinta cuestión, ¿debe incluirse en las condiciones particulares destinadas a garantizar que la colaboración de los abogados en la investigación tributaria no exceda los límites de lo que es adecuado y necesario para satisfacer el objetivo de la Directiva 2011/16 la obligación de la autoridad competente del Estado miembro requerido de:

- efectuar un control reforzado del requisito de que el Estado miembro requirente haya agotado efectivamente las fuentes habituales de información que podría utilizar para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines, de conformidad con el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16; y/o
- haberse dirigido previamente y en vano a otros posibles poseedores de información para poder dirigirse, en última instancia, a un abogado en su condición de posible poseedor de información; y/o
- efectuar, en cada caso concreto, una ponderación entre, por un lado, el objetivo de interés general, y, por otro, los derechos en cuestión, de modo que una decisión de requerimiento solo pueda dirigirse válidamente a un abogado si se cumplen ciertos requisitos adicionales por los que se exija, por ejemplo, que las implicaciones económicas del control que se está llevando a cabo en el Estado requirente revistan o puedan revestir cierta importancia o que dicho control pueda estar comprendido en el ámbito del Derecho penal?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«1) El artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que,

el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo.

2) El examen de los aspectos a los que se refieren las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16 a la luz de los artículos 7 y 52 de la Carta de los Derechos Fundamentales.

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





3) Los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un requerimiento como el descrito en el punto 1 del presente fallo, basado en una disposición nacional en virtud de la cual el asesoramiento y la representación de un abogado en asuntos fiscales no están amparados, salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente, por la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el referido artículo 7»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALES (PARTICULARES)

[Sobre la competencia del Tribunal de Justicia: procede concluir que el Tribunal de Justicia es competente para examinar si, y en qué medida, las disposiciones de la Carta se oponen a que un Estado miembro aplique disposiciones nacionales como las controvertidas en el litigio principal en el contexto y a efectos de la ejecución de una solicitud de intercambio de información formulada con arreglo a la sección I del capítulo II de la Directiva 2011/16]

I. Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

Mediante las dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo.

1. Procede recordar que el artículo 7 de la Carta [Respeto de la vida privada y familiar. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones], que reconoce a toda persona el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones, corresponde al artículo 8, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH») (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartado 25). De conformidad con el artículo 52, apartado 3, de la **Carta**, que tiene por objeto garantizar la coherencia necesaria entre los derechos contenidos en ella y los derechos correspondientes garantizados por el CEDH, sin menoscabar la autonomía del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia debe

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





tener en cuenta, en la interpretación que lleve a cabo de los derechos garantizados por el artículo 7 de la Carta, los derechos correspondientes garantizados por el artículo 8, apartado 1, del CEDH [Derecho al respeto a la vida privada y familiar. 1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia], tal como han sido interpretados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como nivel mínimo de protección (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartado 26). [APS. 47-48]

Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos resulta que el artículo 8, apartado 1, del CEDH protege la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y ofrece una protección reforzada en el caso de los intercambios entre los abogados y sus clientes. Al igual que esta disposición, cuya protección abarca no solo la actividad de defensa, sino también el asesoramiento jurídico, el artículo 7 de la Carta garantiza necesariamente el secreto de ese asesoramiento, tanto en lo que respecta a su contenido como a su existencia. En efecto, quienes consultan a un abogado pueden esperar razonablemente que sus comunicaciones permanezcan privadas y confidenciales. Por lo tanto, salvo en situaciones excepcionales, estas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará a nadie, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartado 27 y jurisprudencia citada). [AP. 49]

La protección específica que el artículo 7 de la Carta [y el artículo 8, apartado 1, del CEDH] conceden al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática, a saber, la defensa de los justiciables. Esta misión fundamental implica, por una parte, la exigencia, cuya importancia se reconoce en todos los Estados miembros, de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión a la que es propia la función de asesorar jurídicamente, con independencia, a todos aquellos que lo soliciten, y, por otra parte, la exigencia, correlativa, de lealtad del abogado hacia su cliente (sentencia Orde van Vlaamse Balies y otros, apartado 28 y jurisprudencia citada). [AP. 50]

2, De las consideraciones anteriores se desprende que **el asesoramiento jurídico prestado por un abogado goza, cualquiera que sea el ámbito del Derecho al que se refiera, de la protección reforzada que el artículo 7 de la Carta confiere a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes.** En consecuencia, un requerimiento como el controvertido en el litigio principal constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por dicho artículo.

Por consiguiente, procede responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales que:

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





El artículo 7 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo.

II. Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

Mediante las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, **si la Directiva 2011/16** es inválida a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la **Carta** en la medida en que esta Directiva no contiene ninguna disposición, más allá de su artículo 17, apartado 4, que, por un lado, permita expresamente una injerencia en las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del régimen de intercambio de información previa solicitud y, por el otro, defina por sí misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho garantizado en el artículo 7 de la Carta, al tiempo que establece, como se desprende del artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, que corresponde a la normativa de los Estados miembros determinar en qué medida el secreto profesional de los abogados puede ser óbice para una solicitud de información formulada por el Estado miembro requerido. A este respecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende, en particular, que el **órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a si la Directiva 2011/16 es conforme con el artículo 52, apartado 1, de la Carta**, sobre todo en la medida en que este precepto dispone que cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por ella deberá ser establecida por la ley.

1. La Directiva 2011/16 se refiere a la cooperación administrativa y el intercambio de información entre Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad. De este modo, con arreglo a su artículo 1, apartado 1, dicha Directiva «establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2». [AP.55]

2. En el contexto del intercambio de información previa solicitud, previsto en la sección I del capítulo II de la Directiva 2011/16, que constituye el objeto del

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





presente asunto, esta Directiva organiza las relaciones entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido, así como sus obligaciones recíprocas. De este modo, el artículo 6, apartados 1 y 3, de la misma Directiva prevé que la autoridad requerida se encargará de llevar a cabo cualquier investigación administrativa que sea necesaria para obtener la información solicitada y que, en este contexto, dicha autoridad aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro. En el capítulo IV de la **Directiva 2011/16**, relativo a las condiciones de la cooperación administrativa, el artículo 18, apartado 1, dispone que el Estado miembro requerido aplicará, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto. [AP.56]

En cambio, **la Directiva 2011/16 no determina, respecto del intercambio de información previa solicitud** y a diferencia de otros tipos de intercambio de información que organiza, como el intercambio automático y obligatorio de información previsto en la sección II del capítulo II de dicha Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2018/822, ninguna obligación de declaración a cargo de las personas u operadores que posean información. [AP.57]

Por su parte, el artículo 17, apartado 4, de la **Directiva 2011/16**, aunque se refiere a las relaciones entre el Estado miembro requerido y el Estado miembro requirente y reconoce el derecho del primero a negarse a comunicar al segundo determinada información, no precisa los detalles de los procedimientos nacionales de recogida de información. Del mismo modo, el artículo 17, apartado 2, de la Directiva dispone que esta no impone al Estado miembro requerido la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación. **No obstante, no determina los requisitos que deben cumplirse en los procedimientos nacionales de recogida de información.** [AP.58]

De las consideraciones anteriores se deduce que:

3.1. A efectos del intercambio de información previa solicitud previsto en la Directiva 2011/16, el legislador de la Unión únicamente ha determinado las obligaciones que los Estados miembros tienen entre sí, y los ha autorizado a no atender una solicitud de información cuando llevar a cabo las investigaciones solicitadas o recopilar la información de que se trate sea contrario a su legislación. **Así pues, el legislador de la Unión ha confiado a los Estados miembros la tarea de velar por que sus procedimientos nacionales de recogida de información a efectos de tal intercambio respeten la Carta, en particular su artículo 7.** [AP.59]

3.2. El hecho de que el régimen de intercambio de información previa solicitud previsto en la sección I del capítulo II de la Directiva 2011/16 no

* 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.



incluya disposiciones relativas a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, en el contexto de la recogida de información que incumbe al Estado miembro requerido, no implica que la Directiva sea contraria a los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta. En efecto, de dicha Directiva resulta que, de conformidad con el artículo 51, apartado 1, de la Carta, corresponde a cada Estado miembro garantizar, en los procedimientos nacionales aplicados a efectos de dicha recogida, **la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el artículo 7 de la Carta**. De este modo, cada Estado miembro debe velar, en particular, porque cualquier posible limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el citado artículo 7, derivada de sus procedimientos nacionales, sea «establecida por la ley», en el sentido del artículo 52, apartado 1, de la Carta.

→ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [Lucha contra el fraude fiscal. Proporcionalidad]

👉 **Asunto 2º C-387/22. Sala Primera. ST.26.09.2024**

«Procedimiento Artículo 56 TFUE - Libre prestación de servicios - Sector de la construcción - Desplazamiento de trabajadores - Ventajas fiscales y sociales concedidas a los trabajadores y a las empresas de construcción - Exención del impuesto sobre la renta - Exención de cotizaciones al seguro de enfermedad - Reducción de las cotizaciones a la seguridad social - Normativa nacional que reserva el disfrute de estas ventajas únicamente a las prestaciones de construcción efectuadas en el territorio nacional - Normativa destinada a mantener la mano de obra en el territorio nacional y evitar el trabajo encubierto por motivos salariales - Comparabilidad de las situaciones - Razones imperiosas de interés general - Protección social de los trabajadores - Lucha contra el fraude fiscal - Proporcionalidad »

Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0387&qid=1598197480424

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 26 TFUE y 56 TFUE y del artículo 20 de la Directiva 2006/123/ del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO 2006, L 376, p. 36).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Nord Vest Pro Sani Pro SRL (en lo sucesivo, «Nord Vest Pro»), por una parte, y la Administración Provincial de Hacienda de Satu Mare (Rumanía) y la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca (Rumanía) [en lo sucesivo, conjuntamente, «autoridades tributarias»], por otra parte, relativo a la negativa de estas autoridades a reconocer

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





a los empleados del sector de la construcción que ejercen sus actividades en otros Estados miembros las ventajas fiscales y sociales de que disfrutaban los empleados del mismo sector que operan en territorio rumano]

→ MARCO JURÍDICO

- **Derecho de la Unión:** Directiva 2006/123, Directiva 96/71/CE, Reglamento n.º 883/2004

- **Derecho rumano:** Código Tributario. Órdenes números 611/2019 y 2165/2019

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Nord Vest Pro es una sociedad rumana que opera en el sector de la construcción. En el marco de sus actividades, presta servicios, en particular, en Alemania y en Austria, en forma de desplazamiento de trabajadores, con el fin de efectuar trabajos de construcción en el territorio de esos dos Estados miembros. Dicha fue objeto de una inspección por parte de las autoridades tributarias, a raíz de la cual se giró una liquidación el 10 de mayo de 2021. Según estas autoridades, la referida sociedad había considerado erróneamente que a los empleados que realizaban trabajos de construcción en Alemania y en Austria les era aplicable la exención prevista en el artículo 60, punto 5, del Código Tributario, relativa al impuesto sobre la renta. Según las citadas autoridades, en virtud del artículo 78, apartado 2, letra a), de dicho Código, el tipo aplicable a esos empleados era del 10 % de los rendimientos.

[Las autoridades consideraron también que Nord Vest Pro había incurrido en error al estimar que la reducción del tipo de cotización a la seguridad social y la exención del pago de las cotizaciones al seguro de enfermedad, previstas, respectivamente, en los artículos 138 bis y 154, apartado 1, letra r), del mencionado Código, eran aplicables a los empleados desplazados al extranjero, siendo así que, para este tipo de empleados, los tipos aplicables eran los previstos en los artículos 138, letra a), y 156 del mismo Código, a saber, un tipo del 25 % para las cotizaciones a la seguridad social y del 10 % para las relativas al seguro de enfermedad]

DOS. Habida cuenta de los elementos que preceden, la liquidación determinó las correcciones financieras que debían efectuarse en concepto de impuesto sobre la renta y de las cotizaciones mencionadas en el apartado anterior de la presente sentencia en un importe total de 331.906 RON (aproximadamente 67 255 euros). Mediante resolución de 18 de octubre de 2021, la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca desestimó la reclamación contra la referida liquidación tributaria presentada por Nord Vest Pro que interpuso recurso contra la resolución desestimatoria ante el Tribunal de Distrito de Satu Mare (Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

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





«¿Deben interpretarse los artículos 26 TFUE y 56 TFUE y el artículo 20 de la Directiva 2006/123 en el sentido de que se oponen a una normativa nacional según la cual el legislador rumano puede dar un trato fiscal diferente a las sociedades mercantiles rumanas en función de si desarrollan sus actividades en el territorio del Estado rumano o en el territorio de otros Estados [miembros de la Unión], de modo que la sociedad demandante que ha prestado servicios principalmente en el territorio de la República de Austria y de la República Federal de Alemania no disfruta de las exenciones fiscales de las que son beneficiarias otras sociedades del sector de la construcción que desarrollan su actividad en el territorio del Estado rumano?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

«El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que reserva las ventajas fiscales y sociales únicamente a los empleados de las empresas del sector de la construcción que ejercen sus actividades en el territorio de ese Estado miembro y que se encuentran en una situación comparable a la de las empresas del sector de la construcción cuyos empleados son desplazados a otros Estados miembros, siempre que esa normativa nacional esté justificada por razones imperiosas de interés general y respete el principio de proporcionalidad, lo que implica que su aplicación sea apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo»

→ FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL (PARTICULARES)

▪ **Cuestión previa:** sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

«En estas circunstancias, procede considerar que la resolución de remisión indica las razones que llevaron al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación de estas disposiciones, así como la relación que a su juicio existe, en el marco específico del litigio principal, entre dichas disposiciones y la normativa controvertida en el litigio principal. **Por lo tanto, procede estimar que, en esa medida, la petición de decisión prejudicial es admisible, y se ha de responder a ella en cuanto al fondo»**

▪ **Respuesta en cuanto al fondo.**

→ Sobre la cuestión prejudicial

Preliminar:

[---] **De ello se deduce que la presente petición de decisión prejudicial debe analizarse únicamente a la luz del artículo 56 TFUE.** [AP.37]

→ Sobre la existencia de una restricción a la libre prestación de servicios

1. Es preciso recordar:

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





- Que los Estados miembros deben ejercer sus competencias en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencia de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 41 y jurisprudencia citada). [AP.38]

- Que el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas en un Estado miembro (sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 20 y jurisprudencia citada). Constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 22 y jurisprudencia citada). [APS. 39 y 40]

2. En el presente asunto, de la resolución de remisión y de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, de conformidad con la normativa aplicable, las autoridades tributarias denegaron, por lo que respecta a los empleados de la sociedad demandante en el litigio principal, que habían sido desplazados al territorio de la República Federal de Alemania y de la República de Austria, las ventajas previstas en los artículos 60, punto 5, 138 bis y 154, apartado 1, letra r), del Código Tributario, que se conceden, en cambio, a los empleados que ejercen sus actividades en territorio rumano. **Estas ventajas consisten, en primer término, en la exención del impuesto sobre la renta de dichos empleados;** en segundo término, en la reducción de sus cotizaciones a la seguridad social, y, en tercer término, en la exención de sus cotizaciones al seguro de enfermedad. [AP.41]

3. Procede señalar que la normativa controvertida en el litigio principal se aplica de manera no discriminatoria a todas las empresas, tanto rumanas como extranjeras, del sector de la construcción, siempre que sus empleados ejerzan sus funciones en el territorio de Rumanía. No obstante, tal normativa, que establece un régimen fiscal y social diferente en función de que los empleados de que se trate desempeñen sus tareas en el Estado miembro en cuestión o en otros Estados miembros, aunque sea indistintamente aplicable a las empresas del sector de la construcción tanto rumanas como extranjeras que operan en territorio rumano, puede, sin embargo, disuadir a las empresas rumanas de prestar servicios de construcción en otro Estado miembro mediante el desplazamiento de sus trabajadores al territorio de ese Estado miembro. [APS.42y 43]

En efecto, tales medidas en favor de los empleados también pueden, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, reducir el coste de la mano de obra y conferir así una ventaja a las empresas, siempre que sus actividades se lleven a cabo en territorio rumano, haciendo menos atractiva la prestación de servicios en otro Estado miembro. [AP.44]

* 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. Para determinar si la normativa controvertida en el litigio principal puede considerarse, a pesar de su efecto restrictivo, compatible con la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 56 TFUE, **procede examinar si la diferencia de trato que establece afecta a situaciones que no son objetivamente comparables, o si está justificada por una razón imperiosa de interés general** (véase, por analogía, la sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 46 y jurisprudencia citada). [AP.45]

➤ Sobre la existencia de situaciones objetivamente comparables

4.1. Para determinar si una situación transfronteriza es comparable a una situación interna del Estado miembro debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta última (sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 47 y jurisprudencia citada). Además, únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva (sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 48 y jurisprudencia citada). [APS. 46 y 47]

4.2. En el presente asunto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional, proceder a su interpretación para comprobar la eventual existencia de situaciones objetivamente comparables. No obstante, es preciso señalar que, como alegó en esencia la Comisión en sus observaciones escritas, resulta que, habida cuenta del objeto y del contenido de la normativa controvertida en el litigio principal, las empresas constituidas en Rumanía que prestan servicios de construcción en ese Estado miembro y las empresas constituidas en Rumanía que prestan servicios de construcción desplazando a trabajadores a otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable, en la medida en que realizan las mismas actividades y están sujetas al régimen del Derecho rumano en lo que atañe a sus obligaciones relativas tanto al impuesto sobre la renta como a las cotizaciones al seguro de enfermedad y a la seguridad social. [APS.48 y 49]

4.3. Dicho esto, la dificultad para examinar si existe una diferencia objetiva entre la situación de las empresas del sector de la construcción cuyos empleados trabajan en territorio rumano y la de las empresas que prestan servicios de construcción en otros Estados miembros radica en que el órgano jurisdiccional remitente no expone en modo alguno el objetivo perseguido por las ventajas fiscales y sociales controvertidas en el litigio principal. [AP.50].

* 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.





4.4. El órgano jurisdiccional remitente podría llegar a considerar que, como alega el Gobierno rumano, la normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene por objeto aumentar el salario neto de los empleados que operan en el sector de la construcción en Rumanía, con el fin de contribuir a la protección social de esos empleados y responder, de este modo, a las dificultades en cuanto a mano de obra que caracterizan a dicho sector, las cuales pueden poner en peligro la propia viabilidad de este. A este respecto, si bien el citado Gobierno ha indicado que las estadísticas públicas demuestran que, aun disfrutando de las ventajas conferidas, los empleados en activo en Rumanía perciben salarios netamente inferiores a los salarios mínimos establecidos en otros Estados miembros, como la República Federal de Alemania y la República de Austria, procede señalar que esas estadísticas no excluyen que, en determinados casos, esos empleados puedan percibir los mismos salarios que los que realizan servicios de construcción en otros Estados miembros, puesto que, según las indicaciones que figuran en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, la exención del impuesto sobre la renta se aplica a los rendimientos mensuales brutos de hasta 30.000 RON. [APS. 51 y 52]

En estas circunstancias, resulta que la diferencia de trato establecida por la normativa controvertida en el litigio principal no refleja una diferencia de situaciones objetiva, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente [AP.53]

➤ Sobre la existencia de razones imperiosas de interés general

4.5 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, una restricción a la libre prestación de servicios solo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE, está justificada por razones imperiosas de interés general y respeta el principio de proporcionalidad, lo que implica que su aplicación sea apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para su consecución (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de junio de 2019, Austria/Alemania, C-591/17, EU:C:2019:504, apartado 139 y jurisprudencia citada, y de 7 de septiembre de 2022, Cilevičs y otros, C-391/20, EU:C:2022:638, apartado 65 y jurisprudencia citada). [AP.54]

4.6. En el presente asunto, si bien **el órgano jurisdiccional remitente no precisa el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida** en el litigio principal, el Gobierno rumano alega, en esencia, que dicha normativa está justificada por razones imperiosas de interés general relacionadas:

- en primer término, con la necesidad de garantizar la protección social de los empleados del sector de la construcción y unas condiciones de trabajo

* 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.





equitativas en el marco del mercado interior, reduciendo la diferencia salarial existente a escala de la Unión;

- a continuación, con el objetivo de luchar contra el trabajo encubierto y, al mismo tiempo, contra el fraude fiscal, y,

- por último, con los problemas específicos del sector rumano de la construcción provocados por la escasez de mano de obra a la que se enfrenta este sector debido a la migración alarmante al extranjero de los trabajadores cualificados en este ámbito por motivos salariales. [AP.55]

A) Por lo que respecta, en primer lugar, a la **necesidad de garantizar la protección social de los empleados** de dicho sector y unas condiciones de trabajo equitativas, procede recordar que entre las razones imperiosas de interés general reconocidas por el Tribunal de Justicia figuran tanto la protección de los trabajadores como el mantenimiento y la promoción del empleo como objetivos legítimos de política social (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, apartados 73 a 75 y jurisprudencia citada). [AP.56]

El Tribunal de Justicia también ha reconocido como razones imperiosas de interés general la **lucha contra el fraude**, en particular en el ámbito social, y la prevención de los abusos (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2019, Maksimovic y otros, C-64/18, C-140/18, C-146/18 y C-148/18, EU:C:2019:723, apartado 37 y jurisprudencia citada), así como la intención de evitar perturbaciones en el mercado laboral (sentencia de 14 de noviembre de 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche y otros, C-18/17, EU:C:2018:904, apartado 48 y jurisprudencia citada). [AP.57]

Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que, dado que la Unión tiene una finalidad económica y social, deben sopesarse los derechos derivados de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales con los objetivos perseguidos por la política social, entre los que figuran, en particular, como se desprende del artículo 151 TFUE, párrafo primero, la mejora de las condiciones de vida y de trabajo y una protección social adecuada (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, apartado 77 y jurisprudencia citada). [AP.58]

En el caso de autos, la normativa controvertida en el litigio principal permite ciertamente, en principio, conferir a los empleados del sector de la construcción que trabajan en Rumanía un aumento del salario neto en proporción a los importes correspondientes a las ventajas fiscales y sociales controvertidas en el litigio principal. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si esta normativa es apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la protección social de los empleados del sector 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.





construcción, al reducir la diferencia salarial existente a escala de la Unión y garantizar en particular que las empresas repercutan en la práctica las ventajas fiscales y sociales percibidas sobre los salarios abonados a los empleados con el consiguiente aumento de estos salarios. En el supuesto de que deba considerarse que dicha normativa es apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido es preciso además que la referida normativa no vaya más allá de lo necesario para la consecución de este objetivo». [APS. 59 y 60]

B) Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la **lucha contra el trabajo encubierto y el fraude fiscal**, es jurisprudencia reiterada que también constituyen razones imperiosas de interés general, que pueden justificar restricciones al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE, **la lucha contra el trabajo encubierto** (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de junio de 2006, Comisión/Francia, C-255/04, EU:C:2006:401, apartados 43, 46 y 52), la necesidad de garantizar una eficaz recaudación del impuesto (véanse, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2022, Airbnb Ireland y Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, apartado 63 y jurisprudencia citada) y la lucha contra el fraude fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Pharmacie populaire -La Sauvegarde y Pharma Santé -Réseau Solidaris, C-52/21 y C-53/21, EU:C:2022:127, apartado 48 y jurisprudencia citada). A este respecto, basta con señalar que la lucha contra el trabajo encubierto y el fraude fiscal **no puede justificar que se prive exclusivamente a las empresas cuyos empleados efectúan sus prestaciones laborales en otro Estado miembro de las ventajas fiscales y sociales controvertidas en el litigio principal. En efecto, no cabe presumir que el ejercicio de la libre prestación de servicios da lugar a casos de fraude.** [APS. 61 y 62]

C) Por lo que concierne, en tercer lugar, a los problemas específicos del sector rumano de la construcción relacionados con la escasez de mano de obra debida a la migración al extranjero de trabajadores cualificados en este ámbito por razones salariales, es jurisprudencia reiterada que los motivos de carácter meramente económico, como, en particular, el fomento de la economía nacional o el buen funcionamiento de esta, **no pueden servir de justificación para obstáculos prohibidos por el Tratado** (sentencia de 21 de diciembre de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, apartado 72 y jurisprudencia citada). [AP.63]

Dicho esto, como afirma, en esencia, la Abogada General en los puntos 45, 46 y 48 de sus conclusiones, consideraciones relacionadas con el objetivo de mitigar los riesgos sistémicos a los que se enfrenta un Estado miembro en un sector de indudable importancia para su desarrollo, como, en este caso, el sector de la construcción, con el fin de asegurar la viabilidad e incluso el porvenir de ese

* 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.



sector, **se asemejan a razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE**. Pues bien, la normativa nacional que confiere ventajas fiscales y sociales únicamente a las empresas cuyos empleados realizan sus prestaciones laborales en ese Estado miembro debe ser adecuada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo invocado y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo, extremo que deberá comprobar el órgano jurisdiccional remitente (véase, por analogía, la sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 73). **[AP.64]**

5. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que,

«el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que reserva las ventajas fiscales y sociales únicamente a los empleados de las empresas del sector de la construcción que ejercen sus actividades en el territorio de ese Estado miembro y que se encuentran en una situación comparable a la de las empresas del sector de la construcción cuyos empleados son desplazados a otros Estados miembros, siempre que esa normativa nacional esté justificada por razones imperiosas de interés general y respete el principio de proporcionalidad, lo que implica que su aplicación sea apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo» **[AP.65]**

II) SENTENCIAS (Reseña)

→ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 **IVA. 1º Asunto C-83/23. Sala Séptima. ST.05.9.2024**

Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0083&qid=1730053842124

«Procedimiento prejudicial - Armonización de las legislaciones fiscales - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - IVA indebidamente facturado y abonado - Rectificación de la factura - Liquidación del proveedor - Devolución del IVA al proveedor - Negativa de la autoridad tributaria a devolver el IVA directamente al adquirente - Prelación en el derecho a la devolución del IVA - Riesgo de doble devolución del IVA - Riesgo de pérdida de ingresos fiscales»

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





→ **Objeto del asunto:** interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio en el contexto de un litigio entre H GmbH, sociedad establecida en Alemania, y la Administración Tributaria M, (Alemania) en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado y la devolución de dicho impuesto por motivos de equidad]

→ MARCO JURÍDICO

- **Derecho de la Unión.** Directiva del IVA: artículo 167, 168 y 169

- **Derecho alemán.** Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios: artículo 14, apartado 4, artículo 14c, apartado 1, artículo 15, apartado. Ley General Tributaria: artículo 163.1 y artículo 227.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. H, la demandante en el litigio principal, sucedió a una sociedad comanditaria simple establecida en Alemania (en lo sucesivo, «KG»), cuyo objeto social era el arrendamiento de bienes muebles a otras empresas, en particular mediante contratos de venta y arrendamiento financiero. El litigio principal versa sobre seis operaciones de venta y arrendamiento financiero realizadas por KG a favor de E-GmbH, otra sociedad establecida en Alemania, durante los años 2007, 2008, 2010 y 2012. En el marco de cada una de estas operaciones, E-GmbH compraba un barco de motor nuevo a E-sr, sociedad establecida en Italia. Las facturas correspondientes llevaban la mención «entrega intracomunitaria» y no incluían el IVA. E-GmbH pagaba íntegramente el precio de compra de cada barco.

A raíz de cada una de estas compras [más arriba indicadas] E-GmbH y KG celebraban, inicialmente, un acuerdo de venta y arrendamiento financiero, que preveía, por un lado, la venta del barco a KG al precio de compra neto incrementado en el IVA alemán y, por otro lado, un acuerdo sobre un contrato de arrendamiento relativo a la transferencia a E-GmbH del derecho de disfrute del referido barco. A continuación, E-GmbH expedía a KG una factura por la venta del barco con mención expresa del IVA alemán, incluía dicho IVA en sus declaraciones fiscales y lo abonaba a la Administración Tributaria X (Alemania), que le correspondía. La factura no contenía indicación alguna sobre el lugar en que se

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





encontraba el barco en el momento de la venta. En sus declaraciones de IVA, KG deducía, en concepto de IVA soportado, el IVA mencionado en dicha factura. E-GmbH y KG celebraban, por último, un contrato de leasing del barco, por un período de treinta y seis meses.

DOS. Con ocasión de una inspección de E-GmbH relativa al año 2008, la Administración tributaria comprobó que, en el momento en que E-GmbH había vendido los barcos a KG, estos no se encontraban en Alemania, sino en Italia. En octubre de 2012, E-GmbH informó a KG de que había incluido erróneamente el IVA alemán en dos facturas, emitidas en abril y octubre de 2008, respectivamente, y le indicó que iba a regularizar dichas facturas.

A raíz de una inspección del IVA practicada en los locales de KG, el inspector consideró que las entregas de barcos debían calificarse de entregas sin transporte que, según el artículo 31 de la Directiva del IVA en relación con el artículo 3, apartado 7, de la UStG, no estaban sujetas a imposición en Alemania, sino en Italia, donde se encontraban dichos barcos en el momento de su venta. Consideró que el IVA facturado por E-GmbH a KG se adeudaba en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA y del artículo 14c de la UStG, pero que KG no podía deducirlo en concepto de IVA soportado. La Administración Tributaria M se adhirió a esta apreciación y, de conformidad con el artículo 173, apartado 1, punto 1, de la AO, giró a KG una liquidación complementaria del IVA que reducía el importe del IVA deducido por dicha sociedad correspondiente al ejercicio 2008, en el que se habían emitido dos facturas de venta de barco. Ulteriormente, desestimó por infundada la reclamación formulada contra dicha liquidación complementaria.

TRES. Durante los años 2006, 2010 y 2012 se habían emitido otras cuatro facturas de venta de barco. La Administración Tributaria M giró asimismo liquidaciones complementarias del IVA correspondientes a los años 2007 y 2010, relativas a la deducción del IVA soportado por las facturas emitidas por los años 2006 y 2010. Dado que la reclamación presentada contra dichas liquidaciones complementarias fue desestimada por infundada por la Administración Tributaria M, KG le abonó dicho IVA. Por último, KG no practicó ninguna deducción del IVA por las referidas ventas de barcos en la declaración anual del IVA del año 2012.

CUATRO. En 2014, E-GmbH fue objeto de un procedimiento de insolvencia. El administrador concursal encargado de la liquidación de esta sociedad rectificó las seis facturas relativas a la entrega de los barcos, suprimiendo la mención del IVA que figuraba erróneamente en ellas. La Administración Tributaria X indicó que el administrador concursal había presentado las facturas regularizadas el 10 de diciembre de 2014 y que había presentado una solicitud de rectificación el 8 de enero de 2015. Estimó dicha solicitud y devolvió el IVA correspondiente, que fue transferido a la masa, e informó al representante fiscal del administrador concursal de que estaba obligado a someter las operaciones al IVA en Italia. Sin embargo,

* 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.





según la demandante en el litigio principal, el administrador concursal se negó a emitir facturas que incluyeran el IVA italiano. La demandante en el litigio principal no demandó a E-GmbH para obtener tales facturas.

KG solicitó a la Administración Tributaria M, sobre la base del artículo 163 de la AO, por razones de equidad, que calculara de nuevo el IVA correspondiente a los años 2007, 2008, 2010 y 2012. La Administración tributaria desestimó esta solicitud y, a continuación, desestimó asimismo la reclamación de KG contra esta resolución por infundada.

El recurso interpuesto por la demandante en el litigio principal ante el Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf (Alemania) fue desestimado debido a que la Administración Tributaria M no estaba obligada a devolverle el IVA indebidamente facturado, puesto que dicho IVA se había abonado a la masa de E-GmbH. Además, según dicho órgano jurisdiccional, la demandante en el litigio principal no tiene contra E-GmbH acción civil alguna para la devolución de dicho IVA, sino que únicamente tiene derecho a que se le expida una factura que incluya el IVA italiano. La demandante en el litigio principal interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Puede el beneficiario de una prestación establecido en territorio nacional ejercitar una acción directa contra la Administración tributaria nacional, de conformidad con la sentencia [de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167)], cuando

a) el beneficiario de la prestación ha recibido de un proveedor establecido también en territorio nacional una factura con indicación del impuesto nacional, el beneficiario ha pagado esta factura y el proveedor ha liquidado debidamente el impuesto consignado en la factura;

b) no obstante, la prestación objeto de la factura es una operación realizada en otro Estado miembro;

c) al beneficiario de la prestación se le deniega por tanto la deducción del impuesto soportado, al no tratarse de un impuesto legalmente devengado en el territorio nacional.

d) a continuación, el proveedor rectifica la factura suprimiendo toda mención del impuesto nacional, de manera que el importe de la factura se reduce en la cuantía del impuesto suprimido;

e) como consecuencia de la apertura de un procedimiento de insolvencia sobre el patrimonio del proveedor, el beneficiario de la prestación no puede entablar una acción de reclamación de cantidad contra este, y

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





f) el proveedor, que hasta el momento no estaba registrado en el otro Estado miembro, tiene la posibilidad de registrarse a efectos del IVA y de utilizar el número de identificación fiscal asignado en ese Estado miembro para expedir una factura al beneficiario de la prestación consignando en ella el impuesto devengado en dicho Estado miembro, lo cual conferiría al destinatario el derecho a la deducción en dicho Estado miembro por el procedimiento especial previsto en la Directiva [2008/9]?

2) ¿Es decisivo para la respuesta que deba darse a esta cuestión el hecho de que la Administración tributaria nacional haya devuelto al proveedor el impuesto pagado, como consecuencia directa de la rectificación de la factura, a pesar de que el proveedor, a raíz de la apertura del procedimiento de insolvencia sobre su patrimonio, no ha reembolsado importe alguno al beneficiario de la prestación?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), debe interpretarse en el sentido de que,

«el beneficiario de una prestación no puede solicitar directamente a la Administración tributaria del Estado miembro en cuyo territorio está establecido la devolución del IVA pagado al proveedor de esa prestación que ha facturado erróneamente el IVA nacional de ese Estado miembro en lugar del IVA legalmente devengado en otro Estado miembro y lo ha ingresado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro en el supuesto de que estas últimas ya hayan devuelto el IVA al proveedor de la prestación, que es objeto de un procedimiento de liquidación»

👉 IVA. 2º Asuntos C-639/22 y C-644/22. Sala Cuarta. ST.05.09.2024

Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0639&qid=1730054065354

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Exenciones - Artículo 135, apartado 1, letra g) - Gestión de fondos comunes de inversión - Concepto - Fondos de pensiones - Comparabilidad con un organismo de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) - Riesgo de inversión soportado por los partícipes - Alcance- Necesidad de una comparación con un fondo de pensiones que el Estado miembro de que se trate considera un fondo común de inversión»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al

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





sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de seis litigios entre, en primer lugar, en el asunto C-639/22, X, un fondo de pensiones profesional obligatorio, y, en los asuntos C-643/22 y C-644/22, respectivamente, Stichting BPL Pensioen y Stichting Bedrijfstakpensioensfonds voor het levensmiddelenbedrijf (BPFL), fondos de pensiones sectoriales, y el Inspector de la Administración Tributaria de Utrecht (Países Bajos); en segundo lugar, en los asuntos C-640/22 y C-641/22, entre, respectivamente, por una parte, Fiscale Eenheid Achmea BV, una empresa que prestó servicios a un fondo sectorial de pensiones, e Y, un fondo de pensiones de empresa, y, por otra, el Inspector de la Administración Tributaria de Ámsterdam (Países Bajos) y, por último, en tercer lugar, en el asunto C-642/22, entre Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten, un fondo de pensiones profesional obligatorio, y el Inspector de la Administración Tributaria de Maastricht (Países Bajos), en relación con la aplicación de la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) prevista en el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA a dichos fondos de pensiones]

→ MARCO JURÍDICO

- **Derecho de la Unión.** Directiva del IVA: artículo 2, apartado 1, letra c); artículo 135, apartado 1, letra g). Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios: artículo 1.

- **Derecho neerlandés.** Ley por la que se sustituye el impuesto existente sobre el volumen de negocios por un impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al sistema del impuesto sobre el valor añadido (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 28 de junio de 1968: artículo 11, apartado 1, letra i), punto 3.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Las recurrentes en los litigios principales en los asuntos C-639/22 y C-641/22 a C-644/22, a saber, respectivamente, X, Y, Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten, Stichting BPL Pensioen y Stichting Bedrijfstakpensioensfonds voor het levensmiddelenbedrijf (BPFL), son fondos de pensiones neerlandeses que contrataron servicios de gestión de capital a un gestor de inversiones establecido fuera de los Países Bajos. En el asunto C-640/22, la recurrente en el litigio principal, Fiscale Eenheid Achmea, sociedad neerlandesa, prestó servicios de gestión de capital a un fondo de pensiones sectorial. Estas recurrentes impugnan ante el Tribunal de Primera Instancia de Güeldres (Países Bajos), que es el órgano jurisdiccional remitente en cada uno de los asuntos mencionados en el apartado anterior, el importe del IVA calculado por los Inspectores de las Administraciones Tributarias de Utrecht (Ámsterdam) y Maastricht (en lo sucesivo, «Administración

* 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.





Tributaria») por la adquisición de los referidos servicios de gestión de capital. Consideran que el fondo de pensiones que ha adquirido o al que se han prestado esos servicios constituye un «fondo común de inversión» en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA. Por ello, consideran que la adquisición o la prestación de los referidos servicios está exenta en virtud del artículo 11, apartado 1, letra i), punto 3, de la Ley por la que se sustituye el impuesto existente sobre el volumen de negocios por un impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al sistema del impuesto sobre el valor añadido (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en su versión aplicable a los litigios principales.

DOS. De las resoluciones de remisión se desprende que el sistema neerlandés de pensiones de jubilación comprende tres pilares, a saber, la pensión legal básica, los regímenes de pensiones organizados por los empresarios y los regímenes individuales de pensiones de carácter voluntario. El segundo pilar, regulado, según el órgano jurisdiccional remitente, por la Ley sobre las Normas en Materia de Pensiones (en lo sucesivo, «Ley de Pensiones»), abarca los fondos de pensiones de empresa y los fondos de pensiones sectoriales. Los fondos de pensiones profesionales obligatorios, en el sentido de la Ley relativa al Régimen de Pensiones Profesionales Obligatorias, también están comprendidos, según el órgano jurisdiccional remitente, en este segundo pilar.

TRES. El órgano jurisdiccional remitente:

- Considera que los fondos de pensiones de que se trata en los litigios principales son, en los asuntos C-639/22 y C-642/22, fondos de pensiones profesionales obligatorios, en los asuntos C-640/22, C-643/22 y C-644/22, fondos de pensiones sectoriales y, en el asunto C-641/22, un fondo de pensiones de empresa, así como que, en cada una de las peticiones de decisión prejudicia, el régimen de pensiones creado por los fondos de pensiones de que se trata se basa en un «contrato sobre las prestaciones de jubilación», que se caracteriza por el pago de prestaciones de jubilación fijas. Se trata, según afirma, de uno de los tres tipos de contratos previstos en la Ley de Pensiones. Señala que este contrato se distingue del «contrato sobre las aportaciones», que establece aportaciones determinadas que posteriormente se convierten en prestaciones de jubilación fijas o variables, y del «contrato sobre el capital», que tiene por objeto un capital determinado, convertido posteriormente en prestaciones de jubilación fijas o variables.

- Señala que:

- los fondos de pensiones están sujetos a supervisión estatal en lo tocante al respeto de un nivel medio de cobertura respecto a la relación entre sus activos y el valor actualizado de los compromisos de esos fondos en materia de pensiones [Precisión: el nivel medio de cobertura y los fondos propios de un fondo de pensiones determinan la situación financiera de ese fondo y, en gran

* 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.





medida, el nivel de las aportaciones y de las eventuales reducciones de estas, así como la concesión de complementos condicionales a las prestaciones de jubilación (indexación) o la eventual reducción de estas y de los derechos a obtener una pensión].

- el fondo de pensiones determina el importe de las aportaciones que deben abonarse de modo que cubran el aumento de los fondos propios exigido por el incremento de los compromisos en materia de pensiones, teniendo en cuenta también las previsiones relativas al rendimiento de las inversiones.
- para determinados fondos de pensiones, a saber, los que son objeto de los asuntos C-640/22, C-643/22 y C-644/22, el comité de gestión de cada fondo fija el importe de las aportaciones abonadas a esos fondos previa concertación con las organizaciones de empresarios y de trabajadores. El empresario abona las aportaciones, que retiene en parte del salario del trabajador. En el caso del fondo de pensiones Y, que es objeto del asunto C-641/22, la aportación se determina por cada partícipe individual, pero está limitada. En este último asunto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que los empresarios actuaron como garantes, entre 2014 y 2020, hasta un importe de 250 millones de euros que podía servir para completar las aportaciones en caso de que estas resultaran insuficientes para garantizar los derechos de pensión previstos. En los asuntos C-639/22 y C-642/22, los partícipes realizan sus aportaciones sobre la base de los ingresos profesionales o de los beneficios de su empresa.

CUATRO. En todos los litigios principales, a excepción del asunto C-639/22, los derechos de pensión y las prestaciones de jubilación en los regímenes de pensiones de que se trata se calculan sobre la base de la retribución y del número de años de empleo de cada trabajador. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente expone que el importe de esos derechos de pensión y de las referidas prestaciones de jubilación en los regímenes de pensiones de que se trata en esos litigios puede sufrir modificaciones. Este importe puede incrementarse, por ejemplo, por referencia a la evolución del índice de precios al consumo. El comité de gestión de cada fondo de pensiones decidirá la concesión de ese complemento. En el asunto C-644/22, el órgano jurisdiccional remitente precisa que la concesión de un eventual complemento se financia íntegramente mediante el rendimiento de las inversiones efectuadas por el fondo de pensiones en cuestión.

En el régimen de pensiones controvertido en el asunto C-639/22, el órgano jurisdiccional remitente indica que la pensión de vejez se fija en función del número de trimestres de cotización. Se trata, según dicho órgano jurisdiccional, de una pensión de referencia, cuyo importe puede incrementarse con respecto al año anterior por el comité de gestión del fondo de pensiones según una fórmula determinada, si los medios financieros son suficientes.

* 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.





Según el órgano jurisdiccional remitente, en el régimen de pensiones controvertido en el asunto C-641/22, el comité de gestión decide anualmente, siempre que lo permita la situación patrimonial del fondo, si se concede un complemento a los derechos de pensión y prestaciones de jubilación y, en su caso, en qué medida. En el controvertido en el asunto C-642/22, se concede anualmente un complemento del 2 % sobre los derechos de pensión y prestaciones de jubilación. En función de la situación financiera del fondo de pensiones, el comité de gestión de ese fondo podrá decidir conceder un complemento más elevado, que se financia en parte con las aportaciones y en parte con la rentabilidad de los excedentes del capital invertido.

Por el contrario, un fondo de pensiones puede estar obligado a reducir el importe de esos derechos y prestaciones, como en el asunto C-641/22, por lo que respecta al porcentaje de acumulación de los derechos de pensión para el año 2020. Tales reducciones y aumentos están regulados por la Ley de Pensiones. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que no puede concederse ningún complemento si el nivel medio de cobertura ha disminuido por debajo de un determinado umbral. Así, según el órgano jurisdiccional remitente, en el asunto C-644/22, el fondo de pensiones solo pudo conceder un complemento en el año 2009. Señala, además, que, al haberse deteriorado la situación económica de dicho fondo, se presentó un plan de saneamiento al Banco Central (Países Bajos), que estableció una reducción del 0,85 % de las pensiones acumuladas.

CINCO. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si los fondos de pensiones de que se trata en los litigios principales deben considerarse «fondos comunes de inversión» **que pueden acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA.**

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA en el sentido de que puede considerarse que los partícipes de un fondo de pensiones como el controvertido en el asunto principal soportan un riesgo de inversión, e implica ello que el fondo de pensiones es un "fondo común de inversión" a efectos de dicha disposición? ¿Reviste a este respecto alguna importancia:

- que los partícipes soporten un riesgo de inversión individual, o bien basta con que los partícipes en su conjunto, y ninguna otra persona, soporten las consecuencias de los resultados de las inversiones;
- cuál sea el alcance del riesgo colectivo o individual;
- la medida en que el importe de la prestación de jubilación dependa también de otros factores, tales como el número de años de acumulación de la pensión, la cuantía del salario y el tipo de interés actuarial?

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





2) ¿Implica el principio de neutralidad fiscal que, para la aplicación del artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, en el caso de fondos que no sean OICVM, no debe apreciarse únicamente si aquellos son equiparables a un OICVM, sino también si, desde el punto de vista del consumidor medio, son equiparables a otros fondos que no son OICVM pero que sí tienen la consideración de fondos comunes de inversión en el Estado miembro?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que,

«solo puede considerarse que los partícipes de un fondo de pensiones que se instrumenta, en virtud de un régimen de pensiones colectivo, mediante un contrato de pensión que establece derechos de pensión y prestaciones de jubilación cuyo importe, pese a que se defina sobre la base de una pensión de referencia o de los ingresos profesionales y del número de años de empleo de cada partícipe, puede variar, bajo determinadas condiciones, como consecuencia de los resultados de las inversiones efectuadas por ese fondo de pensiones soportan el riesgo de inversión cuando ese importe depende, con carácter principal, de los resultados de esas inversiones. Para llevar a cabo tal apreciación, no son pertinentes ni el número de años de acumulación de los derechos de pensión de un partícipe ni el hecho de que la acumulación de derechos de pensión haya sido interrumpida en un determinado momento por lo que respecta a un fondo de pensiones. El hecho de que el riesgo sea soportado individual o colectivamente, en particular en caso de insolvencia, o el hecho de que un empresario se haya prestado como garante durante un determinado período para la acumulación prevista de los derechos de pensión constituyen, por su parte, factores pertinentes, sin ser, como tales, determinantes»

2) El artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que,

«para determinar si un fondo de pensiones que no es un organismo de inversión colectiva en valores mobiliarios puede acogerse a la exención prevista por esta disposición, no solo se exige efectuar una comparación con ese organismo, sino también apreciar si, a la vista de la situación jurídica y financiera del partícipe con respecto a ese fondo de pensiones, el mencionado fondo de pensiones es comparable a otros fondos que, sin constituir organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, son considerados por el Estado miembro de que se trata

* 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.





como fondos comunes de inversión en el sentido de la referida disposición»

👉 IVA. 3º Asunto C- 243/23. Sala Segunda. ST.12.09.2024

Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0243&qid=1730049681051

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 187 -Regularización de deducciones - Período de regularización ampliado para los bienes inmuebles de inversión - Concepto de "bienes de inversión" - Artículo 190 - Facultad de los Estados miembros de considerar bienes de inversión los servicios que tengan características similares a las que normalmente se atribuyen a estos bienes -Obras de ampliación y renovación de un edificio - Posibilidad prevista en el Derecho interno de asimilar tales obras a la construcción o a la adquisición de un bien inmueble - Limitaciones - Efecto directo del precitado artículo 190 - Margen de discrecionalidad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 187 y 189 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Estado belga/Servicio Público Federal Tributario, en lo sucesivo, «Administración Tributaria») y L BV en relación con la duración del período de regularización aplicable a las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) pagado por las obras realizadas en un inmueble utilizado por L BV para su actividad económica]

→ MARCO JURÍDICO

- **Derecho de la Unión.** Sexta Directiva

- **Derecho belga.** Ley por la que se aprueba el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 3 de julio de 1969, en su versión aplicable al procedimiento principal (en lo sucesivo, «Código del IVA»)

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. L BV es una sociedad de abogados. Para el ejercicio de esta actividad económica, dispone de un bien inmueble, que su administrador también utiliza como vivienda. Durante los años 2007 a 2015, se realizaron obras importantes en dicho inmueble, tras las cuales este consta de dos edificios renovados, uno principal y otro intermedio, así como de un sótano, un anexo acristalado y un hueco de ascensor de nueva construcción. Los distintos espacios están comunicados entre sí por pasillos situados en la planta baja y en la primera planta y, además, el hueco de ascensor da acceso a todas las plantas del edificio principal y del edificio

* 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.





intermedio. A mediados de 2015, las obras concluyeron por completo y el edificio pudo volver a estar en funcionamiento atrayéndosele una única «renta ficticia» al conjunto del inmueble, que ascendía a 2.456 euros antes del inicio de las obras y a 3.850 euros, tras su ejecución. El inmueble reformado se destinaba en un 40 % para uso privado y en un 60 % para uso profesional.

DOS. El 1 de enero de 2014, el Reino de Bélgica suprimió la exención del IVA aplicable hasta ese momento al ejercicio de la abogacía, por lo que desde entonces L BV está registrado como sujeto pasivo del IVA. Posteriormente, L BV regularizó las deducciones del IVA, deduciendo una parte del IVA pagado por los costes de las obras en cuestión, que no había podido deducir cuando su actividad estaba exenta, en la medida en que consideraba que el período de regularización aplicable a dichas obras aún estaba en curso. A este respecto, L BV se basó en la premisa de que dichas obras eran bienes inmuebles de inversión sujetos a un período de regularización ampliado de quince años, y no al período normal de regularización de cinco años aplicable a los bienes de inversión distintos de los inmuebles.

El 28 de agosto y el 1 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria llevó a cabo una inspección fiscal sin notificación previa en el domicilio social de L BV, en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2014 y el 30 de septiembre de 2015. A raíz de esta inspección, la Administración Tributaria, aun admitiendo que L BV tenía derecho, en principio, a regularizar las deducciones del IVA relativo a las obras inmobiliarias en cuestión, concluyó que dichas obras no habían conducido a la construcción de un nuevo edificio, sino únicamente a la mejora y renovación del inmueble existente, por lo que debía aplicarse el período de regularización de cinco años. De este modo, al considerar que procedía corregir la regularización de las deducciones relativas a dichas obras realizada por L BV, la Administración Tributaria notificó el 25 de octubre de 2017 a esta última una providencia de apremio en la que se declaraba que L BV era deudora de un determinado importe del IVA correspondiente a dichas deducciones.

En el marco de un recurso interpuesto por L BV, el Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, División de Gante (Bélgica) consideró, mediante sentencia de 10 de marzo de 2020, que el conjunto del anexo acristalado y el hueco de ascensor construidos por dicha sociedad, así como el edificio intermedio renovado por esta, debían considerarse partes de nueva construcción de un edificio, constitutivas de bienes inmuebles de inversión, de modo que, según dicho Tribunal, L BV tenía derecho a deducir el 60 % del IVA correspondiente a dichas obras. La Administración Tributaria recurrió dicha sentencia en apelación ante el Tribunal de Apelación de Gante (Bélgica), órgano jurisdiccional remitente. Por su parte, L BV se adhirió a la apelación.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

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





«1) ¿Se oponen los artículos 187 y 189 de la Directiva [del IVA] a una normativa como la controvertida en el asunto principal (es decir, los artículos 48, apartado 2, y 49 del Código del IVA, en relación con el artículo 9 del [Real Decreto n.º 3]), en virtud de la cual el período de revisión (regularización) ampliado (de quince años) en caso de transformación de un edificio existente solo se aplicará si, tras la ejecución de las obras, sobre la base de los criterios de Derecho interno, existe un "edificio nuevo" en el sentido del artículo 12 de dicha Directiva, a pesar de que la vida útil de un edificio renovado de forma sustancial (que, no obstante, sobre la base de criterios administrativos de Derecho interno, no puede calificarse de "edificio nuevo" en el sentido del precitado artículo 12) es igual a la vida útil de un edificio nuevo, que es considerablemente superior al período de cinco años contemplado en el artículo 187 mencionado anteriormente, como se manifiesta, en particular, en el hecho de que las obras realizadas se amortizan durante un período de treinta y tres años, que es también el período de amortización de los edificios nuevos?

2) ¿Tiene efecto directo el artículo 187 de la Directiva [del IVA], de modo que pueda invocar la aplicación del período de revisión (regularización) de quince años un sujeto pasivo que ha realizado obras en un edificio, sin que dichas obras den lugar a que el edificio transformado sea calificado, sobre la base de criterios de Derecho interno, de "edificio nuevo" en el sentido del artículo 12 de la citada Directiva, cuando dichas obras tienen una vida útil igual a la vida útil de tales edificios nuevos, a los que sí se aplica el período de revisión (regularización) de quince años?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 190 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 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que,

«se opone a una normativa nacional relativa a la regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en virtud de la cual el período de regularización ampliado establecido con arreglo al artículo 187 para los bienes inmuebles de inversión no es aplicable a las obras inmobiliarias, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de la misma Directiva, que supongan una ampliación importante o una renovación sustancial del inmueble afectado por dichas obras y cuyos efectos tengan una vida útil coincidente con la de un edificio nuevo»

2) El artículo 190 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que,

* 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.





«tiene efecto directo, de modo que un sujeto pasivo puede invocarlo ante el juez nacional contra la Administración tributaria competente para que se aplique el período de regularización ampliado establecido para los bienes inmuebles de inversión a las obras inmobiliarias realizadas en su beneficio, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de la citada Directiva, en el supuesto de que dicha Administración se haya negado a aplicar este período de regularización ampliado, basándose en una normativa nacional como la mencionada en la primera cuestión prejudicial»

IVA. 4º Asunto C-248/23. Sala Primera. ST.12.09.2024

Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0248&qid=1730049826116

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 90, apartado 1 - Reducción de la base imponible en caso de reducción del precio después del momento en que la operación queda formalizada - Contribuciones abonadas por una empresa farmacéutica al organismo del seguro de enfermedad estatal - Normativa fiscal nacional que excluye de la reducción de la base imponible las contribuciones pagadas por una empresa farmacéutica al organismo público del seguro de enfermedad en virtud de una obligación legal»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 90, 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»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Novo Nordisk A/S y la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos») en relación con la negativa de esta última a conceder a Novo Nordisk el derecho a deducir de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado las contribuciones que había pagado, en virtud de una obligación legal, al Organismo Gestor del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad, Hungría; en lo sucesivo, «NEAK»].

→ MARCO JURÍDICO

- **Derecho de la Unión.** Directiva del IVA: artículos 78, 90, 401.

- **Derecho húngaro.** Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido: artículo 65. Ley XCVIII de 2006, sobre disposiciones generales relativas al suministro fiable y económicamente viable de medicamentos y material médico y sobre la comercialización de medicamentos: artículos 36. 37, 40 y 40/A. (Gyftv)

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





→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Novo Nordisk es una sociedad danesa que fabrica y distribuye medicamentos. En el marco de su actividad, vende sus medicamentos en Hungría. La comercialización al por menor de medicamentos en este Estado miembro se efectúa, con excepción de los hospitales, a través de las farmacias. Estas se abastecen de distribuidores al por mayor y, los mayoristas, de sociedades de distribución de productos farmacéuticos como Novo Nordisk.

DOS. El NEAK puede subvencionar determinados medicamentos mediante un sistema de «subvención del precio de compra». En virtud de este sistema, el NEAK concede una subvención sobre el precio de compra de los medicamentos vendidos con receta médica y financiados por la seguridad social en el marco de tratamientos ambulatorios (en lo sucesivo, «subvención de la seguridad social»). El pago del precio del medicamento subvencionado se reparte entre el NEAK y el paciente. Este último paga a la farmacia una cantidad, denominada «precio subvencionado», que corresponde a la diferencia entre el precio del medicamento y el importe de la subvención de la seguridad social. El NEAK reembolsa a posteriori a la farmacia el importe de esta subvención. El precio de los medicamentos percibido por las farmacias, que constituye la base imponible del IVA, tiene, por tanto, dos componentes: por una parte, la subvención de la seguridad social y, por otra parte, el «precio subvencionado» pagado por el paciente. Así pues, la farmacia está obligada a pagar el IVA correspondiente tanto al importe pagado por el paciente como a la cantidad pagada por el NEAK.

TRES. Novo Nordisk pertenece a un grupo de empresas que celebró con el NEAK, en nombre propio y por cuenta de Novo Nordisk, un contrato sobre una cartera de productos subvencionados y contratos sobre el volumen de la financiación (en lo sucesivo, «contratos de financiación»). En virtud de los contratos de financiación, Novo Nordisk se comprometía a pagar al NEAK, sobre la cantidad de medicamentos subvencionados que comercializaba, contribuciones por un importe definido en los contratos, contribuciones que se detraían del volumen de negocios procedente de la venta de dichos medicamentos.

Por otra parte, en virtud de los artículos 36, apartado 1, y 40/A, apartado 1, de la Gyftv, Novo Nordisk, como distribuidor de medicamentos, está sujeto a una obligación legal conforme a la cual debe abonar importes que corresponden, respectivamente, al 20 % y al 10 % de una parte de las subvenciones de la seguridad social correspondientes a todos los medicamentos vendidos por Novo Nordisk, distribuidos en farmacias y financiados con fondos públicos (en lo sucesivo, «obligación legal»). Las cantidades adeudadas en concepto de dicha obligación se ingresan en la cuenta de la Administración tributaria, que las transfiere inmediatamente a la cuenta del Fondo del Seguro de Enfermedad gestionado por el NEAK. Con el cumplimiento de dicha obligación, Novo Nordisk

* 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.





renuncia a una parte de la contrapartida recibida de los mayoristas por la venta de los medicamentos, reduciendo así su volumen de negocios en un porcentaje predeterminado y fijado por la normativa nacional. La propia existencia de la obligación legal y, en su caso, el importe global adeudado en tal concepto depende de la cantidad de medicamentos vendidos y de la cuantía de la subvención de la seguridad social.

CUATRO. En su condición de distribuidor de medicamentos, Novo Nordisk presentó a la Administración tributaria de primer grado una declaración rectificativa del IVA correspondiente al mes de enero de 2016, que incluía una reducción de la base imponible para el período en cuestión. El importe de esta reducción correspondía a los pagos efectuados por Novo Nordisk en aplicación de los contratos de financiación y de la obligación legal. La Administración tributaria de primer grado rechazó esta declaración rectificativa por considerar que no permitía la reducción a posteriori de la base imponible. La Dirección de Recursos, ante la que Novo Nordisk recurrió dicha resolución, consideró, basándose en la sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818), que Novo Nordisk podía deducir de la base imponible las cantidades que había abonado en virtud de los contratos de financiación.

Sin embargo, la Dirección de Recursos no aceptó deducir de dicha base imponible los pagos efectuados por Novo Nordisk en virtud de la obligación legal (en lo sucesivo, «pagos controvertidos»). La Dirección de Recursos consideró que dichos pagos, que se habían efectuado en virtud de una obligación prevista por la Ley, no constituían una reducción del precio deducible de la base imponible del IVA. En efecto, estimó que los pagos efectuados en virtud de los artículos 36, apartado 1, y 40/A, apartado 1, de la Gyftv deben considerarse un impuesto, dado que, por una parte, no están destinados al consumidor final, sino a la Administración tributaria, y, por otra parte, son esencialmente un medio para alcanzar objetivos presupuestarios y sanitarios. Novo Nordisk recurrió la resolución de la Dirección de Recursos ante el Tribunal General de la Capital (Hungría), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la [Directiva del IVA] en el sentido de que es incompatible con él la normativa nacional controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual una empresa farmacéutica que efectúa *ex lege* pagos al organismo del seguro de enfermedad estatal en función del volumen de negocios obtenido por productos farmacéuticos que cuentan con financiación pública no tiene derecho a reducir *a posteriori* la base imponible, por el hecho de que los pagos se efectúan *ex lege*, de que cabe deducir de la base de la obligación de pago tanto los pagos efectuados con arreglo a un contrato sobre el volumen de la financiación como las inversiones realizadas por la empresa en investigación y

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





desarrollo para el sector sanitario y de que la cantidad que procede satisfacer se recauda por la autoridad tributaria estatal, quien la transfiere inmediatamente al organismo del seguro de enfermedad estatal?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 90, 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, debe interpretarse en el sentido de que,

«se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una empresa farmacéutica que está obligada a abonar, en beneficio del organismo del seguro de enfermedad estatal, una parte de su volumen de negocios procedente de sus ventas de productos farmacéuticos financiados con fondos públicos no tiene derecho a reducir a posteriori de la base imponible dichos pagos, teniendo en cuenta que estos se efectúan ex lege, que su base imponible puede reducirse deduciendo los pagos efectuados en virtud de un contrato de financiación y los gastos soportados por la empresa para investigación y desarrollo en el sector sanitario, y que las cantidades adeudadas son percibidas por la Administración tributaria, que las transfiere inmediatamente al organismo del seguro de enfermedad estatal»

👉 IVA. 5º Asunto C-429/23. Sala Séptima. ST.12.09.2024

Documento original: [62023CJ0429](#)

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) -Directiva2006/112/CE - Derecho a deducir - Plazos de declaración y de pago de determinados impuestos - Prórroga debido a la pandemia de COVID-19 - Denegación del ejercicio del derecho a deducir el IVA - Caducidad -Principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del IVA»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 184 y 186 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre NARE-BG EOOD y el Director de la Dirección Recursos y práctica en materia de fiscalidad y de seguridad social de la ciudad de Varna de la administración central de la Agencia Nacional de Recaudación (Bulgaria), en lo sucesivo, «Director», en relación con 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.





negativa de este a permitir a NARE-BG ejercer su derecho a deducir el IVA soportado por operaciones sujetas realizadas antes de su registro a efectos del IVA]

→ MARCO JURÍDICO

- **Derecho de la Unión.** Directiva del IVA: artículos 167, 178, 179, 180, 184, 185 y 186.

- **Derecho búlgaro.** Ley del impuesto sobre el valor añadido, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»): artículos 72, 74, 75, 124.4, 125 y 126. Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZKPO»): artículos 1.4, 93 y 94.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. NARE-BG es una sociedad búlgara que adquiere terrenos con el fin de construir en ellos inmuebles, actividad esta que confía a subcontratistas. Durante los años 2017 a 2019, en el marco de un proyecto inmobiliario en Varna (Bulgaria), esta sociedad recibió setenta y una facturas emitidas por subcontratistas por un importe total de IVA que ascendía a 117.458,80 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 60.050 euros). El 25 de noviembre de 2019, dicha sociedad fue registrada a efectos del IVA, con arreglo al artículo 100, apartado 1, de la ZDDS. Respecto a los períodos impositivos comprendidos entre el 25 de noviembre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, NARE-BG presentó declaraciones del IVA que no implicaban ingreso o devolución de dicho impuesto.

DOS. El 13 de marzo de 2020, se declaró el estado de emergencia en el territorio de la República de Bulgaria debido a la pandemia de COVID-19, con efectos desde el 13 de marzo hasta el 13 de abril de 2020. El estado de emergencia fue ampliado progresivamente hasta el 30 de abril de 2021. En ese contexto, se adoptó una normativa nacional relativa a las medidas y acciones emprendidas durante el estado de emergencia con el fin de mitigar las consecuencias de la pandemia. Habida cuenta de las dificultades causadas por esta pandemia a los operadores económicos, esta normativa amplió los plazos de declaración y pago de determinados impuestos, sin prever, no obstante, un régimen especial similar para la declaración, el pago o la deducción del IVA.

TRES. El 10 de diciembre de 2020, NARE-BG presentó una declaración del IVA correspondiente al período impositivo del mes de noviembre de 2020, indicando entregas que generaban derecho a deducir el IVA soportado por importe de 10 125,40 BGN (aproximadamente 5.180 euros).

El 14 de enero de 2021, NARE-BG presentó una declaración del IVA relativa al período impositivo del mes de diciembre de 2020, indicando entregas que generaban derecho a deducir el IVA soportado por importe de 117.458,80 BGN,

* 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.



correspondientes al IVA mencionado en las setenta y una facturas que había recibido durante los años 2017 a 2019.

El 15 de enero de 2021, [NARE-BG] informó por escrito [a la Dirección territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Varna, Bulgaria (en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria»)] con arreglo al artículo 126, apartado 3, de la ZDDS, de que había tenido en cuenta erróneamente esas facturas en el registro de adquisiciones y en la declaración fiscal correspondientes al período impositivo del mes de diciembre de 2020 en lugar de tomarlas en consideración en los correspondientes al período impositivo relativo al mes de noviembre de 2020. Esos errores, cuya rectificación solicita, se deben, según dicha entidad, a la infección por el COVID-19 y a la cuarentena del contable de dicha sociedad, cuyo trabajo fue asignado a un sustituto. La Autoridad Tributaria denegó el derecho a deducir el IVA correspondiente a dichas facturas sobre la base del artículo 72, apartado 1, de la ZDDS, a tenor del cual el sujeto pasivo registrado con arreglo a la referida Ley puede ejercer su derecho a deducir en el período impositivo en el que nació ese derecho o en uno de los doce períodos siguientes.

Según dicha autoridad [Tributaria] el derecho a deducir el IVA por los activos comprados o adquiridos y por los servicios recibidos antes del registro del sujeto pasivo nace, en virtud del artículo 75, apartados 1 y 2, de la ZDDS, en la fecha de registro. Por lo tanto, habida cuenta de la fecha de registro a efectos del IVA de NARE-BG, esa empresa debería haber ejercido su derecho a deducir en relación con las setenta y una facturas controvertidas a más tardar en el período impositivo correspondiente al mes de noviembre de 2020.

Pues bien, la Autoridad Tributaria consideró que, al no haberse ejercido en la declaración del IVA correspondiente a ese período impositivo, que, de conformidad con el artículo 125, apartado 5, de la ZDDS, debía haberse presentado a más tardar el 14 de diciembre de 2020, el derecho a deducir el IVA había expirado. Considerando, por ello, que NARE-BG, que había ejercido su derecho a deducir el IVA correspondiente a esas setenta y una facturas en el período impositivo correspondiente al mes de diciembre de 2020, había infringido el artículo 72 de la ZDDS, la Autoridad Tributaria practicó, el 24 de enero de 2022, una liquidación complementaria a dicha sociedad por un importe de IVA que ascendía a 117.458,80 BGN. NARE-BG interpuso un recurso contra dicha liquidación complementaria ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna (Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) En unas circunstancias presididas por las medidas legales para combatir la pandemia, en particular la imposición de medidas administrativas que restringen el abandono del domicilio y la libertad de circulación en las localidades, limitan el contacto con otras personas y conllevan el cierre de negocios, con motivo de las

* 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.





cuales se prorrogaron los plazos para la declaración y el pago de las deudas tributarias en virtud de la [ZKPO] (que regula los plazos para la declaración y el pago de los impuestos sobre los beneficios en el Derecho nacional), ¿debe considerarse que un plazo de caducidad como el controvertido en el presente procedimiento hace imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA por parte del sujeto pasivo durante el período de vigencia de las medidas dirigidas a combatir la epidemia, y, desde este punto de vista, deben considerarse compatibles las disposiciones nacionales y las prácticas de la Administración tributaria controvertidas en el presente procedimiento con el artículo 184, en relación con el artículo 186, de la Directiva [del IVA], habida cuenta del principio de neutralidad [del IVA] introducido por dicha Directiva y de los principios de equivalencia y efectividad que rigen en el Derecho de la Unión (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267)?

2) En atención a la rectificación de los datos indicados en una declaración del IVA con arreglo a la [ZDDS], posibilidad que prevé dicha Ley, ¿es admisible, en las circunstancias del presente procedimiento, a la luz del artículo 184, en relación con el artículo 186, de la Directiva del IVA, una práctica de las autoridades tributarias según la cual se deniega al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA, con el argumento de que el IVA fue declarado en una declaración complementaria dirigida a rectificar los datos correspondientes al último período impositivo comprendido en el plazo de caducidad (de doce meses) para el ejercicio del derecho a deducir el IVA en relación con las entregas de bienes recibidas por el sujeto pasivo antes de la fecha de registro con arreglo a la ZDDS, habida cuenta de que dichas operaciones no fueron ocultadas, los datos de su ejecución constaban en los libros contables de la recurrente, la Administración tributaria disponía de la información necesaria y no existen motivos para entender que el Tesoro público haya sufrido menoscabo alguno?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 184 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, en relación con el artículo 186 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, así como los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), deben interpretarse en el sentido de que,

«no se oponen a una normativa y a una práctica administrativa nacionales en virtud de las cuales se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado antes de su registro a efectos del IVA, debido a que solicitó esa deducción tras la expiración del plazo de caducidad establecido por la normativa nacional aplicable, mediante una declaración rectificativa de 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.





declaración del IVA presentada antes de la expiración del referido plazo, a pesar de que se habían adoptado medidas nacionales relacionadas con la pandemia de COVID-19 para ampliar los plazos de declaración y pago de determinados impuestos, sin incluir en estos últimos el IVA»

👉 IVA. 6º Asunto C-741/22. Sala Primera. ST.12.09.2024

Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62022CJ0741&qid=1730050127059

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 135, apartado 1, letra i) - Exenciones - Apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero - Condiciones y límites - Principio de neutralidad fiscal - Mantenimiento de los efectos de una normativa nacional - Derecho a la devolución - Enriquecimiento sin causa - Ayudas de Estado - Artículo 107 TFUE, apartado 1 - Solicitud de devolución del impuesto en forma de indemnización por daños y perjuicios »

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 4 TUE, apartado 3, de los artículos 107 TFUE y 267 TFUE, de los principios de neutralidad fiscal y de efectividad y del artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Casino de Spa SA y otros veintiséis demandantes, por un lado, y el Estado belga (Servicio Público Federal de Hacienda. Bélgica, por otro lado, en relación con una resolución relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado por el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018 y a multas e intereses de demora correspondientes a ese IVA devengado]

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión.** Directiva 2006/112: artículo 135

- **Derecho belga.** Código del Impuesto sobre el Valor Añadido: artículos 1, apartado 14 y 44, apartado 3.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Casino de Spa y las demás sociedades demandantes en el litigio principal forman el grupo de IVA Gaming Ardent y ofrecen juegos en línea. 7. Esta actividad estaba exenta del IVA en Bélgica hasta el 1 de julio de 2016, fecha en la que se adoptaron disposiciones que derogaban la exención del IVA para los juegos de azar o de dinero en línea distintos de las loterías. Estas disposiciones fueron anuladas por Tribunal Constitucional (Bélgica), mediante sentencia de 22 de marzo de 2018, por infracción de las normas sobre reparto de competencias entre el Estado federal

* 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.





belga y las regiones belgas establecidas por el Derecho belga. En dicha sentencia, este órgano jurisdiccional no examinó los demás motivos invocados ante él, en particular los basados en la infracción de la Directiva 2006/112, en el principio de neutralidad fiscal y en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, al considerar que tales motivos no podrían dar lugar a una nulidad más amplia de esas disposiciones. En la citada sentencia, el referido órgano jurisdiccional decidió asimismo mantener los efectos de las citadas disposiciones haciendo referencia a las dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya pagados.

En una sentencia de 8 de noviembre de 2018, el Tribunal Constitucional precisó que los efectos de las disposiciones que derogaban la exención del IVA sobre los juegos de azar o de dinero en línea distintos de las loterías, que declaró nulas mediante su sentencia de 22 de marzo de 2018, se mantenían en relación con los impuestos pagados durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018.

DOS. Tras estas sentencias [más arriba mencionadas], el grupo de IVA Gaming Ardent consignó, en la parte de su declaración del IVA del mes de septiembre de 2019, relativa a las regularizaciones del IVA en su favor, un importe de 29.328 371,20 euros, que corresponde al importe del IVA abonado durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018, y solicitó la devolución de un saldo de IVA de 15 581 402,06 euros. El 5 de diciembre de 2019, la Administración tributaria belga levantó un acta en la que indicaba que dicha solicitud era contraria a las sentencias del Tribunal Constitucional de 22 de marzo y de 8 de noviembre de 2018 y que, por consiguiente, el grupo de IVA Gaming Ardent estaba obligado a pagar 29.328.370,36 euros en concepto de IVA, más multas e intereses. A raíz de una reclamación presentada por el grupo de IVA Gaming Ardent contra dicha acta, se redujo el importe de las multas que se le habían impuesto.

TRES. El 12 de octubre de 2020, el grupo de IVA Gaming Ardent interpuso ante el Tribunal de Primera Instancia de Lieja (bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, un recurso contra una resolución, de 14 de agosto de 2020, relativa al IVA devengado durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018, a multas y a intereses de demora. Invoca, con carácter subsidiario, la responsabilidad del Estado belga derivada de un error cometido por Tribunal Constitucional en la medida en que dicho órgano jurisdiccional decidió mantener los efectos de las disposiciones que él mismo había anulado y, con carácter subsidiario de segundo grado, la responsabilidad del Estado belga en cuanto Estado legislador.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

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





«1) ¿Deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva [2006/112] y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro conceda un trato diferente, suponiendo que se trate de prestaciones de servicios similares, a las loterías en línea ofrecidas por una entidad de Derecho público como la Lotería Nacional (Bélgica)], que están exentas del [IVA], y a los demás juegos de azar en línea ofrecidos por operadores privados, que sí están sujetos a dicho impuesto?

2) Para responder a la cuestión anterior, al objeto de determinar si las citadas prestaciones de servicios pertenecen a dos categorías similares que compiten entre sí y que deben recibir el mismo trato a efectos del [IVA] o a categorías distintas que permiten una diferencia de trato, ¿está obligado el juez nacional a tener en cuenta únicamente si ambas formas de juego compiten o no entre sí desde el punto de vista del consumidor medio, en el sentido de que dos prestaciones de servicios deben considerarse similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades del consumidor, sobre la base de un criterio de comparabilidad en la utilización, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones de servicios (criterio de sustitución), o debe tomar en consideración otros criterios, tales como la facultad discrecional de que disponen los Estados miembros para eximir determinadas categorías de juegos y someter otras al citado impuesto, el hecho de que las loterías formen parte de una categoría de juegos distinta, a la que se refiere el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, los distintos marcos legislativos a que están sujetos la Lotería Nacional y el resto de juegos de azar, las distintas autoridades de control o los objetivos sociales y de protección de los jugadores perseguidos por la legislación aplicable a la Lotería Nacional?

3) ¿Deben interpretarse el principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 [TUE, apartado 3], en relación con el artículo 267 [TFUE], las disposiciones de la Directiva 2006/112 y, en su caso, el principio de efectividad en el sentido de que permiten al tribunal constitucional de un Estado miembro mantener -motu proprio y sin plantear una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE-, al amparo de una disposición de Derecho interno -en el presente asunto, el artículo 8 de la Ley Especial sobre el Tribunal Constitucional, de 6 de enero de 1989 -, los efectos de cara al pasado de disposiciones nacionales en materia del [IVA], declaradas contrarias a la Constitución nacional y anuladas por ese motivo, cuando también se ha alegado en apoyo del recurso de anulación interpuesto ante el juez nacional que tales disposiciones eran contrarias al Derecho de la Unión, si bien esta alegación no ha sido examinada por dicho juez, basándose, con carácter general, en las "dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya satisfechos", lo que ha privado por completo a los sujetos

* 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.





pasivos del IVA del derecho a la devolución del IVA recaudado infringiendo el Derecho de la Unión?

4) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿está obligado el Estado miembro de que se trate, en virtud de las mismas disposiciones y principios, interpretados, en particular, a la luz de la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer [(C-309/06, EU:C:2008:211)], con arreglo a la cual los principios generales del Derecho comunitario, incluido el de neutralidad fiscal, confieren al operador económico que ha realizado ciertas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados por razón de dichas entregas o prestaciones [sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211)], a restituir a los sujetos pasivos el IVA recaudado infringiendo el Derecho de la Unión cuando, como sucede en el presente asunto, ello daría lugar a una sentencia ulterior del Tribunal de Justicia en la que se declare, en respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas, por un lado, que las disposiciones nacionales anuladas no son conformes con la Directiva 2006/112 y, por otro lado, que la decisión del Tribunal Constitucional)] de mantener los efectos de cara al pasado de las disposiciones anuladas no es conforme con el Derecho de la Unión?

5) La diferencia de trato dispensada por los artículos 29, 30, 31, 32, 33 y 34 de la [Ley-Programa de 1 de julio de 2016], anulados por la sentencia n.º 34/2018 del Tribunal Constitucional, de 22 de marzo de 2018, cuyos efectos se mantuvieron tras dicha fecha respecto de los impuestos ya satisfechos correspondientes al período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018, ¿crea entre las loterías, tanto presenciales como en línea, y los demás juegos y apuestas en línea una ventaja selectiva en favor de los operadores de esas loterías, de modo que constituye una ayuda otorgada por el Estado belga o mediante fondos de dicho Estado que falsea o amenaza con falsear la competencia al favorecer a ciertas empresas, incompatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107 [TFUE]?

6) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿pueden ampararse los sujetos pasivos que facturaron el IVA sobre la base de la ayuda de Estado ilegal en la obligación que recae sobre los Estados miembros de garantizar el respeto de los derechos de los justiciables afectados por la ilegalidad de la ayuda en cuestión, derivada, en particular, de la sentencia de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich [(C-368/04, EU:C:2006:644)], en el principio de cooperación leal y en los principios generales del Derecho de la Unión, incluido el de neutralidad fiscal, que confieren al operador económico que ha realizado ciertas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados en relación con dichas entregas o prestaciones [sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211)], para reclamar, como indemnización por los daños y perjuicios sufridos, el importe equivalente al impuesto satisfecho?»

* 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

1) El artículo 135, apartado 1, letra i), 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 principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que,

«no se opone a una normativa nacional que establece una diferencia de trato entre, por un lado, la compra en línea de billetes de lotería y, por otro lado, la participación en otros juegos de azar o de dinero disponibles en línea, excluyendo a esta de la exención del impuesto sobre el valor añadido aplicable a aquella, siempre que las diferencias objetivas entre estas dos categorías de juegos de azar o de dinero puedan influir de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de esas categorías de juegos»

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

3) Las normas del Derecho de la Unión relativas a la devolución de ingresos indebidos deben interpretarse en el sentido de que confieren al sujeto pasivo el derecho a obtener la devolución del importe del impuesto sobre el valor añadido recaudado por un Estado miembro en contra de lo dispuesto en el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, siempre que tal devolución no dé lugar a un enriquecimiento sin causa de dicho sujeto pasivo.

4) El artículo 108 TFUE, apartado 3, debe interpretarse en el sentido de que, cuando la exención del impuesto sobre el valor añadido de la que han disfrutado determinados operadores constituye una ayuda de Estado ilegal, un sujeto pasivo que no haya disfrutado de tal exención no puede recibir, en forma de indemnización por daños y perjuicios, un importe equivalente al impuesto sobre el valor añadido que ha abonado.

👉 IVA. 7º Asunto C-73/23. Sala Primera. ST.12.09.2024

Documento original:

eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62023CJ0073&qid=1730050250949

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 135, apartado 1, letra i) - Exenciones - Apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero - Condiciones y límites - Principio 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.





neutralidad fiscal - Mantenimiento de los efectos de una normativa nacional - Derecho a la devolución - Enriquecimiento sin causa»

→ **Objeto del asunto:** interpretación del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, del principio de neutralidad fiscal y del artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Chaudfontaine Loisirs SA y el Estado belga (Servicio Público Federal de Hacienda, Bélgica, en lo sucesivo, «Administración Tributaria belga»), en relación con una resolución relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado por el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018 y a multas e intereses de demora correspondientes a ese IVA devengado]

→ MARCO JURIDICO

- **Derecho de la Unión.** Directiva 2006/112: artículo 135.1, letra i)

- **Derecho belga.** Código del Impuesto sobre el Valor Añadido: artículo 1.14; artículo 44.3.

→ LITIGIO PRINCIPAL

UNO. Chaudfontaine Loisirs ofrece juegos de azar o de dinero en línea. Esta actividad estaba exenta del IVA en Bélgica hasta el 1 de julio de 2016, fecha en la que se adoptaron disposiciones que derogaban la exención del IVA para los juegos de azar o de dinero en línea distintos de las loterías. Estas disposiciones fueron anuladas por el Tribunal Constitucional (Bélgica), mediante sentencia de 22 de marzo de 2018, por infracción de las normas sobre reparto de competencias entre el Estado federal belga y las regiones belgas establecidas por el Derecho belga. En dicha sentencia, **este órgano jurisdiccional no examinó los demás motivos invocados ante él, en particular los basados en la infracción de la Directiva 2006/112**, en el principio de neutralidad fiscal y en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, al considerar que tales motivos no podrían dar lugar a una nulidad más amplia de esas disposiciones. **En la citada sentencia, el referido órgano jurisdiccional decidió asimismo mantener los efectos de las citadas disposiciones haciendo referencia a las dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya pagados.**

En una sentencia de 8 de noviembre de 2018, Tribunal Constitucional precisó que los efectos de las disposiciones que derogaban la exención del IVA sobre los juegos de azar o de dinero en línea distintos de las loterías, que declaró nulas mediante su sentencia de 22 de marzo de 2018, se mantenían en relación con los impuestos pagados durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018.

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





DOS. Tras estas sentencias [citadas en el número UNO anterior], Chaudfontaine Loisirs consignó, en la parte de su declaración del IVA del mes de noviembre de 2019, relativa a las regularizaciones del IVA en su favor, un importe de 640.478,82 euros, que corresponde al importe del IVA abonado durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 21 de mayo de 2018, y **solicitó la devolución de un saldo de IVA de 630.240,56 euros**. Reiteró esta petición en un escrito de 16 de diciembre de 2019, en el que alegó que el Tribunal de Justicia había declarado, en su sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), que un órgano jurisdiccional nacional no puede utilizar una disposición nacional que le faculta para mantener determinados efectos de un acto anulado. Mediante resolución de 1 de diciembre de 2020, la Administración Tributaria belga denegó dicha solicitud y precisó que la citada sentencia se refería a una situación en la que las disposiciones nacionales anuladas habían sido declaradas contrarias a la Directiva 2006/112, mientras que, en su sentencia de 22 de marzo de 2018, el Tribunal Constitucional había anulado las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal debido a la infracción de las normas sobre reparto de las competencias establecidas por el Derecho belga.

TRES. El 7 de diciembre de 2020, la Administración Tributaria belga elaboró un documento de regularización en el que indicó que Chaudfontaine Loisirs estaba obligada a pagar 640.478,82 euros en concepto de IVA, un importe en concepto de multas de 64.047,88 euros e intereses de demora a un tipo mensual del 0,8 % sobre el importe del IVA devengado a partir del 21 de diciembre de 2019. El 13 de abril de 2021, Chaudfontaine Loisirs interpuso ante el Tribunal de Primera Instancia de Lieja (Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, un recurso contra aquella resolución y este documento de regularización. Invoca, con carácter subsidiario, la responsabilidad del Estado belga derivada de un error cometido por el Tribunal Constitucional, en la medida en que dicho órgano jurisdiccional decidió mantener los efectos de las disposiciones que él mismo había anulado y, con carácter subsidiario de segundo grado, la responsabilidad del Estado belga en cuanto Estado legislador.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva [2006/112] y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que permiten a un Estado miembro excluir del beneficio de la exención prevista en la citada disposición únicamente a los juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica, mientras que siguen exentos del IVA los juegos de azar o de dinero que no se ofrecen por vía electrónica?

2) ¿Deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que permiten a un Estado miembro excluir del beneficio de la exención prevista en esta disposición

* 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.





únicamente a los juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica, con exclusión de las loterías, que siguen exentas del IVA con independencia de que se ofrezcan o no por vía electrónica?

3) ¿Permite el artículo 267 [TFUE, párrafo tercero], que un tribunal superior decida mantener los efectos de una disposición de Derecho interno que ha anulado por infringir el Derecho interno, sin pronunciarse sobre la infracción del Derecho de la Unión que también se ha invocado ante dicho tribunal y, por consiguiente, sin plantear una cuestión prejudicial acerca de la compatibilidad de dicha disposición de Derecho interno con el Derecho de la Unión ni preguntar al Tribunal de Justicia sobre las condiciones en que podría decidir mantener los efectos de esa disposición pese a su incompatibilidad con el Derecho de la Unión?

4) En caso de respuesta negativa a alguna de las cuestiones anteriores, ¿puede el Tribunal Constitucional mantener los efectos pasados de las disposiciones que ha anulado por su incompatibilidad con las normas nacionales sobre reparto de competencias, cuando dichas disposiciones son también incompatibles con la Directiva 2006/112, **a fin de evitar las dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya satisfechos?**

5) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿es posible devolver al sujeto pasivo el IVA que abonó sobre el margen bruto real de los juegos y apuestas que gestiona en virtud de disposiciones incompatibles con la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 135, apartado 1, letra i), 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 principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que,

«no se opone a una normativa nacional que establece una diferencia de trato entre, por un lado, la compra de billetes de lotería y la participación en otros juegos de azar o de dinero en establecimientos físicos y, por otro lado, la participación en otros juegos de azar o de dinero distintos de las loterías disponibles en línea, excluyendo a esta de la exención del impuesto sobre el valor añadido aplicable a aquellas, siempre que las diferencias objetivas entre estas dos categorías de juegos de azar o de dinero puedan influir de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de esas categorías de juegos»

2) El principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, y el principio de primacía del Derecho de la Unión obligan al juez nacional a dejar inaplicadas unas disposiciones nacionales consideradas incompatibles

* 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.





con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, interpretado conjuntamente con el principio de neutralidad fiscal, sin que tenga incidencia a este respecto la existencia de una sentencia del órgano jurisdiccional constitucional nacional que declara el mantenimiento de los efectos de las referidas disposiciones nacionales.

3) Las normas del Derecho de la Unión relativas a la devolución de ingresos indebidos deben interpretarse en el sentido de que confieren al sujeto pasivo el derecho a obtener la devolución del importe del impuesto sobre el valor añadido recaudado por un Estado miembro en contra de lo dispuesto en el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112, siempre que tal devolución no dé lugar a un enriquecimiento sin causa de dicho sujeto pasivo»

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



V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA) JUNIO, JULIO, AGOSTO, 2024

A) JUNIO/2024

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

1.0. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

✓ LGT. Consulta Vinculante V1528-24 (24.06.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1528-24

■ **Consultante expone que:** ha llevado a cabo unas obras de rehabilitación de un edificio por un importe superior a 3.005,06 €.

■ **Consultante manifiesta que:** las facturas han sido pagadas por la comunidad de propietarios, pero los propietarios han tenido que hacer pagos a la comunidad superiores a 3.005,06 €, para poder hacer la rehabilitación.

■ **Consultante pregunta:** ¿la comunidad de propietarios está obligada a presentar la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas, modelo 347? ¿se debe incluir a los propietarios por el importe pagado?

■ **Contestación.**

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

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

Así, el artículo 31.1 del RGAT indica: [...]

No obstante lo anterior, el artículo 32 del RGAT en relación a las personas o entidades excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas,





determina que: [...]

El artículo 33 del RGAT regula el contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas y señala en sus números 1 y 5: [...].

En cuanto al pago de los propietarios a la comunidad, el criterio es que los pagos efectuados por los propietarios a las Comunidades de propietarios por el simple hecho de serlo, no tiene que consignarse en la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas conforme se establece en la consulta V2244-15 de 17 de julio de 2015.

En consecuencia, a la vista de lo anterior, en el caso que nos ocupa la comunidad de propietarios deberá declarar en el modelo 347 lo pagado por las obras de rehabilitación acometidas, si bien no se deberán incluir los pagos efectuados por los propietarios a la comunidad, aunque superen los 3.005,06 euros.

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

✓ **IRPF. Consulta Vinculante V1322-24** (06.06.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1322-24

■ **Consultante expone que:** es entidad aseguradora que comercializa seguros de vida

■ **Consultante manifiesta que:** formula cuestiones relativas al límite de reducción en base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **Consultante pregunta:**

1. Si los empresarios individuales o autónomos pueden reducir su base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social aplicando el límite incrementado del artículo 52 de la LIRPF de 4.250 euros de manera independiente por cada instrumento de los previstos en el artículo 52.1.b.2º.

2. Si los empresarios individuales o autónomos pueden aplicar el límite de reducción en base imponible independiente de 5.000 euros por primas a seguros colectivos en los que sean tomador y asegurado.

■ **Contestación:**

PRIMERA CUESTIÓN

En primer lugar, debe señalarse que, con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, el artículo 62 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, modificó el artículo 52.1 y la disposición adicional decimosexta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del





Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF). Asimismo, la disposición final décima primera de la citada Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 modificó el artículo 5.3.a) del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (en adelante, TRLRPF).

Así, el artículo 52.1 de la LIRPF, en su redacción vigente para el periodo impositivo 2023, establece: [...]

Asimismo, en su redacción vigente, la disposición adicional decimosexta de la LIRPF dispone lo siguiente en relación con el límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social: [...]

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, asimismo, lo dispuesto en el artículo 51.6 de la LIRPF, que señala: [...]

Y, finalmente, el artículo 5.3.a) del TRLRPF, también en su redacción vigente desde 1 de enero de 2023, dispone: [...]

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, los preceptos mencionados recogen un límite anual máximo conjunto de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. Dicho límite puede ser incrementado en los supuestos previstos en dichos preceptos, considerando en todo caso que el límite y sus incrementos se refieren al conjunto de aportaciones y contribuciones que se realicen a uno o a varios instrumentos de previsión social de los contemplados en los preceptos transcritos, sin que pueda ser de nuevo incrementado por la contratación paralela de diferentes productos.

Por lo tanto, el incremento en el límite de reducción de 4.250 euros previsto en el artículo 52.1.b) 2º de la LIRPF no puede ser multiplicado por la realización de aportaciones a diversos de los instrumentos de los mencionados en dicho precepto.

SEGUNDA CUESTIÓN

El artículo 51 de LIRPF en el apartado 5 se refiere a las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, estableciendo que reducirán la base imponible general del impuesto: [...]

Asimismo, como se ha transcrito en la primera cuestión, el artículo 52.1 de la LIRPF recoge un límite independiente de reducción en base imponible para primas de seguros colectivos de dependencia: "Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa".

Con arreglo al penúltimo párrafo del artículo 51.5 de la LIRPF, para que opere este límite de reducción en base imponible independiente de 5.000 euros, debe tratarse



de primas satisfechas por la empresa, siempre que ésta sea el tomador, debiendo figurar el trabajador como asegurado y beneficiario.

Por tanto, en el caso de un empresario individual o autónomo, al no tener al mismo tiempo la condición de trabajador, asegurado y beneficiario, no resultará de aplicación el límite independiente de 5.000 euros por primas a seguros colectivos de dependencia del artículo 52.1 de la LIRPF.

1.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)

✓ **IRNR. Consulta Vinculante V1382-24** (11.06.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1382-24

■ **La consultante expone que:** es una entidad aseguradora y reaseguradora de nacionalidad francesa, perteneciente al grupo C. El Grupo C opera en 54 países y territorios y ofrece seguros comerciales y personales de daños y accidentes, seguros personales de accidentes y complementarios de salud, así como reaseguros y seguros de vida a un grupo diverso de clientes. Desde finales de 2003 la entidad consultante desarrolla su actividad en España mediante un establecimiento permanente. Su actividad de seguro y reaseguro cubre, en general, casi todas las líneas de seguros no vida y, en particular, los seguros de responsabilidad civil.

■ **Consultante manifiesta que:**

Desde la constitución de la sucursal su casa central es contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes bajo la modalidad de establecimiento permanente. La sucursal lleva una contabilidad separada, referida a las operaciones que realiza y a los elementos patrimoniales que están afectos a ella. Esta contabilidad se lleva conforme las normas contables de su casa central (normas francesas). A los efectos de determinar su resultado contable, la sucursal adapta su contabilidad (mediante ajustes contables) a la normativa contable aplicable a las entidades aseguradoras españolas.

La casa central calcula y contabiliza sus provisiones técnicas conforme los principios contables franceses. Además, la consultante refleja en su balance las provisiones técnicas asociadas a su negocio en España.

La entidad consultante cuenta con diversas provisiones técnicas registradas. Entre las provisiones técnicas que contabiliza y que son relevantes a los efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de la sucursal en España destaca la provisión para prestaciones de siniestro que refleja el coste actual y futuro de los siniestros ocurridos antes del cierre del ejercicio por los que pueda verse obligada a indemnizar. A este respecto, en el caso de la Sucursal, la provisión para prestaciones de siniestros se compone de los siguientes elementos:





- Provisión para gastos de gestión interna ("ULAE Reserve" por su terminología en inglés): esta provisión está relacionada con los gastos internos que la sucursal en España prevé asumir para la tramitación de los siniestros que deban incluirse en la provisión para prestaciones de siniestros, tanto de seguro como del reaseguro aceptado.

- Provisión de prestaciones pendientes de liquidación o pago ("Case Reserve" por su terminología en inglés): esta provisión refleja el pasivo derivado de los siniestros que han ocurrido y han sido reportados pero que no se van a pagar durante el año. También se incluye en esta partida la provisión para gastos externos de tramitación de siniestros ("ALAE Reserve" en inglés).

- Provisión de siniestros pendientes de declaración ("IBNR reserve", por sus siglas en inglés): esta provisión se refiere a siniestros ocurridos antes del cierre del ejercicio y que aún no han sido declarados.

El proceso de cálculo de la provisión de prestaciones en relación con cada año de exposición/ocurrencia comienza con la estimación de un ratio porcentual de siniestralidad. Este ratio se determina para cada grupo homogéneo de contratos con base en la información disponible respecto de determinados parámetros: ratios de años anteriores, evolución de las tasas de primas y de los costes siniestrales, cambios en las coberturas de las pólizas, etc., y se actualiza periódicamente en base a la nueva información disponible.

La provisión de prestaciones pendientes de liquidación o IBNR reserve se constituye inicialmente con base en la aplicación de la ratio de siniestralidad a las primas devengadas en ese año de exposición/ocurrencia, y posteriormente se va minorando en el importe de las indemnizaciones pagadas y las case reserves constituidas, de modo que el ratio de siniestralidad se mantenga.

El cálculo del ratio de siniestralidad y, por tanto, de la IBNR reserve es un proceso muy complejo que se basa en la aplicación de diversas técnicas actuariales y métodos estadísticos con el objetivo de determinar el valor último más aproximado de las obligaciones de indemnización de la compañía.

Adicionalmente, la entidad consultante tiene reasegurados una parte relevante de los riesgos asumidos mediante acuerdos de reaseguro. Como consecuencia de lo anterior, la sucursal registra en sus cuentas una provisión de pasivo y una correlativa provisión de activo, así como el correspondiente gasto e ingreso contable asociado al movimiento de dichas provisiones.

De conformidad con los límites previstos en el artículo 14.7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la sucursal ha venido practicando los correspondientes ajustes positivos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, teniendo en cuenta la dotación contable efectuada en el ejercicio (es decir, el gasto contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias) de las provisiones mencionadas. Para determinar la cuantía mínima de



la provisión técnica de prestaciones, la sucursal ha venido aplicando el régimen específico, aplicable cuando la misma se calcula por métodos estadísticos, previsto en la disposición adicional sexta del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

Hasta la fecha, la sucursal ha venido determinando su cuantía mínima (es decir, el importe máximo deducible de las provisiones técnicas a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) aplicando el método previsto en el apartado tercero de la disposición adicional sexta del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

Por otro lado, a los efectos de realizar el cálculo de la deducibilidad de la provisión para prestaciones de siniestros y, en su caso, el correspondiente ajuste extracontable la consultante ha tenido en cuenta la comparación del importe mínimo resultante de la aplicación del referido apartado 3 con respecto a la provisión para prestaciones bruta de reaseguro.

■ **Consultante:** partiendo de la base de que la sucursal utiliza métodos estadísticos para calcular la provisión de prestaciones y que los mismos vienen siendo utilizados por más de tres ejercicios consecutivos, pregunta: ¿debe/puede calcular el importe de la cuantía mínima al que se refiere el artículo 14.7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, utilizando el método de cálculo establecido en el apartado segundo de la disposición adicional sexta del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras?

Si la respuesta anterior es positiva, confirmación acerca de si, asumiendo que dicho método de determinación de la deducibilidad de las prestaciones se implementara por primera vez para la declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente al ejercicio 2022, en la declaración correspondiente a dicho ejercicio, la sucursal podría revertir el ajuste positivo practicado durante los ejercicios 2017-2021 en aplicación del método transitorio previsto en el apartado tercero de la disposición adicional sexta del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

Confirmación de si podrá determinar la deducibilidad de la provisión para prestaciones de siniestros conforme al método establecido en el apartado segundo de la disposición adicional sexta del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras teniendo en cuenta el importe de la provisión de reaseguro (activo).

Si la respuesta fuese negativa, confirmación de si podría no integrar en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes el ingreso contabilizado en





la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente a la provisión de activo (consecuencia del reaseguro), en la proporción correspondiente al gasto considerado no deducible, en la medida en que este ingreso constituye la reversión de un gasto fiscalmente no deducible (artículo 11.5 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

■ **Contestación:**

En primer lugar, puesto que la casa central de la sucursal objeto de la presente consulta es una entidad con residencia en Francia, resulta de aplicación Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (Boletín Oficial del Estado de 12 de junio de 1997).

El artículo 7 del mencionado Convenio dispone, en materia de beneficios empresariales, lo siguiente: [...]

A estos efectos, el artículo 13.1 a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece que: [...]

Por su parte, el artículo 18 del TRLIRNR regula la forma de calcular la base imponible de los establecimientos permanentes, que determina en su apartado 1 lo siguiente: [...]

Como se observa, e apartado 1 del artículo 18 del TRLIRNR realiza una remisión general a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con las particularidades allí establecidas.

En este ámbito, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) señala que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Adicionalmente, el artículo 14.7 de la LIS dispone lo siguiente: [...]

En este punto, es preciso determinar qué normativa sustantiva resulta de aplicación a la entidad consultante. Con carácter general, la normativa sustantiva española aplicable a las entidades aseguradoras y reaseguradoras es la contenida en la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (en adelante, Ley 20/2015), y el Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (en adelante, ROSSEAR). No obstante, la normativa sustantiva española no resulta de aplicación a las sucursales establecidas



en España de entidades aseguradoras domiciliadas en la Unión Europea, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la referida Ley 20/2015.

Una vez aclarado lo anterior, la sucursal consultante deberá determinar las provisiones técnicas conforme a la normativa sustantiva y a la normativa contable que le resulten de aplicación (en este caso, normativa francesa). Sin perjuicio de lo anterior, los gastos correspondientes a la dotación de las referidas provisiones técnicas serán fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en la medida en que no superen el importe de las cuantías mínimas establecidas en la normativa española aplicable. Por lo tanto, el método que debe utilizar la entidad consultante en la cuantificación de las provisiones técnicas será el que corresponda conforme a la normativa de origen señalada (francesa), cuestión sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse.

Partiendo de lo anterior, la disposición adicional sexta del ROSSEAR dispone lo siguiente: [...]

A efectos de lo anterior, debe traerse a colación lo dispuesto en el artículo 29.2 del Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (en adelante, ROSSP), con arreglo al cual: [...]

Por su parte, el artículo 39.6 del ROSSP determina que la provisión de prestaciones está integrada por la provisión de prestaciones pendientes de liquidación o pago, la provisión de siniestros pendientes de declaración y la provisión de gastos internos de liquidación de siniestros.

De conformidad con el precepto transcrito, si la consultante, atendiendo a la normativa del estado de origen que le resulte de aplicación (francesa), calcula las provisiones de prestaciones empleando un método estadístico, el gasto correspondiente a la dotación a la provisión contabilizado en el ejercicio, conforme la aplicación del referido método estadístico, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la medida en que no supere la cuantía mínima establecida en las normas españolas, esto es, en la medida en que no supere la cuantía mínima de acuerdo con los apartados 2 y 3 de la disposición adicional sexta del ROSSEAR, previamente transcritos. En consecuencia, el importe del gasto por provisión contabilizado en el período que exceda de dicha cuantía mínima no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible del período, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.7 de la LIS, por lo que deberá practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Siguiendo lo dispuesto hasta este punto, y atendiendo a la literalidad de la disposición adicional sexta del ROSSEAR, anteriormente transcrita, durante los tres primeros ejercicios en los que resulte de aplicación un método estadístico conforme a la normativa de origen, la cuantía mínima de las provisiones de prestaciones deberá calcularse de conformidad con lo previsto en el apartado 3 de la referida disposición adicional sexta del ROSSEAR. A partir del cuarto ejercicio en el que





resulte de aplicación el citado método estadístico, resultará de aplicación el cociente previsto en el apartado 2.b) de la ya citada disposición adicional sexta, a los efectos de determinar la cuantía mínima fiscalmente deducible de la provisión de siniestros pendientes de declaración (artículo 14.7 de la LIS).

En caso contrario, esto es, si las provisiones de prestaciones no debiera calcularse mediante un método estadístico, atendiendo a la normativa de origen que resulte de aplicación (francesa), el gasto correspondiente a la dotación a la provisión contabilizado en el ejercicio, conforme al método (no estadístico) previsto en la normativa del estado de origen, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con el apartado 1 de la disposición adicional sexta del ROSSEAR y con el apartado 7 del artículo 14 de la LIS.

En relación con la segunda cuestión planteada, debe tomarse en consideración que la provisión dotada en un ejercicio revierte en el ejercicio siguiente.

Por ello, debe traerse a colación lo dispuesto en el artículo 11.5 de la LIS, en virtud del cual: [...]

Por tanto, la reversión de la provisión técnica dotada en el ejercicio anterior no se integrará en la base imponible del período en la medida en que se corresponda con un gasto que no tuvo impacto en la base imponible del período impositivo anterior. A efectos de determinar la cuantía mínima deducible de la provisión técnica, en cada período, de conformidad con lo previsto en el artículo 14.7 de la LIS, deberá aplicarse la disposición adicional sexta del ROSSEAR, en los términos previamente analizados, sin que, en ningún caso, la aplicación de uno u otro apartado de la disposición adicional sexta del ROSSEAR (que vendrá determinado por el método de cálculo de la provisión aplicado con arreglo a la normativa de origen que resulte de aplicación), altere la mecánica de reversión de los ajustes extracontables positivos practicados por la entidad consultante en cada período impositivo; reversión que debe producirse anualmente junto con la aplicación de las provisiones dotadas en el ejercicio anterior.

En conclusión, en la medida en que, en cada período impositivo, una parte de los gastos correspondientes a la dotación a las provisiones de prestaciones no tenga la consideración de fiscalmente deducibles, por exceder de la cuantía mínima establecida en la disposición adicional sexta ROSSEAR, en el ejercicio siguiente, el ingreso que traiga causa de la reversión de dicho gasto no se integrará en la base imponible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.5 de la LIS, en la medida en que no tuvo la consideración de fiscalmente deducible en el período anterior.

Lo anterior implica que el ajuste extracontable positivo efectuado en un determinado periodo revertirá extracontablemente, con signo negativo, en el ejercicio siguiente.

Por último, en relación con la tercera cuestión planteada, en la consulta se señala que la consultante tiene reasegurados parte relevante de los riesgos asumidos





mediante contratos de reaseguro. A efectos del cálculo de las provisiones de prestaciones fiscalmente deducibles, se deberá tener en consideración la participación que corresponde al reaseguro cedido en las provisiones de prestaciones para la determinación de la cuantía mínima deducible. Atendiendo a una interpretación sistemática y razonable de la norma, el método para determinar la cuantía mínima de las provisiones de prestaciones del seguro directo será también el que se aplique para determinar la participación que corresponda al reaseguro cedido. En particular, los cálculos necesarios para la determinación de la referida participación del reaseguro cedido deberán practicarse de forma separada respecto de los correspondientes al seguro directo. Lo anterior supone que deberá determinarse, por un lado, la cuantía mínima de las provisiones de prestaciones para el seguro directo y, por otro, el importe de la citada provisión que corresponda al reaseguro cedido. El importe calculado de la participación que corresponda al reaseguro cedido, con arreglo al método anteriormente mencionado, tendrá la consideración de ingreso fiscal del período. En consecuencia, el ingreso que se hubiera registrado contablemente correspondiente a la participación del reaseguro cedido en un importe superior al resultante de aplicar el método para determinar la cuantía mínima de la provisión de prestaciones del seguro directo no se integrará en la base imponible del período, debiendo practicarse el correspondiente ajuste extracontable negativo; ajuste negativo que revertirá con signo positivo, en el ejercicio siguiente, con ocasión de la reversión de la provisión que corresponda al reaseguro cedido.

1.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS Consulta Vinculante V1324-23** (07.06.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1324-24

■ **Consultante expone que:** se constituyó como partido político en 2021 y está inscrita en el Registro de partidos y no realiza actividades mercantiles de ninguna naturaleza de acuerdo al artículo 6 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

■ **Consultante manifiesta que:** no tuvo actividad económica ni procedió a abrir cuentas bancarias en ninguna entidad financiera durante el año 2021, no teniendo por tanto ingresos ni gastos en ese ejercicio.

■ **Consultante pregunta:** ¿está obligada a presentar declaración de impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2021 y los siguientes ejercicios?

■ **Contestación:**

El artículo 9.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) dispone que: [...]





Por su parte, el apartado 3 del artículo 124 de la LIS, establece que "los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas".

Por último, la disposición derogatoria de la LIS señala: [...]

Al margen de lo anterior, la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE de 5 de julio), en adelante LOFPP, regula en su Título III el régimen tributario de los partidos políticos, estableciendo su artículo 9 lo siguiente: [...]

Por su parte, el artículo 10 de la LOFPP establece las rentas exentas de tributación: [...]

Y el apartado tres del artículo 11 de la LOFPP, establece lo siguiente respecto de la obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades: [...]

Como se puede observar, la obligación de los partidos políticos de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades se limita a la declaración de las rentas no exentas atendiendo a lo dispuesto en el artículo 11.Tres de la LOFPP mientas que, de acuerdo con el artículo 124.3 de la LIS, los partidos políticos deberán presentar declaración por la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Asimismo, la disposición adicional decimocuarta de la LOFPP, introducida por la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos, la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (BOE de 31 de marzo), establece: [...]

Ante la falta de coincidencia expuesta, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia STC 5/1981 (y mantenida en sentencias posteriores tales como STC 213/1996) establece lo siguiente en cuanto a la relación entre las leyes orgánicas y ordinarias: [...]

Partiendo de estos principios y con las precisiones que a continuación se exponen será posible resolver la cuestión planteada en el presente recurso.

21. Las precisiones anunciadas son las siguientes:

A) Cuando en la Constitución se contiene una reserva de Ley ha de entenderse que tal reserva lo es en favor de la Ley orgánica -y no una reserva de Ley ordinaria- sólo en los supuestos que de modo expreso se contienen en la norma fundamental (art. 81.1 y conexos). La reserva de Ley orgánica no puede interpretarse de forma tal que cualquier materia ajena a dicha reserva por el hecho de estar incluida en una Ley orgánica haya de gozar definitivamente del efecto de congelación de rango y de la necesidad de una mayoría cualificada para su ulterior modificación (art. 81.2 de la C.E.), pues tal efecto puede y aún debe ser excluido por la misma Ley



Orgánica o por Sentencia del Tribunal Constitucional que declaren cuáles de los preceptos de aquélla no participan de tal naturaleza.

Llevada a su extremo, la concepción formal de la Ley orgánica podría producir en el ordenamiento jurídico una petrificación abusiva en beneficio de quienes en un momento dado gozasen de la mayoría parlamentaria suficiente y en detrimento del carácter democrático del Estado, ya que nuestra Constitución ha instaurado una democracia basada en el juego de las mayorías, previendo tan sólo para supuestos tasados y excepcionales una democracia de acuerdo basada en mayorías cualificadas o reforzadas.

Por ello hay que afirmar que si es cierto que existen materias reservadas a Leyes Orgánicas (art. 81.1 de la C.E.), también lo es que las Leyes Orgánicas están reservadas a estas materias y que, por tanto, sería disconforme con la Constitución la Ley orgánica que invadiera materias reservadas a la Ley ordinaria.

B) Lo que en la Constitución no existe es lo que podríamos denominar reserva reglamentaria, esto es, la imposición de que determinadas cuestiones hayan de ser reguladas por norma reglamentaria y no por otras con rango de Ley. Como no existe esta reserva en favor del Reglamento (...).

C) Pues bien, cuando se dé el supuesto que acabamos de indicar y, por consiguiente, en una misma Ley orgánica concurren materias estrictas y materias conexas, hay que afirmar que en principio éstas también quedarían sujetas al régimen de congelación de rango señalado en el art. 81.2 de la Constitución y que así debe ser en defensa de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la C.E.). Pero este régimen puede ser excluido por la propia Ley Orgánica en relación con alguno de sus preceptos, indicando cuáles de ellos contienen sólo materias conexas y pueden ser alterados por una Ley ordinaria de las Cortes Generales o, en su caso, por leyes de las Comunidades Autónomas. Si tal declaración no se incluyera en la Ley orgánica, o si su contenido no fuese ajustado a Derecho a juicio del Tribunal Constitucional, será la Sentencia correspondiente de éste la que, dentro del ámbito propio de cada recurso de inconstitucionalidad, deba indicar qué preceptos de los contenidos en una Ley orgánica pueden ser modificados por Leyes ordinarias del Estado o de las Comunidades Autónomas, contribuyendo de este modo tanto a la depuración del ordenamiento como a la seguridad jurídica, que puede quedar gravemente afectada por la inexistencia o por la imperfección de las citadas normas de articulación".

Por tanto, teniendo en cuenta que los artículos 11.Tres de la LOFPP y 124.3 de la LIS regulan ambos la obligación de los partidos políticos de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades y que lo hacen en sentido no coincidente, podemos afirmar que nos encontramos, aparentemente, ante un supuesto de conflicto entre Ley orgánica y Ley ordinaria.

En el caso que nos ocupa, además resulta preciso tener en cuenta que la LOFPP contiene en la disposición adicional decimocuarta anteriormente reproducida la





mención expresa de que los preceptos del Título III de la Ley, que es precisamente donde se sitúa el artículo 11.Tres de la LOFPP, tienen el carácter de ley ordinaria y que serían, por tanto, susceptibles de ser modificados mediante una Ley ordinaria.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, si bien la disposición derogatoria 2.s) de la LIS exceptúa de dicha derogación a la LOFPP, no es menos cierto que la propia LIS contiene un precepto vigente (art.124.3) que de forma expresa establece que los partidos políticos "estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas". Por tanto, la interpretación de ambos preceptos debe hacerse teniendo en cuenta que ambos son plenamente vigentes y aplicables.

En consecuencia, con base en lo dispuesto en la doctrina existente del TC en aplicación del régimen de congelación de rango establecido por el artículo 81.2 de la Constitución Española, en la medida en que el artículo 11.Tres de la LOFPP tiene el carácter de ley ordinaria y se considera que, tanto la disposición derogatoria 2.s) y el artículo 124.3 de la LIS son legalmente aplicables, la controversia ha de resolverse teniendo en cuenta que, si bien dicha disposición derogatoria 2.s) mantiene la vigencia general de la LOFPP, en este caso, debe hacerse una excepción, por cuanto la propia LIS en el artículo 124.3 regula un supuesto de hecho concreto atinente a los partidos políticos, siendo dicho precepto, se reitera, plenamente aplicable al estar vigente. Nótese que lo contrario, esto es, hacer prevalecer de forma absoluta lo previsto en el artículo 11.Tres de la LOFPP en base a la disposición derogatoria 2.s), implicaría vaciar de contenido el artículo 124.3 respecto de los partidos políticos.

Así, los partidos políticos vendrán obligados a presentar y suscribir declaración por el Impuesto sobre Sociedades con relación con la totalidad de sus rentas, las exentas y las no exentas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.3 LIS.

Por lo tanto, en la medida en que la entidad consultante es un partido político, deberá presentar declaración con relación con la totalidad de sus rentas en el plazo previsto en el apartado 1 del artículo 124 de la LIS, esto es, en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

1.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

✓ **IVA. Consulta Vinculante V1473-24** (18.06.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1473-24

■ **Consultante expone que:** es un profesional residente en Canarias que realiza compras en línea en Portugal, y que desconoce si puede solicitar de algún modo las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el citado país.





■ **Consultante pregunta:** ¿Cómo puede recuperar las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido por sus compras realizadas en Portugal?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que [...]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...]- Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]. En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...].

En consecuencia, pese a que no se detalla en la escasa información aportada en el escrito de consulta presentado, se parte de la premisa de que el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El artículo 117 bis de la Ley 37/1992, regula las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. De conformidad con este precepto: [...]

3.- El desarrollo reglamentario de dicho artículo se contiene en el artículo 30 ter del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), de acuerdo con el cual: [...]

El modelo a través del cual debe presentarse la debida solicitud es el modelo 360 "Solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto" aprobado por la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo. La competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se limita a la recepción y envío de este modelo al Estado miembro donde se ha soportado el Impuesto. El Estado miembro de destino es el obligado a tramitar el expediente y decidir sobre la devolución, si bien debe ajustar su procedimiento a lo establecido en la Directiva 2008/9/CE que armoniza a todos los Estados Miembros en esta materia.

4.- En relación con el procedimiento de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el consultante en otros Estados miembros de la Unión Europea, este Centro directivo carece de competencia para informar acerca de los requisitos de las facturas que, en su caso, deba aportar, si bien cabe señalar que el derecho a la devolución de dichas cuotas se encuentra reconocido en el





artículo 171, apartado 1 de la mencionada Directiva 2006/112/CE. En particular, el señalado artículo dispone lo siguiente: [...]

A tal efecto, la citada Directiva 2008/9/CE, del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DOUE de 20 de febrero de 2008), en su artículo 9, apartado 2 y artículo 10 declara lo siguiente: [...]

5.- En consecuencia, este Centro directivo le informa lo siguiente:

1º.- La solicitud de devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, se efectuará obligatoriamente por vía electrónica, utilizando el modelo 360 habilitado para ello en la sede electrónica de la AEAT.

2º.- La competencia de la AEAT se limita a la recepción y envío del mencionado modelo al Estado miembro donde se ha soportado el Impuesto. El Estado miembro de destino es el obligado a tramitar el expediente y decidir sobre la devolución, si bien debe ajustar su procedimiento a lo establecido en la Directiva 2008/9/CE que armoniza a todos los estados miembros en esta materia.

3º.- La normativa de facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la repercusión correspondiente, sin perjuicio de que dicha normativa se encuentra armonizada, de conformidad con las obligaciones de facturación contenidas en la referida Directiva 2006/112/CE.

6.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el lugar de realización de los hechos imponibles, entrega de bienes y prestaciones de servicios, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en los portales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y Suministro Inmediato de Información del IVA (SII) un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Localizador", creado para resolver las principales dudas planteadas cuando el empresario o profesional realiza este tipo de operaciones con clientes o proveedores no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

En concreto, esta herramienta permite conocer el lugar de realización de las entregas de bienes, distinguiendo entre entregas interiores, intracomunitarias y con destino a terceros países.

En concreto, puede obtenerse información sobre dónde se localiza la entrega de un bien, si está sujeta o exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de no estar sujeta o exenta en el territorio de aplicación del impuesto español; también indicará si en la factura se debe o no repercutir dicho impuesto.





En relación con las prestaciones de servicios, la herramienta indica dónde se localiza la prestación de servicios y, por tanto, si está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de que la prestación de servicios no esté sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español; también indicará si en la factura se debe o no repercutir el Impuesto.

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

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/AVAC-CALC/LocalizadoresServicios>

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V1468-24 (17.06.2024)

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

Refiere el consultante que "sufrió la pérdida patrimonial de unos audífonos, cuyo precio de adquisición, en fecha de 30 de septiembre de 2019, fue de 3.000 euros, al ser ingeridos por un animal de uso doméstico, quedando completamente inservibles. Para demostrar dicha pérdida, además de las facturas correspondientes a su adquisición, cuenta con prueba documental del estado de destrucción del bien perdido". Posibilidad de computar una pérdida patrimonial en el IRPF.

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1468-24

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V1557-24 (25.06.2024)

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

El consultante arrienda una vivienda para subarrendarla como alquiler turístico. Solicita saber si puede deducir las cuantías satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que le genera los rendimientos.

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1557-24

✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1451-24 (17.06.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA



**(Base datos DGT-MH)**

La consultante adquirió a título oneroso en 1983 la nuda propiedad de una finca rústica propiedad de sus padres, los cuales se reservaron el usufructo vitalicio de la misma. En 2004, se consolidó el dominio de dicha finca al fallecer sus padres. En 2023 dicha finca ha sido transmitida. *Teniendo en cuenta que se trata de una finca no afecta a ninguna actividad económica del consultante, se plantea cuál sería el valor de adquisición de la misma a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1451-24

✓ IRPF. 4ª Consulta Vinculante V1567-24 (26.06.2024)

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

La consultante es asegurada de un seguro anual renovable que cubre las contingencias de fallecimiento, invalidez permanente absoluta y una determinada enfermedad. Como consecuencia del diagnóstico de la enfermedad, la asegurada cobró en 2023 la prestación del seguro. Tributación de la prestación del seguro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1567-24

2.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ IS. 1ª Consulta Vinculante V1576-24 (26.06.2024)

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

La sociedad consultante es una entidad acogida desde el año 2018 al régimen de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el mercado Inmobiliario (en adelante, SOCIMI). Viene obteniendo resultados positivos en los últimos ejercicios y cumpliendo con las disposiciones del artículo 6 de la Ley de SOCIMI en lo que respecta a la obligación de distribución de resultados. Desde que la compañía aplica el régimen SOCIMI, sus resultados positivos han sido distribuidos en forma de dividendos dinerarios a sus accionistas, de acuerdo con lo dispuesto en la citada Ley. Los principales accionistas de la compañía son personas físicas residentes en España. En la actualidad, la consultante está analizando las implicaciones que tendría la sustitución de la distribución de dividendos dineraria por una operación en la que "se retribuyese" a sus accionistas mediante la entrega de acciones de la





propia entidad (en el contexto de una operación de scrip dividend). En este tipo de operaciones (scrip dividend) también es posible que se acabe percibiendo una remuneración dineraria por los accionistas o derechos de suscripción para su posible canje en el mercado. No obstante, a los efectos de esta consulta, la entidad consultante se centra en el escenario de que el scrip dividend acabe representando la entrega de acciones de la propia SOCIMI a sus accionistas. En esta operación, la entidad respetaría los porcentajes de distribución del resultado que incluye el artículo 6 de la LSOCIMI, de modo que se entregarían acciones por un importe equivalente al resultado que debe distribuirse de conformidad con el requisito previsto en el citado artículo. Confirmación de si, en su caso, un scrip dividend por entrega de acciones podría resultar válido a efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la LSOCIMI, de tal modo que pudiese entenderse que la consultante cumpliría con el requisito de distribución del resultado, no siendo un impedimento a la hora de aplicar el régimen fiscal SOCIMI. La cuestión se ciñe al supuesto de socios personas físicas residentes en España.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1576-24

✓ IS. 2ª Consulta Vinculante V1439-24 (14.06.2024)

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

La entidad consultante es una asociación de pequeños comerciantes, sin ánimo de lucro y los cargos no son retribuidos. Se trata de una entidad que a efectos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades tiene la consideración de parcialmente exenta, aplicándose el régimen especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la misma. La entidad consultante tiene como objeto social entre otros los siguientes: 1. Promover el comercio local: la consultante busca fortalecer y promover los negocios locales de su área comercial, incentivando a los residentes y visitantes a realizar sus compras en la zona. 2. Desarrollar estrategias de marketing y promoción: la consultante trabaja para crear campañas de marketing y promoción que den visibilidad a los negocios de su área comercial, atrayendo a un mayor número de clientes. 3. Mejorar la experiencia del cliente: se buscan constantemente formas de mejorar la experiencia de compra para los clientes, fomentando la atención al cliente de calidad y la diversidad de productos y servicios ofrecidos. 4. Impulsar la formación y capacitación: la consultante ofrece programas de formación y capacitación dirigidos a los comerciantes y empresarios de su área comercial, para que puedan mejorar sus habilidades y conocimientos en áreas como gestión empresarial, atención al cliente, marketing, entre otros. 5. Representar los intereses del sector: la consultante actúa como la voz de los comerciantes y empresarios ante las autoridades locales y otros organismos, con el





propósito de defender sus intereses y contribuir al desarrollo económico y social de la zona. Los ingresos de la asociación consultante están constituidos por las cuotas de los asociados, que pueden ser tanto personas físicas como jurídicas. La consultante ha obtenido una subvención de la Administración autonómica para la creación e implantación de la plataforma eCommerce que permite crear una tienda On-line en todas sus áreas, configurable y personalizable para cada uno de los asociados en función de las necesidades de su comercio. El mantenimiento, tanto de la plataforma como de las aplicaciones individuales para cada asociado, no conllevará el pago de contraprestación alguna por parte de los asociados, ya que el proyecto subvencionado incluye el mantenimiento de la misma. Los asociados no pagarán cuota alguna por este concepto, ni se incrementarán de forma alguna las cuotas que vienen abonando a consecuencia del desarrollo, implantación y mantenimiento del mismo. En concreto, el proyecto de implantación de nuevas tecnologías consiste en: 1. Desarrollo de aplicaciones informáticas diseñadas para teléfonos móviles inteligentes (Apps) u otro tipo de dispositivos o medios digitales que sirvan para promocionar productos y servicios. 2. Plataformas para la mejora de la comunicación interna dentro de un negocio, entre negocios u otras figuras de interés para el emprendimiento de acciones conjuntas que reporten beneficio mutuo y que mejoren la forma de trabajo, así como la atención y la afluencia de los clientes. 3. Incorporación de nuevas tecnologías y técnicas de analítica avanzada. Para mejora de la atención, relación y conocimiento de cliente, así como su fidelización. Implementación de software de gestión de las relaciones con clientes, (CRM). 4. Uso de "Consumer insight" que identifiquen las opiniones y la experiencia de los clientes. 5. Uso de "beacons" (balizas electrónicas: dispositivo transmisor que se utiliza para radiar una señal bluetooth de baja energía a dispositivos móviles que se encuentren cerca de él sin necesidad de sincronización previa). Por otra parte, el proyecto incluye también la formación teórico-práctica de los asociados en el uso de las citadas tecnologías, con el fin de poder conseguir la mayor productividad. Si el proyecto que se va a desarrollar por la entidad consultante en beneficio de sus asociados, por el que no va a existir contraprestación alguna por parte de los mismos, constituye, total o parcialmente, una actividad económica a efectos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Si a efectos del Impuesto sobre Sociedades estarían exentos de tributar los ingresos procedentes de la subvención recibida de la Comunidad Autónoma para el desarrollo del proyecto de nuevas tecnologías que se quiere implantar en beneficio de los asociados. Dado que no existe contraprestación por parte de los asociados, posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha subvención.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1439-24

2.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)





✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V1318-24** (05.06.2024)

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

La consultante es una empresa que está construyendo un edificio de apartamentos en cierto municipio del territorio de aplicación del impuesto para su venta a terceros. En este sentido, los compradores de los apartamentos han ido realizando pagos a la consultante con anterioridad a la venta de dichos apartamentos. Asimismo, en dicho edificio hay un apartamento que la consultante va a transmitir de forma gratuita al Ayuntamiento del municipio en cuestión una vez finalizada la promoción. Las obligaciones tributarias que generan en el Impuesto sobre el Valor Añadido dichas operaciones.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1318-24

✓ **IVA. 2ª Consulta Vinculante V1372-24** (10.06.2024)

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

La consultante que se dedica a la elaboración de contenido audiovisual ha firmado un contrato con una entidad residente en Estados Unidos para el suministro de programación de televisión y de servicios de video bajo demanda que será emitido en el mercado brasileño. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones realizadas por el consultante.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1372-24

✓ **IVA. 3ª Consulta Vinculante V1374-24** (10.06.2024)

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

Cesión de vehículos a empleados. Confirmación de que no existe un autoconsumo de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la cesión de vehículos a empleados cuando la empresa hubiese deducido parte del Impuesto sobre el Valor Añadido en un contrato de renting.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1374-24



**✓ IVA. 4ª Consulta Vinculante V1378-24** (10.06.2024)DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una entidad mercantil que va a transmitir una parcela resultante de un proyecto de reparcelación sometida a un proceso de urbanización no concluido y que se encuentra afecta registralmente al pago de los gastos de urbanización. Si la transmisión se encontraría sujeta y, en su caso, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y si le resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 84. Uno. 2º. e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1378-24

✓ IVA. 5ª Consulta Vinculante V1379-24 (10.06.2024)DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una entidad mercantil que se dedica a la promoción inmobiliaria que en 2019 construyó una vivienda para la venta pero que, ante la imposibilidad de venderla, desde 2020 ha suscrito diversos contratos de arrendamiento vacacional con cinco clientes distintos sin que ningún arrendamiento haya alcanzado los dos años de duración. Finalmente, ha encontrado un adquirente distinto de todos los arrendatarios y va a proceder a su transmisión. *Si la transmisión de la vivienda se encontrará sujeta y, en su caso, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1379-24

✓ IVA. 6ª Consulta Vinculante V1547-24 (25.06.2024)DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una asociación sin ánimo de lucro integrada por propietarios de puestos y comercios de un mercado municipal que tiene por actividad la gestión del mismo y que soporta los gastos relativos a los servicios comunes del mercado (limpieza, mantenimiento de equipos de frío, geotermia, entre otros) en nombre propio y, posteriormente, los reparte entre los distintos propietarios (socios y terceros no asociados) incluyendo el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido



de cada servicio. Las facturas de tales servicios se expiden a nombre de la consultante. Además, la consultante percibe una cuota de cada uno de sus socios. *Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del reparto de dichos gastos entre los asociados y no asociados titulares de los distintos puestos del mercado.*

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1547-24

B) JULIO/2024

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

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

✓ **IRPF. Consulta Vinculante V1619-24** (03.07.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1619-24

■ **Consultante expone que:** la consultante (Fundación) se ha planteado la concesión a título gratuito de ayudas dinerarias a personas mayores de 65 años con pensiones de jubilación bajas, y sin otros recursos económicos, para que puedan atender mejor sus necesidades primarias.

■ **Consultante pregunta:** 1) Si los perceptores de la ayuda deberían tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En caso de que deban tributar por IRPF, se cuestiona el concepto por el que dichas ayudas tributan (rendimientos del trabajo, ganancias patrimoniales, etc.), y si la fundación debe practicar retención a cuenta por el IRPF. 2) Si la fundación, debería de informar a la AEAT de las ayudas concedidas y la forma (modelo) en que debería hacerlo.

■ **Contestación:**

1. Tributación de las ayudas

En primer lugar, dispone el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por su parte, el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), establece que constituye el hecho imponible del Impuesto "La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos»".





No obstante, lo anterior, el artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), dispone que "No están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [...]"

En consecuencia, la renta obtenida por los beneficiarios de las ayudas satisfechas por la fundación consultante, al no estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se encuadra en la renta sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A su vez, el artículo 17 de la LIRPF define en su apartado 1 los rendimientos del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas". Artículo este que en su apartado 2 incorpora una relación de rendimientos a los que expresamente otorga la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que se encuentran en su párrafo h) "las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta ley"

Por su parte, el artículo 33.1 de la Ley 35/2006 define las ganancias y pérdidas patrimoniales como "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

De la interrelación de los preceptos transcritos cabe concluir que en cuanto la entrega de las ayudas por parte de la fundación consultante a los beneficiarios de sus programas sociales no conlleve para estos la existencia de contraprestación alguna, ni se vinculen al desarrollo por aquellos de una actividad, ni se trate de becas (en su acepción de subvenciones para realizar estudios o investigaciones), su incidencia tributaria vendrá dada por su calificación como ganancias patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que aquellos sean contribuyentes por este impuesto.

Una vez establecida la calificación, por lo que se refiere al sometimiento a retención, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, publicado en el BOE del día 31), regulador de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, nos lleva a concluir que estas ayudas no están sujetas a retención, por cuanto no se corresponden con ninguna de las rentas que este artículo somete a retención o ingreso a cuenta.

2. Modelo

En el escrito de consulta se pregunta de forma genérica acerca de las obligaciones de información de la Fundación consultante. Dado el carácter genérico de la pregunta, la contestación se centra en la obligación de declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347).





La normativa que debe tenerse en cuenta es la siguiente: [...].

El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT: [...]

En concreto, los artículos 31 y siguientes del RGAT regulan la obligación de información sobre operaciones con terceras personas. En este sentido, el artículo 31 del RGAT establece en su apartado primero que: [...]. Teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad consultante, sus manifestaciones y el artículo 31.1 del RGAT puede concluirse que no estará obligada a suministrar información a través de la declaración de operaciones con terceras personas sobre las ayudas que pretende conceder a ese colectivo puesto que parece enmarcarse en el ámbito de sus fines fundacionales y no en el desarrollo de una actividad económica.

1.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. Consulta Vinculante V1718-24** (11.07.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1718-24

■ **Consultante manifiesta:** haber generado deducciones por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en los ejercicios 2019 y 2020, si bien fueron detectadas a lo largo del ejercicio 2021. A pesar de contar con la correspondiente documentación justificativa, en cuanto a calificación y cuantificación de la base de la deducción, estas cantidades no fueron declaradas en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en que éstas se realizaron, esto es, de los ejercicios 2019 y 2020. A este respecto, siendo conocedora de la doctrina tributaria vinculante vigente en ese momento, la consultante pretendía declarar las citadas deducciones en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2021, independientemente de si correspondían a ejercicios cuyo período de liquidación se encontrara prescrito, y sin necesidad de instar una solicitud de rectificación alguna.

Sin embargo, mediante la emisión de las consultas tributarias con números V1510-22 y V1511-22, de fecha 24 de junio de 2022, la Dirección General de Tributos modificó su criterio. En virtud de la fecha de publicación de estas consultas tributarias, el cambio se produce con anterioridad al vencimiento del periodo de declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2021, para aquellas entidades cuyo periodo impositivo coincidiera con el año natural. Este nuevo criterio, restrictivo respecto del descrito en el párrafo anterior, consiste en que, en caso de querer aplicar alguna deducción por la realización de determinadas actividades (entre ellas, las de investigación y desarrollo e innovación tecnológica),





ésta debe encontrarse correctamente reflejada en la autoliquidación correspondiente al período impositivo de su generación y, en caso de no estarlo, debe instarse la solicitud de rectificación de la misma para poder modificarla en este sentido, dentro del plazo de prescripción correspondiente.

Este nuevo criterio se fundamentó en la aplicación de dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (resol. 00/0514/2020 y la 00/4379/2018), que sentaban criterio en relación con las deducciones para evitar la doble imposición internacional, extendiéndose la interpretación respecto de este tipo de deducciones, que tienen su regulación específica en el Capítulo II del Título VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), a las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (y de otras actividades), las cuales tienen su particular regulación y forma de aplicación dispuesta en el artículo 39 de la LIS.

Así las cosas, respecto a la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2021, a presentar en julio de 2022, la consultante aplicó la nueva doctrina vinculante, en relación con las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica realizadas en 2019 y 2020, detectadas en el año 2021, de manera que no las aplicó en dicha autoliquidación.

Actualmente, no se ha instado ningún procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2019 y 2020.

La consultante se plantea, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo 1318/2023, de 24 de octubre de 2023, recurso de casación número 6519/2021, la posibilidad de consignar y/o aplicar las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de 2019 y 2020, detectadas en 2021, en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2023, sin necesidad de instar una solicitud de rectificación de los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2019 Y 2020

■ **Consultante pregunta:** ¿Sería posible consignar las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de 2019 y 2020 detectadas en 2021 (una vez presentada la autoliquidación de dicho período) en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2023, sin necesidad de instar una solicitud de rectificación de los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2019 y 2020? ¿Sería posible aplicar, sin previa consignación, las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de 2019 y 2020 detectadas en 2021 (una vez presentada la autoliquidación de dicho período) en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2023, sin necesidad de instar una solicitud de rectificación de los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2019 y 2020?

■ **Contestación:**





En primer lugar, debe señalarse que el artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), establece que "Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias".

La presente consulta fue formulada a este Centro Directivo una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del Impuesto correspondiente a los periodos impositivos 2019 y 2020 por lo que, la presente contestación, no puede entrar a valorar la procedencia de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (en adelante, I+D+i) a que se refiere el escrito de consulta; cuestión que tampoco ha sido planteada por el consultante.

En relación con las cuestiones planteadas, y de acuerdo con los hechos descritos por la consultante, las deducciones por actividades de I+D+i que pudo haber generado la entidad, en los periodos impositivos 2019 y 2020, no fueron objeto de declaración en las autoliquidaciones correspondientes a sus respectivos periodos impositivos de generación. En este sentido, el artículo 120.3 de la LGT dispone que "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

Con arreglo al actual criterio de este Centro Directivo, referido a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), manifestado en las consultas tributarias con número V1510-22 y V1511-22, ambas de 24 de junio de 2022, las deducciones previstas en dicho Capítulo solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó, debiendo el contribuyente, en caso contrario, instar la rectificación de dicha autoliquidación en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo para su consignación. Dicho criterio trae causa de las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), en fecha 23 de marzo de 2022, en las reclamaciones económico-administrativas números 00-514-2020 RG y 00-4379-2018 RG.

Idéntico criterio consta recogido en la consulta tributaria número V0012-24, de 13 de febrero de 2024, en relación con la ya derogada deducción medioambiental regulada en el artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la que este Centro Directivo ha expresado que debe consignarse la referida deducción en la autoliquidación correspondiente al primer período impositivo en el que el contribuyente logre consolidar el derecho a la aplicación de dicha deducción, circunstancia que se produce al cumplir con el requisito esencial legalmente





previsto, esto es, la obtención de la correspondiente certificación medioambiental otorgada por la Administración competente.

Recientemente, el Tribunal Supremo ha dictado la Sentencia, con número 4355/2023 y fecha 24 de octubre de 2023, en el recurso de casación número 6519/2021, en el que debía resolver acerca de la procedencia o no de aplicar, en el ejercicio 2009, deducciones por actividades de I+D+i generadas en los ejercicios 2005 a 2009 y no consignadas en las autoliquidaciones de los respectivos períodos impositivos de generación. Por tanto, el objeto de la litis se refería a períodos impositivos anteriores a 2022; períodos en los que la doctrina de este Centro Directivo admitía la posibilidad de aplicar "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, incluso aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito, siempre que se acrediten con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la LGT y se respeten los límites temporales del art. 44 del TRLIS". Para resolver el caso, el Tribunal se sirve del criterio de la Dirección General de Tributos aplicable *ratione temporis*, con base en la jurisprudencia reiterada que determina que las consultas tributarias pueden constituir actos propios de opinión jurídica administrativa cuando el criterio adoptado en las mismas sea favorable o beneficioso para el contribuyente.

Así, el Fundamento de Derecho Primero de la referida Sentencia señala: [...].

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, interpretando el alcance de dicha norma, se sintetiza en la sentencia de 10 de mayo de 2021 (recurso nº 7966/2019) del siguiente modo: [...]

A mayor abundamiento, cabe señalar que el Alto Tribunal consideró como cuestión que presentaba interés casacional el "(...) 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"; cuestión que, sin embargo, no fue resuelta de manera explícita por el Tribunal Supremo al no considerarlo necesario para la resolución del litigio en cuestión, pues se sirvió del criterio de la Dirección General de Tributos aplicable *ratione temporis*.

En consecuencia, la Sentencia de 24 de octubre de 2023 no altera el criterio que mantiene este Centro Directivo actualmente, expresado en las consultas tributarias analizadas supra.

Por último, resulta procedente traer a colación la reciente Resolución del TEAC (00-03132-2022 RG), de 22 de febrero de 2024, en la que, aplicando la ya citada STS 4355/2023, señala (FD 5º): [...]

No obstante, el Alto Tribunal concluye, en contra de lo sostenido por la Abogacía del Estado en su recurso de casación, que sí existe una identidad total en lo sustancial





y relevante entre las contestaciones a consultas vigentes en aquel momento (se citan V-0802-11, V-0297-12 y V-2400-14) y el caso que se examina, y que sí es posible aplicar o declarar una deducción de I+D+IT en un ejercicio por gastos generados en ejercicios anteriores no constando la declaración de esa deducción en la liquidación (autoliquidación, liquidación administrativa) de esos ejercicios anteriores en los que se incurrió en los gastos en cuestión, sin siquiera exigir la rectificación de esa autoliquidación".

De conformidad con lo expuesto, el criterio de este Centro Directivo se mantiene inalterado, por lo que las deducciones objeto de la presente consulta solo podrán aplicarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023 si su importe constase debidamente consignado en cada una de las autoliquidaciones correspondientes a los respectivos períodos impositivos en los que se generaron (esto es, 2019 y 2020).

Por tanto, en la medida en que no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT, la entidad consultante deberá instar la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos impositivos 2019 y 2020, a efectos de consignar la deducción por actividades de I+D+i, generada en cada uno de los referidos periodos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la LIS.

1.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. Consulta Vinculante V1646-24** (05.07.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1646-24

■ **Consultante expone que:** tiene una academia de idiomas y quiere impartir cursos de español a extranjeros (ingleses). Los cursos consistirían en recibir clases de español y alojarse en casas de particulares. La consultante cobraría a los alumnos un importe total por el curso y por su parte pagaría a los particulares por alojar a los alumnos en sus casas.

■ **Consultante manifiesta que:** La consultante aplica la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido a la enseñanza.

■ **Consultante pregunta:** sobre el régimen de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido

■ **Contestación:**

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad





empresarial o profesional. A tales efectos, según dispone el artículo 5 de la misma Ley, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales actividades aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones: [...].

Debe tenerse en cuenta que el artículo 20, apartado uno, número 9º, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que establece que los Estados miembros eximirán "la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables."

De acuerdo con los anteriores preceptos y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecida, entre otras, en las sentencias de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, de 28 de enero de 2010, en el asunto C-473/08 y de 20 de junio de 2013, asunto C-319/12, la doctrina reiterada de este Centro Directivo condiciona la aplicación de la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º, al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, según el cual las citadas actividades deben ser realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades, esto es, un centro de enseñanza que se considerará autorizado o reconocido cuando sus actividades sean única o principalmente la enseñanza de materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español, teniendo tal consideración teniendo tal consideración aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza, no siendo preciso, a estos efectos que el centro de enseñanza disponga de local determinado.

No obstante, en caso de que un empresario realice una actividad principal distinta de la enseñanza y una actividad de enseñanza, lo relevante para la aplicación de la



exención a esta segunda será que se preste un servicio de enseñanza objetivamente incluido en alguno de los citados planes de estudios.

b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La exención no será aplicable, a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención, corresponde al Ministerio de Educación, Formación Profesional y Deportes, o bien la Comunidad Autónoma correspondiente.

Por tanto, los cursos de formación objeto de consulta estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Formación Profesional y Deportes.

3.- Con independencia de lo anterior, en relación con los servicios de hospedaje y manutención en casas particulares ofrecidos en nombre propio por la consultante a los alumnos de los cursos de español, en el supuesto planteado, constituyen prestaciones de servicios independientes de la actividad docente objeto de consulta. Por otra parte, en la medida que van a ser adquiridos por la consultante y prestados en nombre propio, es preciso analizar la posible aplicación del régimen especial de las agencias de viajes previsto en el capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, artículos 141 a 147.

De conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 141 de la Ley: [...]

Será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones de servicios que constituyan un servicio de viajes compuesto necesariamente por un único servicio principal de alojamiento o de transporte, o por un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos, siempre que la consultante actúe en nombre propio y utilice bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

Los servicios a los que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes deberán prestarse al cliente en nombre propio, utilizando para ello bienes





entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, tal y como parece suceder en el caso de los servicios objeto de consulta.

Por lo tanto, del escrito de consulta se desprende que la consultante va a prestar servicios de alojamiento en nombre propio y utilizando exclusivamente medios ajenos por lo que le resultaría de aplicación el régimen especial de agencias de viajes del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que formalmente tenga la consideración de agencia de viaje o no, tal y como ha puesto de manifiesto reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la sentencia de 22 de octubre de 1998, asuntos C-308/96 y C-94/97.

En relación con el supuesto de hecho a que se refiere el escrito de consulta hay que tener en cuenta lo indicado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Van Ginkel, de 12 de noviembre de 1992, Asunto C-163/91. Van Ginkel ofrecía a sus clientes lo que en su guía se denominaba "vacaciones en automóvil". En el marco de dicha prestación, el cliente utilizaba su propio vehículo, limitándose Van Ginkel a proporcionar el alojamiento del viajero. Partiendo de que Van Ginkel no proporcionaba servicio de transporte a sus clientes, se planteaba si a sus servicios les era aplicable el régimen especial de agencias de viaje.

El Tribunal concluye que la exclusión del ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones proporcionadas por una agencia de viajes debido a que comprenden únicamente el alojamiento y no el transporte del viajero conduciría a un régimen tributario complejo, en el que las normas aplicables en materia de IVA dependerían de los elementos constitutivos de las prestaciones ofrecidas a cada viajero. Dicho régimen tributario sería contrario a los objetivos de la Directiva.

Esta misma interpretación fue recogida en la sentencia iSt de 13 de octubre de 2005, Asunto C-200/04. En este caso, la sociedad alemana iSt ofrecía a sus clientes la posibilidad de cursar estudios de inglés en Estados Unidos. Bajo el programa denominado "College", los participantes reservaban sus vuelos y recibían el alojamiento y la manutención en el "college" elegido. Se estudiaba la aplicación del régimen especial a un supuesto muy similar al consultado.

En este caso el Tribunal concluyó que cuando un operador económico como iSt ofrece a sus clientes de forma habitual, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de sus clientes, prestaciones de viaje cuyo coste no puede dejar de tener una repercusión considerable en el precio global practicado, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste, estas prestaciones no pueden asimilarse a prestaciones de servicios meramente accesorias al servicio educativo, puesto que no representan una parte meramente marginal respecto del importe correspondiente a la prestación relacionada con la formación y educación lingüísticas que iSt ofrece a sus clientes.

El Tribunal concluye que, en estas circunstancias, la entidad iSt debe aplicar el régimen especial de las agencias de viajes puesto que ofrece de forma habitual a





sus clientes, a cambio del pago de un precio global, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas, prestaciones adquiridas a otros sujetos pasivos, como la estancia en el Estado de destino.

En consecuencia, de la jurisprudencia del Tribunal se deriva que la consultante deberá aplicar el régimen especial de las agencias de viajes a los servicios de alojamiento y manutención que efectúe en nombre propio, en cuya organización utilice bienes que les han sido entregados o servicios que les han sido prestados por otros empresarios o profesionales, que incluyen servicios de hospedaje o de transporte, en las condiciones señaladas, cualquiera que sea la condición del destinatario.

4.- Por su parte, en cuanto al tipo impositivo aplicable cuando los servicios de alojamiento y manutención estén acogidos al régimen especial de las agencias de viajes, según el artículo 90. Uno de la Ley 37/1992: [...]

No siendo aplicable ningún tipo impositivo reducido, previstos por el artículo 91 de la Ley 37/1992, a la prestación de servicios única sometida al régimen especial de las agencias de viajes, dicha prestación de servicios tributará al tipo general del 21 por ciento, como ha señalado esta Dirección General, por todas, en la contestación vinculante de 29 de abril de 2021, número V1158-21.

No obstante lo anterior, no existe obligación de repercutir la cuota separadamente en factura, como establece el artículo 142 de la Ley 37/1992, según el cual: [...]

5.- Por otra parte, en relación con los servicios prestados por los propietarios de las viviendas donde se alojan los estudiantes a la consultante, el artículo 5. Uno, letra c) de la Ley 27/1992 establece que se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

En consecuencia, los particulares que prestan servicios de alojamiento a título oneroso percibiendo una prestación dineraria por sus servicios, tendrán la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el ejercicio de su actividad empresarial.

No obstante, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 establece que [...]

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 relación con la aplicación de la exención al arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario no sea el usuario de dicha vivienda porque permita el uso a otra





persona, se ha pronunciado reiteradamente este Centro directivo, por todas, contestación vinculante de fecha 31 de octubre de 2016, número de referencia V4618-16, en la que se indica que "cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el artículo 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la Ley 37/1992, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas."

Por el contrario, los arrendamientos de viviendas, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, conforme a la letra f') del artículo 20. Uno.23º de la Ley 37/1992, o en virtud de otro título. Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

Por lo tanto, el arrendamiento de los inmuebles que realicen los propietarios de las casas a la consultante para su posterior alquiler a los alumnos estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, en relación con el tipo impositivo aplicable a dichos arrendamientos efectuados a favor de la consultante, así como los realizados en nombre propio por la consultante, el artículo 91.Uno.2.2º de la Ley del Impuesto establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

En este sentido, de la información objeto de consulta parece deducirse que se prestarán también los servicios complementarios propios de la industria hotelera (al menos, servicios de limpieza y cambio de ropa de cama y toallas de manera periódica y manutención), por lo que, en estas circunstancias, dichos servicios tributarán al tipo reducido del 10 por ciento.

6.- Con independencia de lo anterior, del escrito de consulta podría deducirse que la consultante presta en nombre propio el servicio educativo pero que actúa en





nombre ajeno frente a los clientes finales prestando un servicio de mediación a cada uno de los titulares de las viviendas que se ofrecen para el alojamiento de los estudiantes.

Partiendo de la hipótesis de que la consultante actuará mediando en nombre ajeno, los servicios de mediación prestados a otro empresario o profesional se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto de conformidad con lo previsto en el artículo 69, apartado Uno, número 1º de la Ley 37/1992, en las siguientes condiciones: [...]

En consecuencia, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de mediación prestados por la consultante cuando el destinatario de los citados servicios sea un empresario o profesional que actúe como tal y cuya sede de actividad económica, o establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentren en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

Por lo tanto, si tal y como se deduce del escrito de consulta, todos los empresarios o profesionales a los que la consultante prestaría los servicios de mediación en nombre ajeno se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, tales servicios se entenderían realizados en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, estarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En conclusión, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación a la consulta, de 2 de noviembre de 2017, con número de referencia 0043-17, si la consultante prestase un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena a un empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que, a su vez, es el empresario o profesional el que presta el servicio de alojamiento objeto de consulta al cliente final, se pueden identificar las siguientes operaciones:

1º. Un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena prestado por la consultante a un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, que estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

2º. Un servicio relativo al alojamiento prestado por el empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto al cliente final que, en la medida que se acompañe de los servicios complementarios propios de la industria hotelera tributará al tipo reducido del 10 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido.





2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

✓ IRPF.1ª Consulta Vinculante V1579-24 (01.07.2024)

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

Por acuerdo transaccional homologado por auto judicial se reconoce la relación mercantil como Trabajador Autónomo Económicamente Dependiente que el consultante mantenía desde 03/03/2014 con una mercantil, finalizándose el contrato por voluntad de la empresa e indemnizándole con 50.000 € por daños y perjuicios. Aplicación a la indemnización de la reducción del 30 por 100 del artículo 32.1 de la Ley 35/2006.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1579-24

✓ IRPF.2ª Consulta Vinculante V1583-24 (01.07.2024)

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

La entidad consultante, participada por dos socios personas físicas al cincuenta por cien, sin actividad económica en la actualidad, tiene un único bien inmueble en el activo de la sociedad adquirido con la intención de dedicarlo al alquiler. Se plantea la posibilidad de llevar a cabo la disolución y liquidación de la sociedad, adjudicándose el inmueble a los dos socios. Tratamiento fiscal de dicha operación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1583-24

✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1625-24 (03.07.2024)

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

El consultante es titular del cincuenta por ciento de las participaciones sociales de una sociedad limitada, las cuales pretende transmitir a un tercero, también persona física. Tributación de dicha venta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

→ Acceso al documento original DGT:





https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1625-24

✓ **IRPF. 4ª Consulta Vinculante V1623-24** (03.07.2024)

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

La consultante constituyó sobre un inmueble de su propiedad una hipoteca a favor de la Hacienda Pública, en garantía de la suspensión de una deuda tributaria durante la tramitación ante el Tribunal Económico Administrativo de la reclamación interpuesta frente a la liquidación de la AEAT por la que se exigía dicha deuda. En 2023 ha vendido el inmueble, una vez levantada la hipoteca sobre el inmueble, para lo cual efectuó el pago de la referida deuda tributaria, junto con los intereses de demora. Si a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial obtenida en la venta del inmueble, puede minorar el valor de transmisión en el importe de la referida deuda tributaria, los intereses de demora de la deuda y los de la suspensión, y los gastos de cancelación de la hipoteca.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1623-24

✓ **IRPF. 5ª Consulta Vinculante V1606-24** (03.07.2024)

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

El consultante compatibiliza su pensión de jubilación con el desarrollo de una actividad profesional por cuenta propia, estando incluido en una mutualidad alternativa al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), y satisface una cotización de solidaridad del 9 por ciento sobre la base mínima de cotización del referido Régimen. Si la referida cotización puede considerarse gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1606-24

✓ **IRPF. 6ª Consulta Vinculante V1610-24** (03.07.2024)

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

La consultante es una persona física que ejerce la abogacía y cotiza como autónoma, siendo socia con una participación de más de un 25 por ciento y menos





del 35 por ciento de una sociedad limitada que presta servicios de asesoría contable, fiscal, económica y servicios de abogacía. La sociedad dispone de todos los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de su actividad. La consultante presta servicios profesionales a la sociedad y está dada de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos. Calificación en el IRPF de la remuneración que percibe la consultante de la sociedad por la prestación de sus servicios a la misma y sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1610-24

✓ IRPF. 7ª Consulta Vinculante V1655-24 (08.07.2024)

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

El consultante y su mujer, casados en régimen económico de gananciales, han adquirido en octubre de 2023 un vehículo eléctrico puro por el cual señalan que tienen derecho a practicar la deducción de la Disposición Adicional 58ª. Quien figura como titular del vehículo es su mujer, ya que la matriculación se hizo a su nombre. Si, en relación con la deducción de la DA 58ª, puede prorratearse las cantidades abonadas al cincuenta por ciento con su cónyuge o si por el contrario debe aplicarla ella al cien por cien.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1655-24

✓ IRPF. 8ª Consulta Vinculante V1666-24 (10.07.2024)

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

El consultante adquirió a título oneroso en 2009 una plaza de garaje, tributando una determinada cantidad por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En 2011 la Comunidad Autónoma competente efectúa una comprobación del valor de dicho inmueble, elevando el mismo y practicándose la correspondiente liquidación por dicho Impuesto. Es su intención transmitir dicha plaza de garaje. Valor de adquisición del inmueble a los efectos del cálculo de la ganancia patrimonial en el IRPF

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1666-24





✓ IRPF. 9ª Consulta Vinculante V1719-24 (11.07.2024)

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

Se corresponde con la cuestión planteada. Deducibilidad de gastos (comisiones de casas de apuestas y de empresas gestoras) en la determinación del importe de las ganancias patrimoniales obtenidas en el juego.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1719-24

2.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA. 1ª Consulta Vinculante V1610-24 (03.07.2024)

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

La consultante es una persona física que ejerce la abogacía y cotiza como autónoma, siendo socia con una participación de más de un 25 por ciento y menos del 35 por ciento de una sociedad limitada que presta servicios de asesoría contable, fiscal, económica y servicios de abogacía. La sociedad dispone de todos los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de su actividad. La consultante presta servicios profesionales a la sociedad y está dada de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos. Calificación en el IRPF de la remuneración que percibe la consultante de la sociedad por la prestación de sus servicios a la misma y sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1610-24

✓ IVA. 2ª Consulta Vinculante V1611-24 (03.07.2024)

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

La consultante ejerce la actividad profesional de procuradora de los tribunales en todo el territorio español. Para la realización de los desplazamientos vinculados con su actividad dispone de un vehículo turismo propio, no obstante, tiene la intención de adquirir un segundo vehículo turismo, de forma que uno de ellos se afecte a la actividad y se utilice exclusivamente para uso profesional y el otro vehículo se





utilizaría en exclusiva para uso privado.

Se cuestiona la deducción en el IVA y en el IRPF de los gastos derivados de la adquisición del vehículo, así como los correspondientes a gastos de mantenimiento y gasolina.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1611-24

C) AGOSTO/2024

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

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

✓ **IRPF. Consulta Vinculante V1832-24** (01.08.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1832-24

■ **Consultante expone que:** se ha dedicado a la actividad profesional de abogado durante 35 años prestando sus servicios para un solo despacho, facturando solamente a dicho despacho todos los rendimientos correspondientes a su actividad en el IRPF por el régimen de estimación directa simplificada. Durante todos los años de su ejercicio nunca facturé a nombre de ningún otro despacho ni cliente. El citado despacho ha extinguido su contrato mercantil al no poder seguir haciendo frente al pago de sus honorarios profesionales, firmando con el mismo un documento por el que le dan una indemnización de un año de salario como si se tratara de un despido objetivo.

■ **Consultante manifiesta que:** dicha indemnización se la abonarán en dos plazos, la mitad en 2023 y el otro 50% en 2024.

■ **Consultante pregunta:** ¿el cobro de dicha indemnización, al haberse generado durante todos los años de ejercicio y como compensación a la extinción de la relación mercantil, puede considerarse como rendimientos irregulares conforme al art. 32.1 de la Ley 35/2006?

■ **Contestación:**

Partiendo del planteamiento expuesto por el consultante, y que se corresponde con lo expresado en los apartados "descripción sucinta de hechos" y "cuestión planteada", la presente contestación se limita a analizar la aplicación de la reducción del artículo 32.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio a la indemnización a percibir por la consultante por la resolución del contrato





mercantil que le vinculaba con el despacho al que venía prestando sus servicios profesionales.

El artículo 32.1 de la Ley 35/2006 dispone que [...].

En desarrollo de lo anterior, el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), establece lo siguiente: [...].

En cuanto a la aplicación de la reducción desde la perspectiva de la posible existencia de un período de generación superior a dos años, debe señalarse que la indemnización no está vinculada a la duración del contrato de prestación de servicios profesionales, no se ha ido generando a lo largo de esa duración, sino que se vincula con el propio hecho de la resolución contractual, de la que surge la propia indemnización. En este punto, procede mencionar que, así como para los rendimientos del trabajo — y a efectos de la aplicación de su reducción del 30 por 100— existe un precepto (artículo 18.2 de la misma ley) que determina que "tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador", no existe (en el ámbito de la reducción del artículo 32.1 de la Ley del Impuesto) un precepto similar.

Por lo que respecta a la consideración de esta indemnización como alguno de los supuestos calificados como "obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo", el único supuesto que podría ampararla sería el contemplado en el párrafo b) del artículo 25 del Reglamento (indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas), pero cabe afirmar que la indemnización no es consecuencia del cese de actividad, sino que viene motivada por la finalización de un contrato.

Por tanto, a la indemnización objeto de consulta no le resulta aplicable la reducción del 30 por ciento establecida en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto.

1.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. 1ª Consulta Vinculante V1847-24** (02.08.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1847-24

■ **Consultante expone que:** dedicada a la actividad de comercio al por mayor de aparatos y material electrónico, tiene un administrador único, que posee una participación mayoritaria en la sociedad, el cual está dado de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA) como autónomo societario. Dicho administrador ejerce labores de gerencia y labores propias de la actividad de la empresa, percibiendo una nómina por su trabajo, no percibiendo nada por el cargo y labores de administración.





■ **Consultante manifiesta que:** Los estatutos de la entidad consultante indican que el cargo de administrador es gratuito.

■ **Consultante pregunta:** sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de lo pagado al socio administrador en concepto de nómina

■ **Contestación:** De acuerdo con los hechos que constan en el escrito de consulta, una persona física PF1 es socio mayoritario, administrador único, gerente y trabajador de la sociedad consultante dedicada al comercio al por mayor de aparatos y material electrónico. El cargo de administrador es gratuito. La referida persona física percibe unas retribuciones por el desempeño de labores ordinarias en la entidad. No percibe retribución alguna por el cargo y las labores de administración.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Dado que en el caso concreto planteado el socio mayoritario de la entidad consultante (PF1) es a su vez trabajador y administrador de la entidad, cabe traer a colación lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS, en virtud del cual: [...].

Por otra parte, el artículo 11 de la LIS dispone lo siguiente: [...]

Por último, de acuerdo con el artículo 15 de la LIS, "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...]"

Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación del algún precepto específico establecido en la LIS.

De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos a las retribuciones que perciba el socio persona física en su condición de trabajador, en la medida en que dichas retribuciones hayan sido debidamente valoradas por su valor de mercado en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS transcrito supra, serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.



✓ IS. 2ª Consulta Vinculante V1848-24 (02.08.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1848-24

■ **Consultante expone que:** es un partido político que realiza manifestaciones y eventos reivindicativos acordes con la ideología propugnada por el mismo. En tales actos el consultante vende bienes como camisetas, banderines o bolígrafos, destinando la recaudación por tales ventas íntegramente al cumplimiento de los fines estatutarios del mismo.

■ **Consultante manifiesta que:** Se plantea la venta de dichos productos no solo a los afiliados y donantes del partido político, sino también a terceros, tanto dentro como fuera de los eventos mencionados.

■ **Consultante pregunta:** se desea conocer si estas operaciones estarían sujetas y exentas o sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta del carácter de entidad parcialmente exenta de la formación política.

■ **Contestación:**

El artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que serán contribuyentes del Impuesto, cuando tenga su residencia en territorio español, entre otros, "las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil".

Por su parte, el artículo 9, apartados 4 de la LIS establece que: [...]. En este sentido, la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (en adelante, LOFPP), regula en su Título III el régimen tributario de los partidos políticos, estableciendo su artículo 9 lo siguiente: [...].

Por su parte, el artículo 10 de la LOFPP establece las rentas exentas de tributación: [...].

De todo ello podemos concluir que las rentas obtenidas por un partido político, en la medida en que no proceden de los bienes y derechos que integran su patrimonio, tendrán la consideración de rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades siempre que se consideren rendimientos obtenidos en el ejercicio de sus actividades propias.

En el caso que nos ocupa dado que la venta de bienes, tales como camisetas, banderines o bolígrafos, tanto a afiliados como a donantes o a terceros, constituiría una actividad económica, en la medida en que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, los rendimientos procedentes de dicha explotación económica gozarán de exención siempre y cuando dicha exención haya sido expresamente declarada por la Administración Tributaria.





En este punto, el artículo 55 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), dispone lo siguiente: [...].

1.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

IVA (IS). Consulta Vinculante V1848-24 (02.08.2024)

→ Acceso al documento original DGT-MH:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1848-24

■ **Consultante expone que:** es un partido político que realiza manifestaciones y eventos reivindicativos acordes con la ideología propugnada por el mismo. En tales actos el consultante vende bienes como camisetas, banderines o bolígrafos, destinando la recaudación por tales ventas íntegramente al cumplimiento de los fines estatutarios del mismo.

■ **Consultante manifiesta que:** Se plantea la venta de dichos productos no solo a los afiliados y donantes del partido político, sino también a terceros, tanto dentro como fuera de los eventos mencionados.

■ **Consultante pregunta:** se desea conocer si la venta de estos productos a terceros ajenos a afiliados y donante, así como sin motivo de manifestación o evento reivindicativo, está sujeta y exenta o sujeta y no exenta AL IVA, o bien, está directamente no sujeta a IVA.

■ **Contestación:**

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

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

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5. Uno de la LIVA, 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 al partido político consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un



conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizase a título oneroso.

En este caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por su parte, según el artículo 8. Uno de la LIVA: [...].

En consecuencia, las transmisiones de los bienes realizadas por el consultante que son objeto de Consulta tendrán la condición de entrega de bienes a efectos del Impuesto.

No obstante lo anterior, debe destacarse que, tal y como ha puesto de manifiesto este Centro Directivo, entre otras, en la consulta vinculante de 15 de marzo de 2017, número V0679-17, tales entregas solo se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el bien objeto de entrega se encuentre afecto a la actividad empresarial o profesional del partido político que realice la referida entrega. En este sentido, se presume que tales bienes han sido adquiridos con la finalidad de proceder a la venta en las condiciones referidas, por lo que tal bien se encontrará afecto a la actividad empresarial o profesional del partido político y, por ello, la operación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin perjuicio de lo anterior, debe analizarse la posibilidad de aplicar la exención a que se refiere el artículo 20. Uno.28º de la LIVA: [...]. Esta exención fue introducida en la LIVA por la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, de financiación de Partidos Políticos. De esta forma, tal y como ha manifestado este Centro Directivo, entre otras, en la consulta vinculante de 29 de noviembre de 2016, número V5170-16, “el objetivo de dicha exención persigue no gravar con el Impuesto sobre el Valor Añadido aquellas prestaciones de servicios o entregas de bienes que los partidos políticos puedan realizar con ocasión de la celebración de determinadas manifestaciones que les reporte ingresos que sean utilizados para su financiación”.

De acuerdo con la redacción mencionada, para que se pueda aplicar la exención, será necesario que se cumplan los siguientes requisitos: 1) Que la entrega de bienes o prestaciones de servicios se realice por un partido político; 2) Que tales operaciones se realicen con motivo de manifestaciones; 3) Que dichas manifestaciones estén destinadas a reportarle un apoyo financiero para cumplir su finalidad específica; 4) Que dichas manifestaciones estén organizadas en su exclusivo beneficio.

A estos efectos, debe señalarse que la LIVA no contiene una definición específica del concepto “partido político” a que se refiere el artículo 20. Uno.28º de la misma.





Por su parte, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone en relación con la interpretación de las normas tributarias que: [...].

A este respecto, el artículo 3.1 del Código Civil prescribe que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

En este sentido, deberán considerarse, a efectos de esta exención, como partidos políticos aquellas organizaciones que tengan la condición de partido político de acuerdo con Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos que hayan adquirido personalidad jurídica por la inscripción en el Registro de Partidos Políticos de Ministerio del Interior, previa presentación en aquel del acta fundacional suscrita por sus promotores, acompañada de aquellos documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos previstos en la referida Ley Orgánica. Por su parte, debe señalarse que la LIVA no contiene una definición específica del concepto "manifestaciones" a que se refiere el artículo 20. Uno.28º de la misma.

En este sentido, y ante la ausencia de un concepto legal tributario de "manifestación",

Por su parte, el artículo primero, apartado segundo, de la Ley Orgánica 9/1983, de 15 de julio, reguladora del derecho de reunión, en la que se regula el derecho de reunión y de manifestación, dispone lo siguiente: [...].

A su vez, el artículo 8 del mismo texto legal dispone, en su párrafo primero, lo siguiente: [...].

A este respecto, debe considerarse la definición dada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, que establece las siguientes definiciones de manifestación: [...].

Más concretamente, el Diccionario panhispánico del español jurídico de la Real Academia de la Lengua define el derecho de manifestación de la siguiente manera: [...].

A su vez, el mismo diccionario define el concepto jurídico de manifestación de la siguiente forma: [...].

De acuerdo con lo anterior, debe entenderse como manifestación aquella reunión en un lugar de tránsito público. En este sentido, dado que ni la Constitución española ni la Ley Orgánica 9/1983 definen tal concepto, pero otorgan el mismo tratamiento que a las reuniones en lugares de tránsito público, a efectos de esta exención, se ha de entender por "manifestación" las reuniones en lugares de tránsito público, itinerantes o no, conforme a dichas normas.

En consecuencia, podrán beneficiarse de la exención contenida en el artículo 20. Uno.28º de la LIVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas



por partidos políticos en aquellos actos que tengan la condición de reunión en lugar de tránsito público, conforme a la citada Ley Orgánica 9/1983, de 15 de julio, reguladora del derecho de reunión, siempre que dichos actos estén destinados a reportar apoyo financiero al partido político para cumplir su finalidad específica y se organice en su exclusivo beneficio.

En consecuencia, las entregas objeto de consulta realizadas con motivo de tales actos que cumplan los citados requisitos gozarán de dicha exención, tanto si se realicen a favor de afiliados, donantes como a terceros.

Por otra parte, respecto de las entregas de bienes que no se beneficien de la citada exención, artículo 20. Uno.12º de la LIVA señala que también estarán exentas: [...].

Este precepto en transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.I) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor Añadido y, en su interpretación, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 12 de noviembre de 1998, asunto C-149/97, sobre la aplicación de la exención a una organización sin fin lucrativo que persigue objetivos de naturaleza sindical (asociación de empleados de industria del automóvil) pero que no tiene la condición de sindicato según la normativa del Reino Unido. Los apartados 19 al 21 de esta sentencia señalan lo siguiente: [...].

En virtud de lo anteriormente expuesto, la exención a que se refiere el artículo 132.1. I) de la Directiva 2006/112/CE (artículo 20. Uno.12º de la LIVA), es aplicable a aquellos servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos prestados por entidades constituidas sin finalidad lucrativa para la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y que tengan por destinatarios a dichos miembros.

En estos términos y conforme a los preceptos citados, un partido político podrá realizar operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, quedarán exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20. Uno.12º de la LIVA, anteriormente transcrito, cuando se trate de prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no percibe una contraprestación distintas a las cuotas fijadas en los estatutos.

A los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 20. Uno.12º, por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.





En consecuencia con lo expuesto, a las entregas de bienes objeto de consulta realizadas por partidos políticos no les resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 20. Uno.12º de la LIVA.

Por su parte, respecto del tipo aplicable a las entregas de bienes objeto de consulta cuando no están exentas del Impuesto, el artículo 90. Uno de la LIVA: [...].

No concurriendo la aplicación de ningún tipo reducido conforme a lo previsto en el artículo 91, las citadas entregas de bienes no exentas tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento. Por otro lado, según el artículo 84. Uno de la LIVA: [...]. En consecuencia, el consultante será el sujeto pasivo del impuesto de la entrega de bienes objeto de consulta. En este sentido, el artículo 164, apartado uno de la LIVA establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: [...]-

En cuanto al derecho a la deducción, debe recordarse que el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado podrá efectuarse siempre que se cumplan la totalidad de requisitos y limitaciones previstos por el Capítulo I del Título VIII de la LIVA. En este sentido, las entregas de bienes exentas del Impuesto por aplicación de la exención contenida en el artículo 20. Uno.28º de la LIVA, no generan el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto soportadas por el sujeto pasivo en la adquisición de bienes y servicios a otros empresarios profesionales en el ejercicio de su actividad.

En estas circunstancias, dado que en la actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que pudiera realizar el consultante pueden concurrir, en su caso, operaciones que originan el derecho a la deducción y otras que no generan tal derecho, será de aplicación la regla de prorrata para la deducción de las cuotas del impuesto soportado.

El apartado uno del artículo 102 de la LIVA señala que “la regla de prorrata 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”. En consecuencia, si la entidad consultante realiza tanto operaciones sujetas y no exentas como operaciones sujetas pero exentas, es decir, con derecho y sin derecho a deducción, respectivamente, tendrá que aplicar la regla de la prorrata en su actividad.

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la LIVA: [...]

En relación con la prorrata general, el artículo 104 de la LIVA establece lo siguiente: [...]

En cuanto a la prorrata especial, el artículo 106, apartado uno, de la LIVA, establece que: [...].



2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V1828-24 (01.08.2024)

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

Señala el consultante en su escrito: "en Noviembre de 2023, fui víctima de una ciber estafa con criptomonedas en la que perdí un total de 9044.86€ , la persona que me estafo no tiene un paradero definido pero por lo que indagué es de origen asiático (Myanmar, Thailandia o Singapur), presente en dicha fecha la denuncia en la comisaría de la Policía Nacional de Alcalá de Henares".

Posibilidad de computar una pérdida patrimonial en el IRPF.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1828-24

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V1830-24 (01.08.2024)

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

Sostiene la consultante "Que en el marco de su actividad profesional como personal docente e investigador (funcionaria) de Universidad, ha registrado 2 eventos: 1. Concesión de premio de investigación sin cesión de propiedad intelectual a la entidad que lo concedió, por valor de 1,500 euros, sin que ésta haya practicado ningún tipo de retención. 2. Que percibió una beca de 700 euros por parte de una asociación sin ánimo de lucro para realizar una estancia de corta duración en otra universidad". Tributación en el IRPF.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1830-24

✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V1833-24 (01.08.2024)

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

Se indica en el escrito de consulta: "En el ejercicio 2023, se ha procedido al pago de unas costas procesales que proceden de un litigio cuyo auto de aprobación de costas fue el 2.09.2009. No fue hasta el ejercicio 2023, momento en el cual la Administración correspondiente giró la carta de pago correspondiente. Antes de la recepción de dicha carta de pago se presentó un recurso de reposición ante la carta





de pago y uno posterior ante la providencia de apremio, siendo ambos recursos no contestados por la Administración. En el ejercicio 2024, se procedió a interponer un recurso ante el Juzgado de lo Contencioso, en el que se solicita entre otras cosas la anulación de dicha carta de pago por haber transcurrido el plazo legal para el cobro de las mismas, y no ser acorde a derecho".

Existencia de una pérdida patrimonial en el IRPF-2023 e incidencia de la devolución de lo pagado en el caso de estimación del contencioso.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1833-24

✓ IRPF. 4ª Consulta Vinculante V1875-24 (07.08.2024)

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

El consultante realiza operaciones con acciones y bonos a través de una cuenta abierta con un intermediario financiero. Dicha cuenta, denominada cuenta de margen, le permite adquirir los citados valores en cuantía superior a la que resultaría del dinero aportado por el consultante, mediante préstamo otorgado por el intermediario financiero, garantizado con la propia cartera del consultante. El intermediario financiero le cobra mensualmente unos intereses sobre el dinero prestado.

Si los intereses del préstamo que le concede el intermediario financiero al consultante para la adquisición de las acciones y bonos, de cuantía similar a los dividendos cobrados anualmente, son deducibles en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas procedentes de dichos valores.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1875-24

2.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ IS. 1ª Consulta Vinculante V1844-24 (02.08.2024)

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

La consultante es una persona jurídica española que desarrolla su actividad empresarial, CNAE 6920, en las Islas baleares y que va a dotar en 2024 la reserva para inversiones en Islas Baleares prevista en la disposición adicional septuagésima de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.





¿Puede materializar dicha reserva en la adquisición del inmueble en el que tiene actualmente su sede y de la que en la actualidad es arrendatario? Y en el caso que sea posible la materialización ¿puede incluso adquirir otro inmueble para una nueva sede, también en Islas Baleares?

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1844-24

✓ **IS. 2ª Consulta Vinculante V1851-24** (02.08.2024)

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

La sociedad consultante se dedica a las actividades de agencia de transporte de mercancías por carretera y al transporte de mercancías por carretera. Tiene un administrador único (persona física, PF1), que posee una participación del 51% en la sociedad, el cual está dado de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA). Dicho administrador ejerce labores de gerencia y labores propias de la actividad de la empresa, recibiendo una nómina por su trabajo, no percibiendo nada por el cargo y labores de administración. Los estatutos de la entidad indican que el cargo de administrador es gratuito. Asimismo, la entidad tiene un socio no administrador (persona física, PF2) que posee el 49% de las participaciones sociales. También está dado de alta en el RETA, y ejerce labores propias de la actividad de la empresa, por las cuales percibe una nómina.

Conocer la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de lo pagado en concepto de nómina tanto para el socio administrador como para el socio no administrador.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1851-24

✓ **IS. 3ª Consulta Vinculante V1870-24** (07.08.2024)

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

La sociedad consultante se dedica a la actividad de transporte de mercancías por carretera. Tiene un administrador único, que posee una participación del 51% en la mencionada sociedad, que está dado de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA) como autónomo societario. Dicho administrador ejerce labores de gerencia y labores propias de la actividad de la empresa, percibiendo una nómina por su trabajo, no recibiendo nada por el cargo y labores de administración. Los estatutos de la sociedad consultante indican que el cargo de administrador es





gratuito.

Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de lo pagado al socio administrador en concepto de nómina

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1870-24

✓ **IS. 4ª Consulta Vinculante V1872-24** (07.08.2024)

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

La consultante es una sociedad civil formada por dos socios, trabajadores y capitalistas al 50% cada uno. Los dos, a su vez, son administradores solidarios de la misma, no constando en los estatutos que perciban retribución alguna por el mencionado cargo. La sociedad se constituyó en 2019 y tiene como actividad empresarial la de taller mecánico de vehículos.

Si estos socios pueden tener nómina (rendimientos de trabajo) por la actividad de mecánicos de vehículos que ejercen como socios trabajadores. Y, si fuera así, ¿este gasto es deducible en el Impuesto sobre Sociedades?

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1872-24

✓ **IS. 5ª Consulta Vinculante V1902-24** (21.08.2024)

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

La entidad consultante A es una sociedad limitada profesional que, en el ejercicio de su actividad económica, pretende vender un local de su propiedad a la entidad Y, abonándose una parte del importe del precio de venta en el momento de la formalización de la escritura pública de compraventa (antes de finalizar 2022) y la parte restante en un plazo máximo de 7 años, a contar desde la fecha de la referida escritura. En garantía de la parte del precio que quedará aplazada, en la escritura de compraventa se pactará una condición suspensiva de reserva de dominio a favor de la entidad consultante A, en virtud de la cual la transmisión del dominio y la entrega de la posesión del local no se producirá hasta que la compradora (la entidad Y) no pague por completo el precio convenido.

Confirmación de si el beneficio obtenido por la entidad consultante A con la venta del local debe imputarse al período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que se formaliza la escritura de compraventa (2022) o, por el contrario, al período



impositivo en el que la parte compradora (la entidad Y) pague por completo el precio convenido y, por tanto, se realice la transmisión del dominio del local.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1902-24

2.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✅ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V1865-24** (06.08.2024)

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

El consultante es un laboratorio protésico dental que efectúa la actividad empresarial de fabricación, importación y comercialización de prótesis dentales a medida las cuales son fabricadas fuera de la Comunidad e importadas en el territorio de aplicación del Impuesto por el consultante.

1.- Si la venta interior de las prótesis por la consultante a odontólogos colegiados de forma directa o a través de una clínica dental estaría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2.- Si la importación de las referidas prótesis se encontraría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1865-24

✅ **IVA. 2ª Consulta Vinculante V1877-24** (08.08.2024)

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

El consultante es un autónomo dado de alta en el epígrafe 826.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas que da clases particulares de audición y lenguaje. Para desplazarse a las viviendas de los alumnos ha adquirido un vehículo, soportando el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si puede solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la compra del vehículo.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1877-24



**✓ IVA. 3ª Consulta Vinculante V1879-24 (08.08.2024)****DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**
(Base datos DGT-MH)

La consultante es una entidad mercantil establecida en Holanda que tiene por actividad la distribución de productos digitales, en particular, utilizando una plataforma propia que pone en contacto a creadores y potenciales destinatarios para facilitar la venta de contenidos educativos o formativos, algunos de los cuales consisten en vídeos pregrabados. A su vez, la consultante actúa bajo dos modelos: por un lado, comprando el contenido y revendiéndolo en nombre propio; por otro lado, intermediando en nombre y por cuenta de los proveedores de contenido. En ambos modelos de operativa, los clientes finales que adquieren los productos conocen la identidad de los creadores del contenido. No obstante, según los términos de uso de la plataforma, de adhesión obligatoria para los clientes y los creadores de contenido, la consultante establece las condiciones contractuales que regulan la venta del producto, para el pago se utiliza una pasarela de pagos diseñada por la consultante incluida en la plataforma, siendo la consultante la que recauda el precio del producto y lo transfiere posteriormente a los creadores de contenido restando su comisión.

Si en el modelo de negocio en el que la consultante actúa como intermediadora en nombre y por cuenta de los creadores de contenido en relación con los servicios educativos consistentes en vídeos pregrabados, resulta de aplicación la presunción prevista en el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011 a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1879-24

✓ IVA. 4ª Consulta Vinculante V1892-24 (21.08.2024)**DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**
(Base datos DGT-MH)

La entidad consultante se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles. Suscribió un contrato para el alquiler de un local comercial. Desde septiembre de 2020 hasta junio de 2023 el inquilino no ha pagado el alquiler, por lo que la entidad consultante rescindió el contrato de arrendamiento en julio de 2023, desalojando al inquilino. Quiere dar de baja contablemente el crédito contra el inquilino por considerarlo definitivamente extinguido.

Si en el supuesto objeto de consulta procedería la modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en tal caso, el procedimiento de rectificación de las cuotas repercutidas.





→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1892-24

✓ **IVA. 5ª Consulta Vinculante V1896-24** (21.08.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)	
La entidad consultante ha constituido una garantía en metálico en la Comunidad Autónoma para garantizar sus obligaciones de restauración de un espacio explotado por la consultante en régimen de concesión. El importe de la garantía será igual al presupuesto de ejecución material, más los gastos generales, beneficio industrial a lo que habrá que sumar el Impuesto sobre el Valor Añadido. Si el consultante puede deducirse el Impuesto sobre el Valor Añadido de la garantía constituida.	

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1896-24

✓ **IVA. 6ª Consulta Vinculante V1897-24** (21.08.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)	
La entidad consultante es una agencia de viajes con sede en las Islas Baleares que presta un servicio de traslado de pasajeros desde el aeropuerto hasta el hotel en las Islas Canarias. El servicio es subcontratado con empresas de transporte de viajeros autorizadas en las Islas Canarias. La empresa factura dicho servicio de transporte a un tour operador establecido en Reino Unido. Si los servicios de traslado prestados por la agencia de viaje consultante al tour operador de Reino Unido están sujetos y, en su caso, exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.	

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1897-24

✓ **IVA. 7ª Consulta Vinculante V1906-24** (21.08.2024)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA (Base datos DGT-MH)	
El consultante es un agente comercial que trabaja para un cliente suizo en la venta	





de productos en España. Las facturas emitidas en España no llevan Impuesto Sobre el Valor Añadido por entender que las operaciones se entienden realizadas en Suiza. El consultante se deduce el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en su actividad.

Si la emisión de las facturas es correcta y si puede deducirse el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1906-24

✓ IVA. 8ª Consulta Vinculante V1916-24 (30.08.2024)

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

La consultante es una sociedad limitada dedicada a la realización de instalaciones eléctricas, instalaciones de frío y calor, así como obras de mejora de la eficiencia energética. Le ha sido encargada la reforma integral de un edificio plurifamiliar, con intervenciones en la construcción e instalaciones, encaminadas a la mejora de la eficiencia energética y la accesibilidad del edificio de uso residencial. Los trabajos consisten en la reforma integral del portal de acceso, patios, fachadas y viviendas, con sustitución carpinterías exteriores a vial y patio interior, aislamientos con cámaras de aire, tratamiento de fachadas y alicatado de zócalos, nivelación suelos patio interior, instalación de ascensores, fontanería, electricidad, alumbrado y telecomunicaciones en zonas comunes, instalación fotovoltaica de apoyo a la producción eléctrica y la instalación en viviendas de climatización y aerotermia. Los materiales y la mano de obra son aportados por la consultante que ejecutará todas las partidas de la obra integral exceptuando la instalación de ascensores.

Aplicación tipo impositivo reducido a la obra de reforma integral a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1916-24

✓ IVA. 9ª Consulta Vinculante V1917-24 (30.08.2024)

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

El consultante se dedica al cultivo de hortalizas, tubérculos y tomates. Para optimizar la producción de tales productos, tiene previsto encargar a un tercero la construcción de un invernadero multitúnel de cristal. Dicho invernadero es una construcción cuya estructura está realizada en acero galvanizado que se ancla al





suelo mediante la cimentación por zapatas con hormigón armado y cuyas cubiertas y cerramientos exteriores son de cristal templado para asegurar la total estanqueidad del invernadero. En el mismo las plantas serán cultivadas a través del método de la agricultura hidropónica, esto es, que las plantas se cultivan no sobre el suelo mismo, sino sobre soportes elevados sobre dicho suelo en los que se utiliza un sustrato en sustitución de la propia tierra

Sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la realización de dicha construcción.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1917-24

✓ IVA. 10ª Consulta Vinculante V1918-24 (30.08.2024)

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

El consultante es una fundación, entidad sin ánimo de lucro, que tiene entre sus fines promover el respeto a la diversidad. En el ejercicio de dicho fin promueve que empresas, organizaciones e instituciones suscriban la Carta de la Diversidad, un compromiso de 10 puntos en materia de no discriminación e inclusión laboral. La empresa, organización o institución que firme dicha Carta de la Diversidad se adhiere a la misma durante el plazo de un año con el pago de una suscripción mensual. Dicha suscripción le otorga al firmante el derecho a utilizar el sello de ser firmante de la Carta, un diploma acreditativo y el derecho a acceder a diferentes beneficios (información periódica sobre la materia, campañas y eventos). El consultante indica que esas contribuciones mensuales se utilizan para cubrir los gastos administrativos y de gestión y apoyar la sostenibilidad de la Carta de la Diversidad en España.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas suscripciones mensuales.

→ Acceso al documento original DGT:

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1918-24



VI. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES y REVISTAS



VI.1. PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

AGOSTO-SEPTIEMBRE, 2024



CARMEN BANACLOCHE PALAO

[Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario (acreditada como catedrática). URJC (España)]

«Se puede derivar responsabilidad subsidiaria, aunque o se hayan agotado todas las posibilidades teóricas de responsabilidad solidaria previa»

(REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF.
Revista mensual núm. 497-498)



VI.2. REVISTAS

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

👉 Revista mensual núm. 497-198. Agosto-Septiembre, 2024

I. SUMARIO

→ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios

▪ *«El non bis in idem procedimental y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024»*

CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela (España)

▪ *«La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las*



costas en el mencionado procedimiento»

JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Zaragoza (España)

❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ *«El efecto de la prescripción en el cómputo de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades» [Análisis de las SSTs de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022; de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022, y de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022]»*

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

▪ *«Gasto deducible versus «liberalidad» en el Impuesto sobre sociedades» [Análisis de la STS de 18 de marzo de 2024, rec. núm. 5943/2022]»*

CLAUDIO GARCÍA DíEZ. Abogado. Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA (España)

▪ *«Se puede derivar responsabilidad subsidiaria, aunque no se hayan agotado todas las posibilidades teóricas de responsabilidad solidaria previa» [Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022]*

CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario (acreditada como catedrática). URJC (España)

→ CONTABILIDAD

❖ Análisis doctrinal

▪ *«Cómputo de pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de estar incurso en causa de disolución»*

ELENA ROBLEDÓ ACINAS. Interventora y auditora del Estado (España)

❖ Casos prácticos

▪ *«Supuestos propuestos en el tercer ejercicio de la oposición para gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra»*

(Convocatoria aprobada por Resolución 969/2023, de 8 de marzo, de la directora general de Función Pública, y publicada en el Boletín Oficial de Navarra, número 62, de 28 de marzo de 2023).

FERNANDO VALLEJO TORRECILLA. Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

II. DESGLOSE DEL SUMARIO

→ TRIBUTACIÓN

❖ Estudios





▪ *«El non bis in idem procedimental y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024»*



CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Santiago de Compostela (España)

Extracto

«El Tribunal Supremo se pronuncia sobre el alcance del principio non bis in idem en su faceta procedimental. En este caso, disponiendo que no se puede incoar un segundo procedimiento sancionador cuando una resolución económico-administrativa anuló una liquidación por motivos de forma y ordenó la retroacción de actuaciones.»

▪ *«La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las costas en el mencionado procedimiento»*



JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Zaragoza (España)

Extracto

«Si bien la normativa tributaria proclama, en un primer instante, la gratuidad del procedimiento económico-administrativo, la realidad demuestra que existen serias dudas de la certeza de dicha afirmación. En el presente trabajo se examinan, desde una perspectiva jurídica, los diferentes costes que pueden llegar a asumir quienes, en defensa de sus derechos e intereses legítimos, acuden a la vía económico-administrativa, prestando una especial atención, a estos efectos, al régimen jurídico por el que se rigen las costas del mencionado procedimiento»

❖ Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ *«El efecto de la prescripción en el cómputo de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades» [Análisis de las SSTs de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022; de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022, y de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022]»*



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

Extracto

«La presente colaboración versa, al hilo de las tres sentencias referidas, sobre las relaciones entre el cómputo de ingresos y gastos, a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, y la prescripción. Algunos aspectos de esas relaciones han estado sujetos a interpretaciones jurisprudenciales diversas, lo que motivó la intervención legislativa, materializada en la Ley 34/2015, que modificó parcialmente la





actual Ley general tributaria. En el fondo, yace la preocupación por la tributación respetuosa con los principios de seguridad jurídica y capacidad económica»

- *«Gasto deducible versus «liberalidad» en el Impuesto sobre sociedades»* [Análisis de la STS de 18 de marzo de 2024, rec. núm. 5943/2022]

👤 CLAUDIO GARCÍA DÍEZ. Abogado. Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA (España)

Extracto

«En el presente comentario se estudian, a través del iter administrativo y judicial de la Sentencia del Tribunal Supremo seleccionada, las distintas etapas que hay que tener en cuenta para determinar la deducibilidad de los gastos en la base imponible del impuesto sobre sociedades. Asimismo, se analiza críticamente la tendencia creciente que considera las «liberalidades» (ex art. 15 e) de la Ley del impuesto sobre sociedades) como una especie de categoría «residual» a la que, con relativa frecuencia (y confusión), acude la Administración tributaria para negar la deducción de determinados gastos (de marketing, de patrocinio, promocionales, etc.).»

- *«Se puede derivar responsabilidad subsidiaria, aunque no se hayan agotado todas las posibilidades teóricas de responsabilidad solidaria previa»* [Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022]

👤 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario (acreditada como catedrática). URJC (España)

Extracto

«El Tribunal Supremo interpreta que la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie»

→ CONTABILIDAD

❖ Análisis_doctrinal

- *«Cómputo de pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de estar incurso en causa de disolución»*

👤 ELENA ROBLEDO ACINAS. Interventora y auditora del Estado (España)

Extracto





«Esta consulta analiza el cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de determinar si una sociedad está incurso en causa de disolución y se ilustra con un ejemplo.»

❖ Casos prácticos

▪ «*Supuestos propuestos en el tercer ejercicio de la oposición para gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra*»

(Convocatoria aprobada por Resolución 969/2023, de 8 de marzo, de la directora general de Función Pública, y publicada en el Boletín Oficial de Navarra, número 62, de 28 de marzo de 2023).

🔥 FERNANDO VALLEJO TORRECILLA. Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

Sumario

- Contabilidad financiera y de sociedades

Supuesto 1. Compra de inmovilizado.

Supuesto 2. Arrendamiento financiero.

Supuesto 3. Operaciones comerciales.

Supuesto 4. Retribuciones al personal.

Supuesto 5. Instrumentos financieros.

Supuesto 6. Concesión administrativa.

Supuesto 7. Impuesto sobre sociedades.

Supuesto 8. Fusión por absorción.

Supuesto 9. Operaciones en moneda extranjera.

Supuesto 10. Reducción del capital social por pérdidas.

- Matemática financiera

Supuesto 1. Rentas.

Supuesto 2. Préstamos.

VI.2. II. TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

👉 Entradas agosto-septiembre, 2024

→ Entradas agosto/2024

I. SUMARIO

▪ «*Efectos en el tiempo de los cambios de criterio: propósito de la Sentencia 1143/2024 del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024*» (06.08.2024)





Maria Teresa González Martínez

- «*Ligera reflexión a colación de lo que uno acaba escuchando en la playa*» (12.08.2024)

Pablo G. Vázquez. Abogado Tributarista

- «*El Central, los motivos económicos válidos y la fiebre del mono*» (27.08.2024)

Antón Beiras Cal. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

II. DESARROLLO SUMARIO

- «*Efectos en el tiempo de los cambios de criterio: propósito de la Sentencia 1143/2024 del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024*» (06.08.2024)



MARIA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ

Acceso al documento original: [Efectos en el tiempo de los cambios de criterio: a propósito de la Sentencia 1143/2024 del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024. \(politica-fiscal.es\)](https://www.politica-fiscal.es/efectos-en-el-tiempo-de-los-cambios-de-criterio-a-propósito-de-la-sentencia-1143-2024-del-tribunal-supremo-de-26-de-junio-de-2024)

Introducción

« Y precisamente de confianza, en concreto, de protección de la confianza legítima versa esta entrada, pues la sentencia que nos proponemos comentar aborda la cuestión atinente a si puede la Administración tributaria, ante un cambio de criterio de la DGT motivado por una mudanza jurisprudencial del TJUE, ampararse en el nuevo criterio para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que autoliquidaron el impuesto conforme al criterio anterior vigente al tiempo del nacimiento de sus obligaciones tributarias. Considero que la respuesta ofrecida por el Tribunal Supremo merece alguna reflexión, la cual comparto con ustedes en las líneas que siguen.»

- «*Ligera reflexión a colación de lo que uno acaba escuchando en la playa*» (12.08.2024)



PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista

Acceso al documento original: [Ligera reflexión a colación de lo que uno acaba escuchando en la playa \(politica-fiscal.es\)](https://www.politica-fiscal.es/ligera-reflexion-a-colacion-de-lo-que-uno-acaba-escuchando-en-la-playa)

Introducción

«Y es que la normativa del IVA permite la deducción directa e inmediata de las cuotas fiscales soportadas por adquisición de bienes de inversión obligando a la regularización de las mismas sólo si se producen una serie de circunstancias (cambio de destino del bien) que alteran el cumplimiento de los requisitos iniciales (arts. 107-110 Ley IVA).

Ahora bien, la aplicación de este mecanismo de regularización presupone por ley que las deducciones primariamente practicadas son conforme a Derecho.





Lo que no cabe es utilizar ese mecanismo para regularizar deducciones que son improcedentes desde el principio»

- «*El Central, los motivos económicos válidos y la fiebre del mono*» (27.08.2024)

👤 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

Acceso al documento original: [El Central, los motivos económicos válidos y la fiebre del mono \(politica.fiscal.es\)](https://politica.fiscal.es/El-Central-los-motivos-economicos-validos-y-la-fiebre-del-mono)

Introducción

«Note el lector que la dialéctica se centra en una cláusula antielusiva especial, no general. No se trata de si la A.T. puede aplicar el conflicto (art. 15 LGT) y modificar la tributación de un contrato celebrado al amparo de una ley con notorio artificio y abuso, para regular sus efectos con arreglo a otra ley eludida, distinta, y que es la usual a la causa del mismo.

No es así. El debate se proyecta sobre los límites de una cláusula antielusiva específica que en el ámbito de FEAC se conoce como reserva de competencia de los estados miembros por la que éstos podrán inaplicar la directiva cuando (artículo 15 de la directiva del Consejo de la Directiva 2009/133 de 19 de octubre de 2009)»

→ Entradas septiembre/2024

I. SUMARIO

- «*De quién son las ganancias patrimoniales no justificadas*» (03.09.2024)

Jesús Rodríguez Márquez. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

- «*La autorización judicial de entrada en domicilio y la invasión de otros derechos fundamentales constitucionalmente protegidos*» (10.09.2024)

Ernesto Eseverri Martínez. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

- «*Novedades en materia de responsabilidad tributaria. ¿Puede haber ocultación en operaciones onerosas de intercambio de cosa por precio?*» (12.09.2024)

Laura Campanon Galiana. Abogada y asesora Fiscal

- «*Regularización íntegra e impuesto sobre el patrimonio*» (24.09.2024)

Manuel Lucas Durán. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá

- «*¿Qué es una vivienda?*» (25.09.2024)

[A colación de la STSJ Galicia de 28 de febrero de 2024, Rec.15500/2023, ECLI:ES:TSJGAL:2024:1807. Reducción por arrendamiento de vivienda por plazo anual o inferior al año]





Francisco R. Serantes Peña. Abogado Tributarista

II. DESARROLLO DEL SUMARIO

- «*De quién son las ganancias patrimoniales no justificadas*» (03.09.2024)

🔥 JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Acceso al documento original: [¿De quién son las ganancias patrimoniales no justificadas? \(politica.fiscal.es\)](https://politica.fiscal.es/De-quien-son-las-ganancias-patrimoniales-no-justificadas)

Introducción

«Con fecha 26 de junio de 2024, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha dictado Auto por el que se acuerda la admisión del recurso de casación preparado contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 10 de julio de 2023, rec. 1288/2020.

El referido Auto identifica, como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la siguiente:

“Precisar si, para determinar la imputación fiscal de ganancias patrimoniales no justificadas que describe el apartado segundo del artículo 11.5 LIRPF, deben tenerse en cuenta también, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras de su régimen económico, ponderando, por tanto, la presunción de ganancialidad de todos los bienes derechos del matrimonio que contempla el artículo 1361 del Código Civil”.

Aunque pueda parecer sorprendente, el recurso admitido va a dilucidar a quién debe atribuirse una ganancia patrimonial no justificada en caso de un matrimonio casado en régimen de gananciales. Decimos que puede causar asombro porque estamos ante una cuestión de individualización de un rendimiento que debería estar resuelta, al ser relativamente frecuente. Sin embargo, no es así, ya que el Auto referido admite el recurso porque la Sentencia recurrida aplica normas sobre las que no existe jurisprudencia. Se refiere, en concreto, al art. 11.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), relativo a la individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales, incluyendo las no justificadas»

- «*La autorización judicial de entrada en domicilio y la invasión de otros derechos fundamentales constitucionalmente protegidos*» (10.09.2024)

🔥 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Acceso al documento original: [La autorización judicial de entrada en domicilio y la invasión de otros derechos fundamentales constitucionalmente protegidos \(politica.fiscal.es\)](https://politica.fiscal.es/La-autorizacion-judicial-de-entrada-en-domicilio-y-la-invasion-de-otros-derechos-fundamentales-constitucionalmente-protegidos)





Introducción

«El Tribunal Supremo de manera recurrente ha denunciado el deficitario e insuficiente tratamiento legal de las autorizaciones judiciales de entrada en domicilio constitucionalmente protegido instadas por los órganos de la Administración tributaria, en particular, cuando al hilo de ellas pueden quedar afectados otros derechos fundamentales protegidos también en el art. 18 CE.

La necesidad de una regulación legal más completa se hace inevitable, teniendo en cuenta que el art. 91.2 LOPJ habilita a los jueces de lo contencioso-administrativo para autorizar la entrada en domicilio constitucionalmente protegido, siempre que resulte necesaria para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública y considerando, además, que el propio texto constitucional siembra incertidumbre en su regulación normativa si se tienen cuenta que el art. 53 CE reserva a ley ordinaria la regulación de los derechos fundamentales, en tanto que su desarrollo queda depositado en ley orgánica (art. 81 CE)»

- «*Novedades en materia de responsabilidad tributaria. ¿Puede haber ocultación en operaciones onerosas de intercambio de cosa por precio?*» (12.09.2024)



LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Acceso al documento original: [Novedades en materia de responsabilidad tributaria. ¿Puede haber ocultación en operaciones onerosas de intercambio de cosa por precio? \(politica.fiscal.es\)](https://politica.fiscal.es/revistas-y-podium-de-autoras-y-autores/2024/09/12/novedades-en-materia-de-responsabilidad-tributaria-que-puede-haber-ocultacion-en-operaciones-onerosas-de-intercambio-de-cosa-por-precio/)

Introducción

«La responsabilidad tributaria es una figura en constante evolución, que viene siendo moldeada por nuestros Tribunales, como hemos comentado profundamente en este foro.

La responsabilidad tributaria de carácter solidario ha gozado de una profunda revisión. Concretamente, se ha llevado la palma la figura recogida en el artículo 42.2.a) LGT, responsabilidad que se ha comparado en más de una ocasión con la figura del alzamiento de bienes en materia penal.

En esta ocasión, nos vamos a centrar en un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria, en el que la Administración decidió aplicar el artículo 43.1.h) LIRPF. Analizaremos la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, TSJCV, nº 509/2023 de 23 de mayo, que ha sido impugnada en casación ante nuestro Alto Tribunal, habiéndose admitido el recurso mediante Auto de 3 de julio de 2024, rec.5702/2023.

Como antecedente, debe señalarse que este tipo de responsabilidad subsidiaria fue introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con la finalidad de recoger la doctrina del levantamiento del velo en sede de la responsabilidad tributaria»





- «Regularización íntegra e impuesto sobre el patrimonio» (24.09.2024)

👤 MANUEL LUCAS DURÁN. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá

Acceso al documento original: [Regularización íntegra e impuesto sobre el patrimonio \(politica.fiscal.es\)](https://politica.fiscal.es/Regularizacion-integra-e-impuesto-sobre-el-patrimonio)

Introducción

«Hace apenas 2 meses nuestro Tribunal Supremo (TS) dictó una sentencia importante que merece el objeto del presente comentario. Se trata de la STS de 23 de julio de 2024 (rec. cas. 8950/2022, ECLI:ES:TS:2024:4221) en la que se dirimía si la Administración Tributaria había actuado correctamente en relación con sendas liquidaciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) con ocasión de una serie de regularizaciones realizadas en sede de tales tributos. La resolución de nuestro Alto Tribunal es especialmente relevante en cuanto que matiza un importante principio de elaboración jurisprudencial -el de íntegra regularización- en ámbitos poco explorados aún como es la interconexión a tales efectos entre el IRPF y el IP. Sin embargo, como se pondrá de manifiesto a lo largo de estas líneas, la resolución judicial comentada tiene -en mi opinión- un sabor agri dulce. Ello es así porque nuestra Suprema Corte no resuelve algunas cuestiones que se encuentran entrelazadas en el supuesto de hecho planteado ante dicha instancia casacional y que no ostentan relevancia menor. Pero vayamos por partes»

- «¿Qué es una vivienda?» (25.09.2024)

[A colación de la STSJ Galicia de 28 de febrero de 2024, Rec.15500/2023, ECLI:ES:TSJGAL:2024:1807. Reducción por arrendamiento de vivienda por plazo anual o inferior al año]

👤 FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista

Acceso al documento original: [¿Qué es una vivienda? \(politica.fiscal.es\)](https://politica.fiscal.es/Que-es-una-vivienda)

Introducción

«Seguro que si preguntamos a un niño o a un adolescente podría explicarnos lo que es una vivienda, más o menos: "Un lugar donde se puede vivir, en plan..."».

Si acudimos a la Real Academia de la Lengua nos ofrecerá la definición correcta (1.f. Lugar cerrado y cubierto construido para ser habitado por personas) e incluso nos recordará unos sinónimos (casa, residencia, hogar, domicilio, morada, techo, habitación, piso, apartamento, departamento). Seguro que nadie acotaría la definición a una vivienda que sólo pueda ser usada durante un espacio temporal pequeño. Sin embargo, si le preguntan a un fiscalista, respondería: "depende". Depende del tributo al que se refiera y dentro de éstos, también depende»





VI.2.III. CARTA TRIBUTARIA. Revista de opinión

👉 → Número 113-114 (AGOSTO-SEPTIEMBRE/2024)

► Observatorio

- «*Tributación en el IRPF de los intereses expropiatorios*»

👉 ESAÚ ALARCÓN GARCÍA. Profesor asociado. Universidad Complutense de Madrid. Académico correspondiente de la RAJyl

Resumen

«El presente estudio expone las cuestiones más relevantes acerca del gravamen que soportan en la actualidad las diversas tipologías de intereses de demora que se perciben por parte de contribuyentes del IRPF en los procedimientos expropiatorios, llevando a cabo una breve síntesis de la evolución jurisprudencial en la materia y dedicándole especial atención a su imputación temporal»

- «*Operaciones compuestas por distintas prestaciones y exención en el IVA*»

👉 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ. Doctor en Derecho. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (ex.) Licenciado en CC Económicas y Empresariales

Resumen

«En este trabajo consideraremos el supuesto de una operación en el IVA que consta de varias prestaciones, cuestionándose si debe considerarse como una operación única o como varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente, así como su importancia para aplicar las disposiciones relativas a las exenciones»

- «*Implicaciones y retos del concierto fiscal en Cataluña*»

👉 DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ. Letrado de la Administración de Justicia

Resumen

«Este trabajo examina el reciente preacuerdo entre ERC y PSC que propone la implementación de un concierto económico en Cataluña, similar al vigente en el País Vasco y Navarra. Se analiza el marco jurídico y constitucional que regula la financiación autonómica, destacando la falta de previsión constitucional para la extensión del régimen foral a otras comunidades, profundizando en las características de los regímenes forales en [...]»

► NORMAS

- «*Convenio doble imposición con Paragua*»

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





Resumen

«Se publica el primer Convenio entre España y Paraguay para eliminar la doble imposición y prevenir la elusión y evasión fiscales en materia de impuestos sobre la renta»

► TRIBUNALES

1. Impuestos Especiales

- «Concepto de caso fortuito en los Impuestos Especiales»

👤 IGNACIO MAULEÓN FRADE. Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

«En este artículo vamos a analizar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de abril de 2024 (C-509/22), en el asunto Girelli Alcool Srl. La cuestión central de esta sentencia es el concepto de caso fortuito en relación con las pérdidas de producto sujeto a impuestos especiales, y cómo este concepto requiere, por una parte, que se den circunstancias ajenas a quien lo invoca, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada, [...]»

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- «Residencia fiscal: los intereses económicos y los intereses vitales»

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

Resumen

«Ante un conflicto de doble residencia fiscal se considera decisivo el criterio del «centro de intereses vitales» en España, en un caso de vida profesional itinerante y patrimonio de ocio significativo en España.»

3. Impuesto sobre Sociedades

- «Deducción por innovación tecnológica. La conflictividad derivada de pronunciamientos de la administración»

👤 JOSÉ M.^a MONZÓ BLASCO. Abogado

Resumen

«Resulta sencillo encontrar comentarios sobre la creciente conflictividad de nuestro sistema tributario. Conflictividad que se genera por múltiples razones, pero, que es llamativa cuando, en el fondo, tiene su origen en la disparidad de criterios que existe en el seno de la propia Administración. Es el caso de las deducciones para incentivar las actividades de investigación y desarrollo (I+D) e innovación tecnológica (IT) [...]»





4. Impuesto sobre Sucesiones

- «Disolución de varios condominios en el ISD»

👤 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Abogado

Resumen

«Ante una consolidación del dominio, no habiéndose liquidado la constitución de la nuda propiedad, que ha prescrito a efectos del ISD, no cabe aplicar el posible resto de reducciones a la base imponible en el momento de la consolidación, toda vez que, al no haberse liquidado el ISD en la constitución, no existe resto alguno»

5. Responsabilidad tributaria

- «Los requisitos necesarios para declarar la responsabilidad tributaria subsidiaria»

👤 LAURA CAMPANÓN GALIANA. Abogada. Asesora Fiscal

Resumen

«En estas líneas vamos a analizar los requisitos necesarios para la declaración de la responsabilidad tributaria subsidiaria al hilo de la sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 22 de abril de 2024 (rec. 9119/2022), no 680/2024. El Tribunal, al analizar cómo debe declararse este tipo de responsabilidad llega a la conclusión de que la Administración no necesita agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. En consecuencia, [...]»

► Doctrina administrativa

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | Impuesto sobre Sociedades | Impuesto sobre el Valor Añadido

- «Reflexiones prácticas en torno a cuestiones conflictivas en el tratamiento en el IVA e IRPF correspondiente a la cesión de vehículos de uso mixto a empleados, socios y personal directivo. Análisis de la nota de la AEAT de julio de 2023 y criterios posteriores adoptados por los tribunales |Parte»

👤 ANTONIO MARTÍNEZ ALFONSO. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Católica de Valencia. Técnico de Hacienda del Estado

Resumen

«En el presente artículo, y en el que publicaremos en la próxima revista del mes de octubre como Parte II, se aborda, con un enfoque eminentemente práctico, la problemática que rodea el régimen tributario de los vehículos de empresa, desde una perspectiva multidisciplinar, analizándose las implicaciones tributarias desde los diferentes impuestos afectados: IRPF, IVA e





Impuesto sobre Sociedades, entre otros, diferenciándose los tratamientos fiscales del uso de vehículos por parte de [...]»

2. Impuesto sobre Sociedades

- «Cláusula antiabuso de motivos económicos válidos en operaciones de reestructuración empresarial a tenor del reciente criterio del TEAC»

🔥 PASCUAL LÓPEZ VILLÉN. Auditor Oficial de Cuentas. Economista. Asesor Tributario

Resumen

«Cuando ya pensábamos que la Doctrina Administrativa venía a aunar un criterio aparentemente claro, conciso y concreto en cuanto a la aplicación del régimen fiscal especial en operaciones de reestructuración empresarial, aparece el TEAC para desatar la caja de los truenos, y crear un poquito de más inseguridad en cuanto a su aplicación. Parece evidente que todavía queda camino por recorrer, y que esto tendrá su correspondiente recorrido judicial, y serán los tribunales judiciales los que finalmente vengán a confirmar, o no, el nuevo criterio sentado por TEAC, pero mientras [...]»

3. Procedimiento administrativo

- «Trámite de audiencia y reposición: una redundancia innecesaria»

🔥 MANUEL SANTOLAYA BLAY. Inspector de Hacienda del Estado

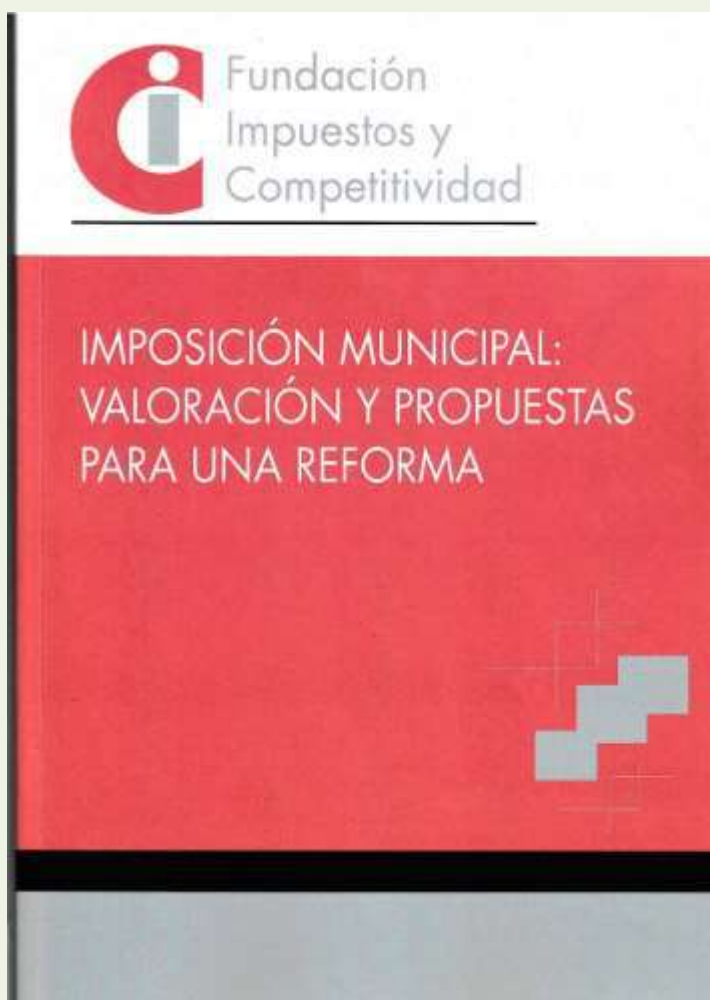
Resumen

«La valoración de las alegaciones en reposición es siempre la misma que en el trámite de audiencia, por tanto, el recurso de reposición es sistemáticamente desestimado y, también, sistemáticamente, recurrida dicha desestimación en vía económico-administrativa. El recurso de reposición no alivia, por tanto, la citada vía, generando solamente mayor burocracia. Ante la redundancia que supone la existencia simultánea de ambos cauces (trámite de audiencia y reposición), uno de ellos debería ser suprimido. Hallándose sólidamente anclada en nuestro universo mental la necesidad del trámite de audiencia, [...]»



VII. BIBLIOTECA LIBROS-MONOGRAFÍAS

«IMPOSICIÓN MUNICIPAL: VALORACIÓN Y PROPUESTAS PARA UNA REFORMA»



EDITA: FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETIVIDAD
Pº DE LA Castellana,135,Planta,28046 Madrid
Info@fundacionic.com

Edición: Octubre,2024

ISBN:978-84-09-65248-8

Depósito legal de la Comunidad de Madrid: M-22303-2024

AUTORES*
CUATRECASAS
EY ABOGADOS
PWC TAX & LEGAL

Este libro es fruto de un trabajo colectivo con participación de colaboradores externos y profesionales de todos los patronos de la Fundación impuesto y competitividad si bien la autoría se atribuye a CUATRECASAS, EY ABOGADOS y PwC TAX & LEGAL





1. INTRODUCCIÓN

2. ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN

En el ya largo periplo de años de actividad de la Fundación Impuestos y Competitividad, se aborda, por primera vez -a salvo alguna incursión lateral y muy fragmentaria- el análisis de la Imposición Municipal, saldando así una deuda indiscutible con esta parte del sistema tributario, si es que se aspira, como es el caso de la Fundación, a un estudio y conocimiento completo del mismo.

Cabría justificar la demora en abordar este análisis enfatizando la escasa cuantía macroeconómica de la recaudación generada por los tributos municipales; o lo reducido, a nivel de contribuyente individualmente considerado, de las cuotas de esos tributos municipales en comparación con las cuotas de la imposición estatal; pero ello no es óbice para reconocer la importancia del sistema tributario municipal, y de una amplia relación de cuestiones que afectan al mismo en su conjunto, o de manera particular a las distintas figuras que lo componen.

En ese sentido, y desde el enfoque general, cabe apuntar cuestiones que afectan y caracterizan el sistema tributario municipal. Un primer aspecto es el del elevado número de unidades territoriales municipales, con capacidades y recursos dispares, sin que el sistema ofrezca en ocasiones la versatilidad adecuada para esas diferentes realidades que afectan a los sujetos activos del sistema.

De otro lado, hay una compleja relación y dependencia entre el nivel local y el estatal; concretado en la suficiencia financiera, en cuanto una parte relevante de los ingresos de los Entes Locales provienen de la recaudación del sistema tributario estatal; pero también en el ámbito normativo, pues pese a la autonomía reconocida a los municipios, es evidente que el marco legislativo general es el aprobado a nivel estatal; también en la gestión de alguna de las principales figuras de la imposición local, en las que la denominada gestión dual evidencia una muy notable dependencia de la gestión estatal, por lo que se refiere al catastro, o los padrones que sirven de base a la gestión de algunos impuestos. Existiendo asimismo esa dependencia, en menor medida, en relación con las competencias de las Comunidades Autónomas.

Esa pluralidad de distintos niveles competenciales es causa de conflictos frecuentes, sin unas vías adecuadas de solución de los mismos, con incidencia tanto en cuanto a la regulación como en la gestión de los tributos, así como en su interpretación y en las posibilidades de impugnación de los correspondientes actos administrativos de liquidación, gestión y recaudación. Aspecto este último que lleva a cuestionar, incluso, la existencia de una efectiva tutela judicial en este ámbito.

Por otro lado, varias de las principales figuras del sistema tributario local plantean problemas de calado en lo que se refiere a la determinación de la base imponible o si se prefiere, en la determinación de la capacidad económica objeto de





tributación, con problemas como el del recurso a la estimación objetiva en términos inadecuados; cuestión que ha propiciado los conocidos pronunciamientos del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, y consiguiente cambio de regulación, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. Asunto muy relevante, pero que no agota esta materia, con incidencia en otras figuras del sistema.

Pudiendo completar esta relación de problemas o dificultades que avalan la necesidad de este análisis sobre la imposición local, con la constatación de que su régimen legal -"estatal", claro está- obedece en gran medida a una herencia histórica de notable antigüedad, no adecuada a los nuevos tiempos, y que se caracteriza además por una enorme parquedad, fruto de frecuentes dudas interpretativas, cuya resolución por vía jurisdiccional no es siempre la más adecuada.

Significando que este cúmulo de problemas comunes al sistema perjudica a los Entes públicos, municipios, Estado, Comunidades Autónomas, así como a Diputaciones Provinciales, con competencias también a este respecto, que "chocan" entre ellos con ocasión de la aplicación del sistema; pero también esos problemas afectan al ciudadano que sufre y ha de combatir la inseguridad jurídica y abundante litigiosidad que causa la aplicación del sistema tributario municipal.

A esa relación de problemas comunes hay que añadir cuestiones particulares, relativas a las distintas figuras que son el núcleo central de la tributación local, y que por más que sean con frecuencia el reflejo de las cuestiones comunes ya mencionadas, ofrecen no pocas variaciones o matices que obligan a su estudio y detenida consideración.

Que duda ofrece el interés indiscutible de analizar la correlación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Catastro inmobiliario, cuya importancia para el conjunto del Sistema Tributario está fuera de toda duda. Planteando muchos perfiles de obligado análisis la gestión dual, la compleja relación de vías de impugnación y el efecto de las resoluciones de las mismas, en cuanto al IB1 y al Catastro, junto a las inevitables dudas sobre la idoneidad del modelo valorativo inmobiliario en vigor.

De la misma manera, la realidad actual del Impuesto sobre Actividades Económicas suscita notables dudas, por ejemplo, en relación con su adecuación a las exigencias constitucionales de generalidad, tras la exclusión de sometimiento al mismo de la mayor parte de sus contribuyentes, tras la aprobación de la Ley 51/2002; como en cuanto a la idoneidad del modelo de determinación de las cuotas tributarias -con un añejo sistema tarifario de enorme complejidad-. Por no hablar del poco favorable resultado de una comparativa de esta figura con sus homólogas de Estados de nuestro entorno, en su papel dentro del conjunto del sistema tributario local, y las consiguientes recomendaciones sobre la necesidad de una



profunda revisión de dicha figura, aun cuando se encuentren argumentos para rechazar la propuesta sobre su supresión.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, por su parte, suscita numerosas dificultades en su aplicación práctica, en gran medida ligadas a la cuantificación de la base imponible, e incluso de determinación del hecho imponible de esta figura -por ejemplo, en el caso de la maquinaria instalada con ocasión de ciertas obras-, que aún abordadas por los Tribunales no encuentren una solución definitiva. Y que decir de su tormentosa "cohabitación" con las tasas municipales por licencia de obras, que sin duda ha seguido un derrotero complejo, alejado de la solución que a la misma quiso ofrecer el Legislador estatal, al regular la posible deducibilidad de la tasa municipal de la cuota del dicho impuesto, pero con la "ingenuidad" de dejar a la voluntad del órgano municipal la efectividad de esa medida.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha sido sin duda una de las figuras objeto de mayor atención en los últimos años, por la ya comentada declaración de inconstitucionalidad de su modelo de determinación de la base imponible. No obstante, la nueva regulación, introducida mediante el RD Ley 26/2021, no ha eliminado plenamente los riesgos de inconstitucionalidad conexos con el método de estimación objetiva a juicio de numerosos autores, y su aplicación sigue suscitando numerosas dudas; sin olvidar la problemática surgida por la limitación de efectos planteada por el Tribunal Constitucional y las dudas que, no obstante esa declaración, se plantean en la práctica ante las reclamaciones de los contribuyentes, según su desarrollo temporal; con el horizonte final de la eventual responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

En el caso del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, basta una breve enumeración de cuestiones para evidenciar el "sorprendente" interés de esta figura con frecuencia olvidada. Así, cabe empezar por la obsolescencia del método de determinación de la potencial fiscal tributable, -desde luego en el caso de turismos-, la clara inadecuación de su regulación con su pretendido protagonismo en la "Imposición medioambiental", o la litigiosidad surgida por la "deslocalización" de importantes flotas de vehículos, desde grandes municipios a otros que, con la base en la actual regulación de la conexión territorial de los vehículos, han efectuado un indudable ejercicio de competitividad -o dumping- fiscal.

En cuanto a las Tasas Municipales, aparte de significar su muy importante papel en el conjunto de la recaudación tributaria municipal, cabe señalar la particular singularidad que en la determinación de sus cuotas tributarias conlleva el principio de equivalencia que rige en esta modalidad tributaria. Amplia relevancia tiene, con carácter general, la consideración del informe preceptivo Técnico- Jurídico-Económico, esencial para la cuantificación de la cuota tributaria, cuyo contenido no siempre sustenta adecuadamente las soluciones adoptadas, que han de ser





proporcionadas y no discriminatorias, sobre la base de criterios objetivos. Sin que la práctica de numerosos municipios se adecue con claridad a tales exigencias.

Pudiendo resaltar, además, como asunto de novedoso interés, el de la aplicación de la tasa prevista para empresas explotadores de suministros, en relación con la cual la novedad de ciertos servicios y los particulares mecanismos de distribución de los mismos con multiplicidad de intermediarios, con situaciones no expresamente previstas en la normativa en vigor, suscitan dudas notables de compleja solución.

Luego de justificada, con holgura, la conveniencia y razón de ser de este proyecto, que tiene por objeto la investigación del sistema tributario municipal, es oportuno señalar el enfoque seguido en el desarrollo de la misma.

.....

En ese sentido, aunque asumiendo que el objetivo de este proyecto como, en general, el de todos los acometidos por la Fundación- no es el de un análisis universal de todas las cuestiones que el estudio del mencionado sistema tributario municipal suscita- lo que sería adecuado para quién pretendiese redactar y editar un "manual" sobre la materia-; ello no obsta para combinar el estudio individualizado de las principales figuras que integran el sistema, con un análisis generalista que investiga sobre aspectos comunes a toda la tributación municipal.

Aspectos estos últimos que, por ende, son en gran medida reflejo de los principales problemas prácticos que la aplicación de la tributación municipal determina, y cuya problemática debiera ser objetivo esencial de toda eventual reforma del sistema tributario municipal. Pues esos problemas comunes, ya mencionados son, por lo demás, puntos recurrentes de conflictividad en la aplicación de los tributos municipales, por cuanto que determinan especial complejidad en su gestión y son causa de indudables situaciones de dificultad interpretativa y, por tanto, de inseguridad jurídica; aspecto ese, de la inseguridad jurídica, de especial relevancia para el enfoque común a todos los proyectos de la Fundación, asumiendo que la competitividad del sistema tributario tiene como inexcusable punto de partida la seguridad jurídica en su aplicación.

Para ese enfoque, que podríamos denominar "macro y micro", adoptando la terminología típica del análisis económico, ha sido oportuno reunir una notable relación de autores, combinando perfiles distintos y complementarios de **COLABORADORES**, algunos con la visión más generalista que da la formación e investigación características del mundo académico, otros con el conocimiento "en detalle" que otorgan la actividad del asesoramiento tributario y la responsabilidad en la llevanza de los litigios derivados de la tributación municipal. Contando, por último, con la inmensa suerte de algún autor "tertium genu", que aporta la específica experiencia derivada de la integración profesional en la Administración Municipal, en directo contacto con la gestión y aplicación tributaria, y,





evidentemente, con un profundo conocimiento del régimen legal regulador de la imposición municipal y de la problemática de su aplicación.

Estructurado el trabajo, como el libro que ahora presentamos, en dos partes, esta es la relación de temas y autores de los respectivos capítulos, nuestros **COLABORADORES:**

En la PARTE PRIMERA, "**el sistema tributario municipal en su conjunto: problemas y posibles soluciones**", para abordar esas consideraciones generales a las que hemos aludido, en cuatro capítulos, hemos contado con la impagable colaboración de:

- Álvaro Luis Santodomingo González profesor en la Escuela Gallega de Administración Pública y funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional, subescala de intervención tesorería, que aborda la Visión General del sistema tributario municipal y lo completa con un análisis de Derecho Comparado.
- Pablo Chico de la Cámara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rey Juan Carlos, que ha analizado el uso de la estimación objetiva en la fiscalidad local y su correlación con los principios de justicia material que anidan en el art.31 .1 de la Constitución.
- Álvaro del Blanco García, Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales y profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Autónoma de Madrid, que ha estudiado la problemática ligada a la gestión dual -estatal, local- de algunas de las principales figuras del sistema tributario municipal.
- Pedro M. Herrera Malina, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia que ha estudiado las dificultades de acceso a la vía contenciosa y a la tutela judicial efectiva que afectan a los litigios sobre tributación municipal.

En la PARTE SEGUNDA, para el estudio de los "**Problemas de las diferentes figuras impositivas**", y para aportar algunas propuestas de solución, el elenco de autores y materias ha sido el siguiente, en los 6 capítulos que integran esa parte:

- Manuel Esclapez Escudero, Director de Imposición local y catastro de PwC TAX & LEGAL y María González Cuervo, Asociada Senior de URÍA MENÉNDEZ, han compartido el estudio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y sobre la valoración catastral.
- Carlos Velasco Pascual de Zulueta, Director de Fiscalidad Corporativa de KPMG ha realizado el estudio del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Nuria Nicolau Reig, Socia de CUATRECASAS, y Ramon Palá Moncusí, Asociado de CUATRECASAS, han analizado lo relativo al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.





- Rafael Arizcun de Andrés, Asociado principal de GARRIGUES, y Ekaitz Cascante Serrano, Asociado Senior de DELOITTE LEGAL, han asumido el análisis del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- De nuevo Ekaitz Cascante Serrano, Asociado Senior de DELOITTE LEGAL, ha sido el encargado de abordar el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- Por último, Juan Carpizo Bergareche y María Teresa Checa Regueiro, Socio y Asociada de EY ABOGADOS, respectivamente, abordaron el estudio de las Tasas Municipales.

Para finalizar el trabajo, y como reflejo de la coordinación ejercida por ellos sobre el conjunto del proyecto, el capítulo de conclusiones generales ha sido redactado por Nuria Nicolau Reig (CUATRECASAS), Juan Carpizo Bergareche (EY ABOGADOS) y Manuel Esclapez Escudero (PwC TAX & LEGAL)

Por la redacción del mencionado capítulo de conclusiones generales, así como por la responsabilidad asumida en la delimitación del programa del trabajo, la selección de los autores y la ya mencionada labor de coordinación del proyecto de investigación, se atribuye la autoría del trabajo a las firmas CUATRECASAS, EY ABOGADOS y PwC TAX & LEGAL.

.....

Junto a la extensa relación de autores del trabajo, es obligado recordar a quienes como INVITADOS han contribuido al desarrollo del proyecto, gracias a su participación en las mesas de debate convocadas para el análisis de los distintos capítulos, y que como funcionarios del Ministerio de Hacienda, Inspectores de Haciendas Locales con dilatada experiencia, o como representantes de diversos sectores empresariales, han aportado sus distintas visiones y opiniones; contribuyendo así al mejor desarrollo del proyecto, haciéndose sin duda por ello acreedores del agradecimiento de la Fundación y del expreso reconocimiento de su aportación. A saber:

- Óscar del Amo Galán, Subdirector General de Tributos Locales, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda,
- M^a Isabel García-Vaquero Soriano, Subdirectora General de Valoración e Inspección, y Jesús Puebla Blasco, Subdirector General de Gestión Catastral, Colaboración y Atención al Ciudadano, de la DG del Catastro; que participaron activamente en la mesa de debate convocada en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Arturo José Delgado Mercé, Subdirector General de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid, y Presidente de la Asociación Nacional de Inspectores de Hacienda Pública Local,





- Rafael Olañeta Fernández-Grande, ex-Director de la Inspección de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona, actualmente Presidente del Tribunal Económico Administrativo de L'Hospitalet del Llobregat, y profesor de tributación local en diversos masters de fiscalidad de la UB, UOC y UDIMA.
- En representación de la Asociación de Promotores Inmobiliarios de Madrid (ASPRIMA), intervino Jaime Fernández Gallego, como Gerente de la Asociación.
- En representación de la Asociación Empresarial Eólica (AEEOLICA), intervino Heikki Willstedt, Director de Políticas Energéticas y Cambio Climático de la Asociación.
- En representación de la Asociación de Empresas de Energía Eléctrica (AELEC) intervino Javier López de Villalta Peinado, vinculado a ENDESA, como empresa asociada.
- En representación de la Asociación Española del Gas (SEDIGAS), intervinieron Baltasar Gómez Febrel, como director de la Asesoría Fiscal de Naturgy, como empresa asociada; y Alberto Hernández Martín como secretario del Comité fiscal de la Asociación.
- En representación de la Asociación de Propietarios de Espacios Comerciales (APRESCO) intervino Miguel Alba, "Tax Manager" de Unibail Rodamco Westfield, como empresa asociada.
- En representación de la Asociación Español de Fabricantes de Automóviles y Camiones (ANFAC), intervino Aránzazu Mur Pérez, como Directora del Área Económica y Logística de la Asociación.

Al tiempo de agradecer la ayuda prestada por los distintos invitados es pertinente significar que su participación ha sido siempre a título personal, sin que sus opiniones fuesen expresión de la posición de las instituciones o empresas en las que prestan sus servicios; y sin que, por otro lado, su participación en el proyecto conlleve la asunción y apoyo de las recomendaciones y propuestas incluidas en el mismo; las cuales son exclusivamente imputables a los autores, que asimismo las han efectuado a título personal.

2. ÍNDICE

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	19
PARTE PRIMERA: EL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL EN SU CONJUNTO: PROBLEMAS Y POSIBLES SOLUCIONES	
Capítulo 1	
VISIÓN GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO	31





Álvaro Luis Santodomingo González. (Interventor-tesorero de la Administración Local)

1. Introducción	33
2. Orígenes y evolución de los tributos municipales en España	
2.1. La reforma fiscal de Mon-Santillán	34
2.2. La desamortización de bienes municipales	34
2.3. El estatuto municipal de 1924	36
2.4. La ley de bases del régimen local de 1945	37
2.5. La ley de bases del estatuto de régimen local de 1975	38
2.6. La fiscalidad municipal en la transición	39
2.7. La ley 7/1985 y el real decreto legislativo 781/1986	40
2.8. La ley 39/1988 reguladora de las haciendas locales	43
3. La hacienda municipal en la Constitución y en la Carta Europea de autonomía local	43
3.1. La autonomía local	48
3.2. La suficiencia financiera	50
3.3. La subsidiariedad	55
3.4. Conclusión y propuesta de mejora	59
4. El sistema tributario municipal español	61
4.1. Los modelos de fiscalidad municipales	63
4.2. El modelo tributario municipal español	63
5. Análisis de Derecho Comparado	64
5.1. El modelo nórdico	77
5.2. El modelo insular o anglosajón	77
5.3. El modelo germánico	78
5.4. El modelo mediterráneo o latino	79
6. Conclusiones y propuestas	81

Capítulo II	LA ESTIMACIÓN OBJETIVA EN LA FISCALIDAD LOCAL: SITUACIONES DE Tensión CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA	89
--------------------	--	----

Pablo Chico de la Cámara (URJC)

1. Planteamiento	91
2. La estimación objetiva y el principio de capacidad económica	92
3. Incidencia en el IIVTNU	94
3.1. Planteamiento	94
3.2. El "remozado" método de estimación objetiva	95
3.3. Efectos de la consideración de un "derecho subjetivo" versus una "opción tributaria"	101
4. Incidencia en la tasa de licencia urbanística: la "aparente" compatibilidad de la tasa de licencia urbanística con el ICIO	104





4.1. Planteamiento	104
4.2. La génesis de dicha sobreimposición tributaria	108
4.3. Análisis casuístico de las distintas ordenanzas fiscales reguladoras de la citada tasa	111
5. Conclusiones	119
Capítulo III. LA COMPLEJIDAD E INSEGURIDAD JURÍDICA QUE GENERA LA GESTIÓN DUAL	123
<i>Álvaro del Blanco García (IEF)</i>	
1. Planteamiento	125
2. Fundamentos de la gestión compartida en los tributos locales	127
3. La gestión compartida en el IBI y su problemática	129
3.1. Introducción	129
3.2. La impugnación del valor catastral en el momento de la liquidación del IBI. Validez de la impugnación indirecta en situaciones excepcionales sobrevenidas	131
3.3. Nulidad de liquidaciones firmes del IBI y solicitud de devolución de ingresos indebidos ante situaciones excepcionales sobrevenidas	134
3.4. Alcance de la declaración de nulidad de los valores catastrales sobre las liquidaciones del IBI. El concepto de firmeza condicionad	135
3.5. Delimitación de la fecha de efectos catastrales y fiscales. Referencia al procedimiento de subsanación de discrepancias	136
3.6. Posibles vías de mejora	141
3.7. Referencia a los supuestos de concurrencia de las sanciones	145
4. La gestión compartida en el IAE y su problemática	145
4.1. Introducción	145
4.2. Gestión censal del IAE	147
4.3. La gestión tributaria en el IAE	150
4.4. La inspección tributaria en el IAE	152
4.5. La revisión en el IAE	154
4.6. Posibles vías de mejora	155
5. Los problemas existentes en el IVTM por su gestión dual	156
5.1. La aptitud de los vehículos para circular por las vías públicas y la realidad registral	158
5.2. La titularidad real y registral de los vehículos	160
5.3. El domicilio que figura en el permiso de circulación como punto de conexión para la gestión del impuesto	164
6. Conclusiones	164
Capítulo IV. DIFICULTADES DE ACCESO EN LA VIA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA Y A LA TUTELA JURÍDICA	467
<i>Pedro Herrera Malina (UNED)</i>	
1. Introducción: deficiencias en la regulación de las Haciendas	169



**Locales que inciden negativamente sobre la tutela jurídica**

1.1. Excesiva parquedad en la regulación legal de los tributos locales como fuente de inseguridad jurídica	169
1.2. Aplicación, con pocos matices, de normas generales y de procedimiento diseñadas para la Hacienda Estatal	170
1.3. Problemática sobre el valor de las consultas vinculantes emitidas por la Subdirección General de Tributos Locales	172
1.4. Problemática de los procedimientos especiales de revisión	181
1.5. Problemática de la tutela jurídica en el procedimiento de apremio	184
2. Dificultades en los municipios de régimen general: el recurso de reposición como única vía administrativa previa	185
2.1. Posibles dificultades de acceso al expediente	185
2.2. Falta de medios por parte de las entidades locales y tendencia al silencio negativo	185
2.3. Posibles soluciones	186
3. Dificultades en los municipios de gran población	186
3.1. Planteamiento	
3.2. Consecuencias de la falta de creación de órgano administrativo	187
3.3. Posibles deficiencias en los municipios que han creado un órgano económico-administrativo	188
4. Apunte de problemas en vía contenciosa	189
4.1. Dificultades derivadas de la formación de algunos titulares de los juzgados de lo contencioso	189
4.2. Dispersión de los criterios de los TSJ	189
4.3. Dificultades de acceso a la apelación por razón de la cuantía	189

PARTE SEGUNDA. PROBLEMAS DE LAS DIFERENTES FIGURAS IMPOSITIVAS: POSIBLES SOLUCIONES**Capítulo V. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES-VALORACIÓN CATASTRAL**

Manuel Esclapez Escudero (PWC) Y María González Cuervo (URIA MENENDEZ)

1. Antecedentes	195
1.1. Valor Catastral como medida de la capacidad económica.	196
1.2. Problemática de la valoración catastral desde distintos aspectos	197
2. Las distintas valoraciones fiscales de los inmuebles y relación con el valor catastral: valor de referencia, valor de mercado	207
3. Información catastral y su actualización: cambios en la descripción y coeficientes de actualización. Obligaciones de comunicación y declaración. Interoperatividad entre las distintas administraciones y sistemas. Coordinación entre el Catastro y el Registro de la Propiedad	210
4. Revisión e impugnación de los Valores Catastrales	212
4.1. Procedimientos de revisión e impugnación	212





4.2. La actualización de los valores	214
4.3. Efectos de la regularización y relación con otros impuestos	216
5. Problemática de la reducción de la base imponible en casos de revisión del valor catastral	217
6. Problemática de la titularidad catastral	218
6.1. Coexistencia de distintos derechos sobre mismo activo	218
6.2. Cotitularidad, responsabilidad e individualización de las cuotas	219
6.3. Coordinación Catastro- Registro de la Propiedad	220
7. Problemática de los BICE. Actualización de ponencias y coeficientes y necesidad de adaptación a los nuevos tiempos y realidad económica	221
8. Problemática de la valoración de los inmuebles rústicos	221
9. Exenciones objetivas y subjetivas, consideración de ayudas de Estado	225
10. Beneficios fiscales: necesidad de homogeneización como bonificaciones obligatorias reguladas en el TRLHL. Beneficios vinculados a la promoción. Beneficios Medioambientales. Concepto de especial interés para el municipio.	227
10.1. Análisis general de la problemática de las bonificaciones	227
10.2. Análisis concreto de las bonificaciones	228
10.3. Conclusión y propuesta	231
11. Función social del IBI: beneficios fiscales, recargo viviendas vacías	231
12. Tipo de gravamen. Coherencia de la escala y tipos diferenciados y recargo metropolitano	235
12.1. Aplicación de los tipos de gravamen diferenciados	235
12.2. Problemática de la aplicación de los tipos diferenciados	236
12.3. El recargo de las áreas metropolitanas	240
12.4. Propuestas de mejora	240
13. Algunos problemas vinculados a la gestión del impuesto	241
14. Garantías del pago del IBI: Hipoteca legal y afección real. Inseguridad del adquirente	243
14.1. Hipoteca legal tácita (art.78 LGT)	243
14.2. Afección real (art.64 TRLRHL)	243
14.3. Problemática	245
15. La doble imposición sobre la propiedad inmobiliaria (IP o ITSGF, IBI e IRPF e imputación de rentas): una aproximación bajo derecho comparado y posibles soluciones	247
16. Conclusiones y propuestas de mejora	247
Capítulo VI. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	249
<i>Carlos Velasco Pascual de Zulueta (KPMG)</i>	
1. Antecedentes y evolución del impuesto	251





2. IAE en países de nuestro entorno	256
2.1. IAE alemán: Gewerbesteuer	256
2.2. IAE luxemburgués: Impôt commercial communal (ICC)	258
2.3. IAE francés: Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)	258
2.4. IAE italiano: Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	259
2.5. Comparativa de recaudación IAE en los principales países	261
3. Naturaleza del Impuesto	262
3.1. Impuesto directo, real y obligatorio	262
3.2. Ámbito municipal	264
4. Aspectos controvertidos del Impuesto	265
4.1. Gestión dual del impuesto	265
4.2. Simplicidad	269
4.3. Determinación objetiva de la deuda tributaria	273
5. Adecuación del impuesto a los principios fundamentales del sistema tributario	278
5.1. Generalidad del impuesto Equidad	279
5.2. Principio de igualdad tributaria	281
5.3. Principio de capacidad económica	283
5.4. Progresividad del impuesto	286
6. Potenciales aspectos de inconstitucionalidad del impuesto	287
6.1. Antecedentes	288
6.2. La controvertida reforma de la Ley 51/2002	291
6.3. La desconexión del impuesto con la capacidad económica real y la potencial vulneración del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria	295
7. Aspectos a considerar ante una posible reforma del impuesto	301
7.1. Mayor capacidad legislativa municipal. Política fiscal municipal. Mayor autonomía financiera	302
7.2. Vinculación del impuesto a la base imponible de IRPF/IS/IRNR	303
7.3. Deducción en cuota del importe de IAE en impuestos sobre la renta estatales	305
7.4. Extensión de la cuota nacional en las tarifas del impuesto	306
7.5. Órgano para la unificación de doctrina en imposición local. TEAC. Solo para unificación de doctrina a propuesta de los contribuyentes	306

Capítulo VII. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS: ALGUNOS PROBLEMAS Y POSIBLES PLANTEAMIENTOS DE MEJORA

309

Nuia Nicolau Reig, Ramón Palà Moncusí (CUATRECASAS)

1. Introducción	311
2. Delimitación del hecho imponible. Vinculación a la disciplina urbanística: determinación de las construcciones, instalaciones y obras que requieren licencia de obras, licencia urbanística,	313





declaración responsable o comunicación previa	
3. Delimitación de la base imponible: eliminación de "cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material"	318
3.1. Los gastos generales y el beneficio industrial	318
3.2. Los elementos que conforman la base imponible: concepto de maquinaria, equipos u otros elementos que no forman del coste de ejecución	321
3.3. Los elementos tenidos en cuenta en liquidación provisional no pueden incrementarse o variarse en la liquidación definitiva	327
3.4. La comprobación de la base imponible en el ICIO puede ser una auténtica comprobación de valores	328
4. Sistema de gestión tributaria del impuesto: dos fases en las que se imponen obligaciones formales a los contribuyentes	330
5. Posibilidad de obtener la devolución de la cantidad ingresada en la liquidación provisional en caso de no realización de la obra o de realización por un menor coste	335
5.1. Titular del derecho a la devolución	335
5.2. Prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido	336
5.3. Procedimiento para la devolución del ingreso	339
6. Duplicidad con la tasa sobre la licencia urbanística	340
7. Problemática del sustituto y necesidad de clarificación de la figura	342
8. Prescripción del impuesto	345
9. Conclusiones y propuestas de mejora	347
 Capítulo VIII. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	351
<i>Rafael Arizcun de Andrés (GARRIGUES) y Ekaitz Cascante Serrano (DELOITTE LEGAL)</i>	
1. Breve repaso a la evolución experimentada por este tributo	353
1.1. Origen y justificación del IIVTNU	353
1.2. Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017	354
1.3. Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019	357
1.4. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021	359
1.5. Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre por el que se adapta el TRLRHL a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional	365
2. La capacidad económica como elemento imprescindible para exigir el IIVTNU	367
3. Interrogantes que plantea la nueva normativa del IIVTNU	370
3.1. Posibilidad de utilizar la figura del "real decreto-ley" para modificar el impuesto	370
3.2. Posible aplicación retroactiva del ROL 26/2021	372
3.3. La posible falta de adaptación de los coeficientes del método de	374





estimación objetiva a la realidad inmobiliaria	
3.4. El método de estimación directa puede no subsanar el defecto ya identificado por el Tribunal Constitucional en la normativa anterior	377
3.5. Efecto que esta nueva plusvalía municipal puede desplegar sobre los promotores y constructores inmobiliarios	386
3.6. Impacto de la nueva norma en los contratos de arrendamiento financiero	388
3.7. ¿Es posible exigir el IIVTNU de acuerdo con la disposición transitoria única del ROL 26/2021?	391
4. Problemáticas y situación actual del impuesto en los distintos territorios forales	393
4.1. Principales novedades en los territorios forales en los últimos años	395
4.2. Impacto de la Sentencia 182/2021 del Tribunal Constitucional en los territorios forales	400
5. Otras cuestiones relevantes del IIVTNU	406
5.1. La posible incidencia del valor de referencia en la plusvalía municipal derivada de transmisiones lucrativas	406
5.2. El régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el contexto del IIVTNU	408
5.3. Posibilidad de impugnar un valor catastral a través de la autoliquidación o liquidación del IIVTNU	411
6. Conclusiones y posibles soluciones	411
 Capítulo IX. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA	415
<i>Ekaitz Cascante Serrano (DELOITTE LEGAL)</i>	
1. Introducción: Un tributo con propósito medioambiental aún por construir	417
2. Análisis de las tarifas del impuesto	420
2.1. El problema de los caballos fiscales en turismos y tractores, una magnitud desfasada	421
2.2. Propuestas de modificación de la base de cálculo del IVTM	423
3. La tributación efectiva en el IVTM	427
3.1. La aprobación de coeficientes multiplicadores y/o bonificaciones y la competencia entre municipios	427
3.2. Análisis de las bonificaciones medioambientales contenidas en el TRLRHL y propuestas de modificación	435
4. Problemas en la gestión, aplicación y comprobación del impuesto	440
4.1. Problemas comunes en la aplicación de los tributos locales con gestión compartida	440
4.2. La problemática de las comprobaciones administrativas sin modificar el permiso de conducción	445
5. Reflexiones finales y conclusiones	450



Capítulo X. TASAS	455
<i>Juan Carpizo Bergareche y Maria Teresa Checa Regueiro (EY ABOCADOS)</i>	
1. Tasas por prestación de servicios	457
1.1. Introducción	457
1.2. Cuantificación de las tasas por prestación de servicios	460
1.3. Cuota tributaria: las tasas por licencias urbanísticas	463
1.4. Problemática en sus elementos configuradores	465
1.5. Solapamiento de bases imponibles con otros tributos	468
2. La tasa del art.24.1. A, por utilización o aprovechamiento especial del dominio público local, con carácter general	471
2.1. Justificación de su exigencia	471
2.2. Cuantificación de la tasa sobre el aprovechamiento especial. Aprovechamientos múltiples	472
2.3. Problemas de extensión del concepto	477
3. La tasa del art. 24.1.C), por utilización o aprovechamiento, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros	478
3.1. Introducción	478
3.2. Concepto de servicios de suministro de interés general	481
3.3. Ingresos por el ejercicio de la actividad. Concepto de derechos de interconexión y acceso a las redes	483
3.4. Empresa distribuidora de los servicios de suministro de interés general	487
3.5. Gastos por el ejercicio de la actividad	488
3.6. Titularidad. Delimitación sujeto pasivo. Múltiple imposición	489
CONCLUSIONES GENERALES	
Capítulo XI. EL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL EN SU CONJUNTO PROBLEMAS Y SOLUCIONES	505
<i>Nuria Nicolau Reig (CUATRECASAS), Juan Carpizo Bergareche (EY ABOCADOS) y Manuel Esclapez Escudero (PWC)</i>	
EL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL EN SU CONJUNTO: PROBLEMAS Y POSIBLES SOLUCIONES	
1. Visión general del sistema tributario municipal. Análisis de Derecho Comparado	508
1.1. Evolución Histórica	508
1.2. La Hacienda Local en la CE y en la CEAL	509
1.3. El sistema tributario municipal español	510
2. La Estimación Objetiva en la fiscalidad Local: Situaciones de tensión con el principio de capacidad económica	513
2.1. El principio de capacidad económica y el método de estimación objetiva	513
2.2. El principio de capacidad económica y la plusvalía municipal	514
2.3. El principio de capacidad económica y el ICIO y la Tasa por licencias	514





urbanísticas	
2.4. El principio de capacidad económica y el IAE	515
3. La complejidad e inseguridad jurídica que genera la gestión dual	517
3.1. La gestión compartida en el IBI y su problemática	518
3.2. La gestión compartida en el IAE y su problemática	520
3.3. La gestión compartida en el IVTM	522
3.4. Reflexión final	523
4. Dificultades de acceso en la vía contencioso-administrativa y a la tutela jurídica	524
4.1. Parquedad normativa	524
4.2. Confusa competencia interpretativa	524
4.3. La problemática de los procedimientos especiales de revisión dictados por la Administración Local	526
4.4. Dificultades en el acceso a la vía contenciosa	527
PROBLEMAS DE LAS DIFERENTES FIGURAS IMPOSITIVAS: POSIBLES SOLUCIONES	
5. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles- Valoración Catastral	527
5.1. Cuestiones relativas a la valoración catastral	527
5.2. Cuestiones relativas al IBI	530
5.3. Soluciones propuestas	531
6. Impuesto sobre Actividades Económicas	532
6.1. Anomalía del IAE en el Derecho Comparado	532
6.2. Aspectos problemáticos del impuesto	533
6.3. Propuesta final	537
7. El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	537
7.1. Cuestiones conflictivas	537
7.2. Reflexión final	539
8. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	540
8.1. Los problemas de constitucionalidad	540
8.2. Otras cuestiones	543
8.3. Soluciones propuestas	544
9. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	544
9.1. Cuestiones conflictivas	545
9.2. Reflexión final	548
10. Las tasas	548
10.1. Las tasas por prestación de servicios	549
10.2. Las tasas por utilización o aprovechamiento especial del dominio público local	551
11. A modo de conclusión.	553
Siglas y Abreviaturas	555

VIII. CONDICIÓN HUMANA

[Información - Noticias Judiciales - extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

SEPTIEMBRE, 2024

I. SUMARIO

1. UNA SENTENCIA - NO ES FIRME- QUE ABRE UN PERÍODO DE ESPERA A QUE EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRME O NO LA INTERPRETACIÓN NORMATIVA QUE SE VIENE PRODUCIENDO EN PRO DEL RECONOCIMIENTO DE DERECHOS ECONÓMICOS DE LA MUJER POR SU DEDICACIÓN EXCLUSIVA A SU FAMILIA.
2. LOS JUECES Y LA RETRIBUCIÓN POR CARGA DE TRABAJO. GENERALIZACIÓN DE CRITERIO INTERPRETATIVO INDIVIDUAL.
3. LA MULTIPRESENCIA DE LA EMPRESA PUBLICA DE PETROLEO VENEZOLANA PDVESA (UN POZO SIN FONDO). DELITO FISCAL DE SOCIO Y VIUDA DE DIRECTIVO FALLECIDO.
4. EL EXPERPENTO PROTAGONIZADO POR UNA EMBARCACIÓN AUXILIAR DEL SERVICIO DE VIGILANCIA ADUANERA QUE NO HA LA AEAT A MENUDO TRIUNFALISTA EN MATERIA DE REPRESIÓN DEL CONTRABANDO.

II. DESGLOSE DEL SUMARIO

1. ■ SENTENCIA, QUE NO ES FIRME, DEJA A LA ESPERA DE QUE EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRME O NO LA INTERPRETACIÓN NORMATIVA QUE SE VIENE PRODUCIENDO EN PRO DEL RECONOCIMIENTO DE DERECHOS ECONÓMICOS DE LA MUJER POR LA DEDICACIÓN EXCLUSIVA A SU FAMILIA

[Mantuvo -la reclamante- en su recurso que en la actualidad tiene 60 años, que sus conocimientos profesionales como auxiliar administrativo están "obsoletos" porque los completó hace más de 30 años y que es difícil que pueda lograr un empleo]

👉 **La Audiencia de Bizkaia fija una pensión compensatoria por tiempo indefinido de 2.000 euros mensuales para una mujer divorciada que se dedicó en**





exclusiva a su familia (23.09.2024)

La sección cuarta de la Audiencia Provincial de Bizkaia ha fijado una pensión compensatoria por tiempo indefinido de 2.000 euros para una mujer divorciada que durante el matrimonio tuvo una dedicación "plena" a la familia y trabajó en la empresa de su marido "sin percibir contraprestación alguna ni cotizar".

La Audiencia de Bizkaia ha revocado una sentencia dictada en junio de 2023 por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 6 de Getxo que en una demanda de divorcio acordó fijar para esta mujer una pensión compensatoria de 1.000 euros mensuales durante un año. La mujer recurrió esa resolución reclamando una pensión compensatoria de 2.000 euros mensuales por tiempo indefinido y que se le atribuyera el uso de la que fue vivienda familiar durante dos años.

La mujer argumentó que dejó su empleo poco después de casarse con el objetivo de dedicarse a la familia, lo que hizo durante 21 años de matrimonio; que durante ese tiempo se dedicó en "exclusiva" a la familia lo que permitió al esposo tener una "proyección profesional con unos importantes ingresos mensuales" y que también se hizo cargo de la parte administrativa de la empresa de su marido, "sin percibir contraprestación alguna ni cotizar".

También mantuvo en su recurso que en la actualidad tiene 60 años, que sus conocimientos profesionales como auxiliar administrativo están "obsoletos" porque los completó hace más de 30 años y que es difícil que pueda lograr un empleo. El exmarido se opuso al recurso interesando la confirmación de la sentencia recurrida.

La Audiencia de Bizkaia da ahora la razón a la mujer y acuerda elevar la cuantía de la pensión compensatoria y establecer su carácter indefinido en base a las circunstancias alegadas por ella que, recuerda, están "respaldadas por el material probatorio que consta en autos". El tribunal considera que "no se aprecia que concurra una alta probabilidad para" que ella "pueda encontrar un empleo digno y estable" y "no existe base probatoria para dar por acreditada una alegada pasividad e insuficiente interés" por parte de ella para obtener un trabajo. Además, la Audiencia de Bizkaia afirma que el exesposo "no ha demostrado las oportunidades" que al respecto ha "desatendido" ella para "incorporarse al mercado laboral".

El tribunal acuerda también atribuir a la mujer el uso del domicilio familiar durante dos años y lo hace porque es ella quien ha solicitado ese uso "en base a ser el interés más necesitado de protección, atendiendo a las alegaciones vertidas(...) adveradas por el correspondiente material probatorio, sin que hayan sido contradichas" por el exmarido, quien incluso en su demanda de divorcio interesó que lo fuera hasta la liquidación de la sociedad de gananciales y venta del inmueble, "lo que no consta haya acontecido",





2. ■ LOS JUECES Y LA RETRIBUCIÓN POR CARGA DE TRABAJO. GENERALIZACIÓN DE CRITERIO INTERPRETATIVO ANTERIORMENTE INDIVIDUAL.

[La Sección de Ejecuciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM ha acordado la extensión de los efectos de una sentencia firme del propio tribunal, de abril de 2023, en la que se reconoció a un magistrado el derecho a percibir una retribución adicional en su nómina por superar en un 20% la carga de trabajo que establece el CGPJ]

👉 El TSJ de Madrid reconoce a los miembros de la Carrera Judicial el derecho a percibir atrasos en su nómina de los últimos cuatro años (24.09.2024)

La Sección de Ejecuciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha acordado la extensión de los efectos de una sentencia firme de abril de 2023 del propio tribunal en la que se reconoció a un magistrado el derecho a percibir una retribución adicional en su nómina por superar en un 20% la carga de trabajo que establece el CGPJ *[Esta resolución aún no ha alcanzado firmeza y contra ella cabe la interposición de los correspondientes recursos de reposición y de casación]*

En la Sentencia, cuyos efectos extiende el auto, la Sección Séptima de la misma Sala del Tribunal estimó que la Administración no cumplía el artículo 9.1 de la Ley 15/2003 en el que se establece el derecho a la citada retribución y consideró que 'no es aceptable' la negativa que ofrecía amparándose en el artículo 9.3 de la Ley: falta de presupuesto y reparto proporcional de la variable.

Ahora, y, en consecuencia, el Tribunal reconoce con esta nueva resolución que acompaña a esta nota el derecho del demandante a percibir la denominada 'retribución variable por objetivos' correspondiente al cuarto trimestre de 2019 y a los sucesivos semestres transcurridos desde el 1 de enero de 2020 en adelante, siempre y cuando hubiese superado el citado 20% del objetivo exigido por el órgano de gobierno de los jueces.

La Sala acuerda además que "la cantidad resultante de la liquidación a efectuar devengará los intereses correspondientes, calculados al tipo de interés legal desde la fecha de la solicitud de extensión de efectos, esto es desde el 24 de junio de 2024, hasta la fecha en que se efectúe el pago correspondiente; pronunciamientos por los que habrá de estar y pasar la Administración actuante", es decir, el Ministerio de Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes del Gobierno.

En su día, la Sección Séptima reconoció ese derecho en concepto de 'retribución variable por objetivos', un 5% más de su nómina, si se cumple el requisito de superar en un 20% la carga de trabajo que establece el CGPJ, cantidad de la que el Ministerio de Justicia sólo abonaba el 1,25 %.

En dicha resolución que ha dado lugar a esta extensión de efectos la Sala estimaba que la Administración no cumplía el artículo 9.1 de la Ley 15/2003 en el



que se establece el derecho a la citada retribución y considera que 'no es aceptable negativa que ofrece amparándose en el artículo 9.3 de la Ley: falta de presupuesto y reparto proporcional de la variable.

"La normativa expuesta no deja lugar a duda en el sentido de que nos encontramos ante un derecho subjetivo de los miembros de la Carrera Judicial – decía la sentencia que alcanzó firmeza el pasado 10 de junio de 2024 tras la desestimación por parte del Tribunal Supremo del recurso de casación formulado por la Abogacía del Estado- que reconoce directamente la Ley'. En el caso que nos ocupa 'se trata de una obligación de pago para la Administración que tiene que estar debidamente presupuestada", establecía.

Con posterioridad, y tras una solicitud individualizada de otro magistrado, la Sección de Ejecuciones abrió una pieza separada de extensión de efectos. El Ministerio de Justicia se opuso a la misma argumentado que "el solicitante (...) no se encuentra en la misma situación que el favorecido por el fallo (de la Sección Séptima) al pretender el abono de liquidaciones correspondientes a los distintos semestres transcurridos a partir del año 2020 en adelante".

Sin embargo, los magistrados rechazan ese argumento y afirman que "para apreciar la identidad de la situación jurídica, que no fáctica exigida, lo determinante no es que sea el mismo Órgano Jurisdiccional donde el beneficiado por la sentencia y el solicitante de la extensión desempeñen sus correspondientes puestos de trabajo ni el periodo objeto de liquidación, sino si el régimen jurídico sustantivo de retribuciones aplicable, en este caso a la retribuciones variables, es el mismo" en ambos casos.

Así, la Sala concluye que queda acreditado que el solicitante de la extensión de efectos reunía las mismas condiciones analizadas por la Sentencia cuyos efectos quedan extendidos y "ha de afirmarse la concurrencia del requisito de la plena identidad de situación jurídica".

3. LA MULTIPRESENCIA DE LA EMPRESA PUBLICA DE PETROLEO VENEZOLANA PEDEVESA. DELITO FISCAL DE SOCIO Y VIUDA DE DIRECTIVO FALLECIDO.

[Se los imputa dos delitos contra la Hacienda Pública, un delito de falsedad documental y un delito de blanqueo de capitales]

👉 El juez de la Audiencia Nacional propone juzgar por delitos fiscales al socio y la viuda de un directivo fallecido de la empresa pública de petróleo venezolana PDEVSA (24.09.2024)

El titular del Juzgado Central de Instrucción Uno de la Audiencia Nacional Francisco de Jorge ha propuesto juzgar a «Y»., viuda del directivo de PDVSA fallecido «JC» y al socio de este, «Carlos A.P.», por aflorar en España y ocultar a la Hacienda Pública fondos procedentes de la empresa pública de petróleo venezolana





PDVSA. En concreto, el juez les imputa dos delitos contra la Hacienda Pública, un delito de falsedad documental y un delito de blanqueo de capitales.

Respecto al fallecido, «JC», el magistrado incluye la petición del Ministerio Fiscal de decomiso autónomo contra los hijos del fallecido y que se resolverá cuando se dicte sentencia firme sobre los hechos. En esta pieza separada del 'caso Morodo' el juez ha dictado un auto de pase a procedimiento abreviado en el que explica que existen indicios de que desde 2007 a 2015 el investigado «Carlos A.P.» junto con el fallecido «JC» centró su actividad profesional en la prestación de servicios de asesoramiento legal e intermediación a PDVSA por los que ingresó en 2014 y 2015 la cantidad de 22.660.195 euros.

El instructor detalla las sociedades instrumentales utilizadas por el investigado para defraudar a la Hacienda española, carentes de medios personales y materiales, así como de actividad comercial para facturar servicios. Eludía de esta forma sus responsabilidades con el fisco español y las sociedades se nutrían con fondos que procedían exclusivamente de PDVSA y que se transferían al investigado. Añade que en 2013 «Carlos A.P.» suscribió un acuerdo con el fallecido «JC» por el cual éste recibiría el 50% de los ingresos obtenidos por el investigado.

Durante los años 2014 y 2015 «Carlos A.P.», según el auto, junto con las rentas percibidas de PDVSA obtuvo una ganancia no justificada de 246.849 euros que también ocultó a la Hacienda Pública española. El auto también explica la participación junto a «Carlos A.P.» de la viuda de «JC» en transferencias a cuentas en el extranjero de fondos de origen ilícito, procedentes de dádivas recibidas en 2012 por facilitar un negocio cambiario ilícito en PDVSA. Para dar apariencia de legalidad a esos fondos y aflorarlos posteriormente se sirvieron de un complejo entramado societario y financiero en San Vicente, Las Granadinas, Suiza y Panamá.

El juez señala a una serie de directivos de PDVSA, además del alto cargo fallecido, investigados y en algunos casos condenados en EE. UU. por recibir dádivas de empresarios involucrados en un ilícito negocio cambiario de divisas con PDVSA.

Para aflorar en España los fondos recibidos entre los años 2013 y 2019 los investigados otorgaron contratos simulados de préstamos en los que sus sociedades se interponían como prestamistas o prestatarias y realizaron otras inversiones.

El juez indica cómo una parte de los fondos recibidos -2.165.276 USD- transitaban por distintas cuentas abiertas en Suiza a nombre de personas interpuestas hasta que se transferían "a una cuenta en Suiza abierta a nombre de la fundación panameña Ayacucho, cuyo beneficiario era el fallecido «JC» y, en su defecto, sus hijos".



4. ■EL EXPERPENTO PROTAGONIZADO POR UNA EMBARCACIÓN AUXILIAR DEL SERVICIO DE VIGILANCIA ADUANERA Y QUE NO HA CONTADO LA AEAT (TAN FRECUENTEMENTE TRIUNFALISTA EN MATERIA DE REPRESIÓN DEL CONTRABANDO DE TABACO)

[El titular del Juzgado de instrucción número 1 de la Audiencia Nacional explica que los tres presuntos contrabandistas de tabaco huyeron hasta la playa de Levante, en zona de soberanía discutida entre España y el Reino Unido]

👉 **El juez propone juzgar a siete presuntos contrabandistas de tabaco por apedrear a dos agentes de Aduanas cerca de Gibraltar (24.09.2024)**

El titular del Juzgado de instrucción número 1 de la Audiencia Nacional ha propuesto juzgar por un delito de atentado con utilización de medio peligroso y dos delitos de lesiones a 7 presuntos contrabandistas de tabaco que el 2 de febrero de 2023 apedrearon a dos Agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera que les perseguían en un operativo policial contra el contrabando de tabaco. En su auto de pase a procedimiento abreviado el juez relata que en la madrugada del 2 de febrero se produjo una intervención policial en la Playa de la Atunara de la Línea de la Concepción, en la provincia de Cádiz, en la que se detuvo a 9 personas por delito de contrabando de tabaco.

Mientras parte del tabaco era aprehendido en tierra, otra embarcación con 3 tripulantes y que también portaba una considerable cantidad de tabaco no pudo llegar a desembarcar como consecuencia de la persecución policial. Una patrullera y una embarcación auxiliar del Servicio de Vigilancia Aduanera, ésta última con dos agentes a bordo, iniciaron una persecución a los investigados que hicieron caso omiso a los requerimientos de los agentes y pusieron rumbo a Gibraltar, arrojando los fardos de tabaco al mar.

El juez explica que los tres presuntos contrabandistas de tabaco huyeron hasta la playa de Levante, en zona de soberanía discutida entre España y el Reino Unido. Desafortunadamente, añade el juez, "la embarcación auxiliar que les perseguía se averió, quedándose parado su motor, lo que provocó que la corriente le llevara a la misma playa". Fue en ese momento cuando los querellados atacaron a los agentes "con ánimo de lesionarles, arrojándoles piedras de gran tamaño y pese a saber que el citado tabaco había sido intervenido y que se hallaba a bordo de una embarcación española, se subieron a la misma y se apropiaron de los fardos recuperados".

El auto indica que los dos agentes sufrieron distintas lesiones y fracturas por lo que los hechos encajan, sin perjuicio de ulterior calificación, en delito de atentado con utilización de medio peligroso y dos delitos de lesiones. El magistrado da traslado al fiscal y a las acusaciones personadas para que en el plazo de 10 días soliciten la apertura de juicio oral o en su caso el sobreseimiento de la causa.



FUNDACION PARA LA PROMOCION
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

**LIBRE CIRCULACION DE CAPITALES,
TRANSACCIONES EXTERIORES Y FISCALIDAD**

**XXXVI Semana
de Estudios
de Derecho
Financiero**

Estudios de Hacienda Pública
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
MADRID, 1991

FUNDACION PARA LA PROMOCION
DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

**EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS FISICAS:
PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL TRIBUTO**

**XXXVII Semana
de Estudios
de Derecho
Financiero**

Estudios de Hacienda Pública
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
MADRID, 1991



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>