

## SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 1 al 15 de enero de 2025)

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- Tribunal Supremo
- Audiencia Nacional
- Tribunales Superiores de Justicia

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA –GUÍA–

#### **El RGPD de la UE permite a los Estados miembros establecer una tasa razonable basada en los costes administrativos o negarse a actuar frente a las solicitudes de control excesivas si existe intención abusiva de la persona que las ha presentado**

*Tasa razonable o negativa a actuar respecto de las solicitudes de control del tratamiento de datos personales que sean manifiestamente infundadas o excesivas.*

Una persona presentó una reclamación ante la Autoridad de Protección de Datos de Austria (DSB) por infracción del RGPD, alegando que una sociedad que tenía la condición de responsable del tratamiento no había respondido en el plazo de un mes a su solicitud de acceso a sus datos personales. La DSB se negó a actuar respecto de dicha reclamación debido a su carácter excesivo, pues el interesado le había dirigido, en un intervalo de aproximadamente veinte meses, setenta y siete reclamaciones similares contra diferentes responsables del tratamiento; además, FR se ponía regularmente en contacto con la DSB por teléfono con el fin de exponer hechos complementarios y formular solicitudes adicionales. Considera el Tribunal de Justicia que la consecución del objetivo de garantizar un nivel uniforme y elevado de protección de las personas físicas en la Unión requiere garantizar el buen funcionamiento de las autoridades de control evitando que este se vea obstaculizado por la presentación de reclamaciones manifiestamente infundadas o excesivas, en el sentido del art. 57.4 RGPD. De este modo, la referida disposición ofrece a las autoridades de control la posibilidad de gestionar mejor tales reclamaciones, aligerando la carga que estas pueden suponerles. A este respecto, cuando una autoridad de control se enfrenta a solicitudes manifiestamente infundadas o excesivas, la posibilidad de establecer una tasa razonable o de negarse a actuar respecto de tales solicitudes permite garantizar un elevado nivel de protección de los datos personales y el art. 57.4 RGPD debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «solicitud» que figura en esta disposición comprende las reclamaciones a que se refieren los art. 57.1.f), y 77.1, de dicho Reglamento. Por otro lado, permitir a las autoridades de control constatar el carácter excesivo de las reclamaciones por el único motivo de que su número es elevado podría comprometer la consecución de este objetivo. La multiplicación de las reclamaciones presentadas por una persona puede ser un indicio de la existencia de solicitudes excesivas cuando resulte que las referidas reclamaciones no están objetivamente justificadas por consideraciones relativas a la protección de los derechos que el RGPD confiere a esa persona. En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la DSB ha acreditado la existencia de una intención abusiva del interesado, sin que el número de sus reclamaciones pueda, por sí solo, justificar el ejercicio de la facultad prevista en el art. 57.4 RGPD, que debe interpretarse en el sentido de que las solicitudes no pueden ser calificadas de «excesivas», en el sentido de esta disposición, únicamente debido al número de ellas presentado durante un período determinado, ya que el ejercicio de la facultad prevista en la referida disposición está supeditado a que la autoridad de control demuestre la existencia de una intención abusiva de la persona que las ha presentado. Habida cuenta de la importancia que reviste el derecho a presentar reclamaciones en relación con el objetivo de garantizar un elevado nivel de protección de los datos personales, del lugar esencial que ocupa la tramitación de esas reclamaciones entre las funciones que se atribuyen a las autoridades de control y de la obligación que incumbe a estas autoridades de tramitar tales reclamaciones con toda la diligencia debida, corresponde a dichas autoridades tener en cuenta todas las circunstancias pertinentes y velar por que la opción elegida sea adecuada, necesaria y proporcionada. La autoridad de control puede considerar adecuado, en función de





las circunstancias pertinentes y al objeto de poner fin a una práctica abusiva que pueda perjudicar su buen funcionamiento, establecer una tasa razonable basada en los costes administrativos de la sobrecarga de trabajo causada por reclamaciones excesivas. En efecto, la función disuasoria de esta opción puede llevar a esa autoridad a priorizarla en lugar de negarse de plano a actuar respecto de tales reclamaciones. El art. 57.4RGPD debe interpretarse en el sentido de que, cuando se enfrenta a solicitudes excesivas, una autoridad de control puede optar, mediante decisión motivada, entre establecer una tasa razonable basada en los costes administrativos o negarse a actuar respecto de tales solicitudes, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes y velando por que la opción elegida sea adecuada, necesaria y proporcionada.

(TJUE de 9 de enero de 2025, asunto C-416/23)

## TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

### **El TS afirma que inadmitir la solicitud de revisión de oficio sin que resulte manifiesta la falta de fundamento del motivo alegado para solicitar la declaración de nulidad vulnera los principios de justicia, igualdad y buena administración**

*Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Revisión de actos nulos. Causas de nulidad. Órgano manifiestamente incompetente.*

Los antecedentes del caso ponen de manifiesto la contradictoria actuación de la recurrente, al interponer las reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid y, tras quedar firmes las resoluciones que inadmitieron tales reclamaciones, por considerar que se dirigían contra actos de trámite, y transcurridos varios años de su dictado, deducir una solicitud de revisión de oficio por considerar incompetente manifiestamente al órgano económico-administrativo ante el que ella misma presentó las reclamaciones. La sentencia que es objeto del recurso de casación también presenta un examen muy limitado de la controversia, realizando un pronunciamiento marcadamente formal, que no aborda el fondo del problema suscitado. La Administración recurrida no niega que, tal y como alega la recurrente, el propio TEAR de Madrid, en otras resoluciones posteriores sobre casos análogos, incluso dictados respecto a la propia recurrente, ha declarado su incompetencia para conocer de pretensiones de impugnaciones de acuerdos de órgano central de la Administración tributaria, como son los dictados por el Director del Servicio de Gestión Económica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que fueron objeto de impugnación ante el TEAR de Madrid en las reclamaciones económico-administrativas cuya resolución final es objeto de la pretensión de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho. Y tampoco se cuestiona por la Administración demandada que en otros litigios análogos, sobre resoluciones del TEAR de Madrid en que se desestimaron recursos de anulación contra resoluciones del TEAR de Madrid que inadmitieron reclamaciones económico-administrativas con un objeto análogo (actos del Servicio de Gestión Económica de la AEAT), la propia Administración estatal se allanó y, consecuentemente, la Sala del TSJ de Madrid estimó los recursos contencioso-administrativos y declaró la nulidad, al tiempo que ordenó «la retroacción de las actuaciones practicadas en vía administrativa al momento en que debió el TEAR remitir la reclamación económicoadministrativa al TEAC, a fin de que sea éste el que adopte sobre la misma, incluyendo lo relativo a la procedencia o no de su admisión a trámite». Es manifiesto que la Administración ha actuado de manera discordante y contradictoria y, por ende, contraria a las más elementales exigencias de la seguridad jurídica y el principio de igualdad, contrariando principio de buena administración, y ello no solo respecto al mismo recurrente en situaciones análogas, sino también respecto a otros recurrentes en situaciones semejantes. A la Administración, y, claro está, a los órganos económicoadministrativos conformadores de aquella, les es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue





un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa que resulte coherente con el propio comportamiento y criterio de la Administración en casos que resultan no ya análogos sino aparentemente idénticos. Lo contrario del errático y discordante comportamiento de la Administración, que no argumenta razón alguna para justificar su oposición a una pretensión a la que, en otros casos idénticos, se allanó, o aquellos en los que, ante situaciones análogas, el propio TEAR de Madrid aceptó su incompetencia y declinó su competencia a favor del TEAC. De estos precedentes se sigue, cuanto menos, que la razón invocada para inadmitir la solicitud de revisión de oficio no aparece con la suficiente evidencia, pues la propia actuación administrativa hace que no resulte manifiesta la falta de fundamento del motivo alegado para solicitar la declaración de nulidad -como sostiene la Administración- y si no concurre manifiestamente esa falta de fundamento, como exige el art. 217.3 LGT, no cabe inadmitir de plano la solicitud de revisión de oficio.

(STS de 9 de diciembre de 2024, recurso n.º 441/2023)

### **El TS considera no aplicable el efecto preclusivo de la comprobación limitada del ejercicio del IS 2016 respecto a las bases imponibles negativas de los ejercicios 2013 a 2015, aunque dichas bases imponibles negativas procedan de la misma operación**

*Procedimiento de gestión. Comprobación limitada. Efecto preclusivo.*

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se orienta a determinar el alcance de los efectos preclusivos de una comprobación limitada. En este caso, la liquidación provisional correspondiente al IS que se encuentra en el origen del presente recurso de casación es la relativa a los ejercicios 2013 a 2015, en cuyo acuerdo de liquidación se hizo constar que, una vez regularizadas las bases imponibles de 2011 y 2012, no quedaban bases imponibles negativas pendientes de compensar en ejercicios posteriores, señalando expresamente que “[a] inicios de 2013 no existen bases imponibles negativas pendientes de compensación”. Son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que han examinado distintos aspectos relacionados con el alcance preclusivo del procedimiento de comprobación limitada. En el caso que se enjuicia, atendiendo a las concretas circunstancias concurrentes, se concluye que no resulta aplicable el art. 140.1 LGT y la jurisprudencia que lo desarrolla, toda vez que los pretendidos efectos preclusivos de la comprobación limitada del ejercicio 2016 no resultan aplicables a un ámbito temporal distinto del que ha sido objeto de comprobación. La comprobación limitada practicada por el órgano de gestión tributaria relativa al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016, no puede tener efectos preclusivos sobre la comprobación relativa a los ejercicios 2013, 2014 y 2015, ahora enjuiciados. En aras a la seguridad jurídica del contribuyente, una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, de forma que el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y periodo impositivo ya comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren las nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Pero para que la comprobación previa produzca este efecto de “cierre” es necesario que exista una resolución expresa que se refiera, por lo que aquí importa, al mismo ámbito temporal que haya sido comprobado. Esa identidad en el ámbito temporal objeto de comprobación no concurre en el caso enjuiciado, pues el procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por el órgano de gestión tributaria, iniciado mediante notificación de 22 de diciembre de 2017, se refería al IS del ejercicio 2016, por lo que tenía un ámbito temporal diferente al ahora examinado ejercicios 2013 a 2015-. Atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso que se enjuicia, no cabe aplicar el art. 140.1 LGT y la jurisprudencia que lo desarrolla toda vez que el ámbito temporal de la comprobación limitada cuyos efectos preclusivos se pretenden extender no tenía por objeto los ejercicios examinados en este recurso de casación. A lo expuesto no obsta la alegación atinente a que las bases imponibles negativas proceden de la misma operación y que ese origen común validaría las consignadas en todas sus autoliquidaciones, pues tal afirmación no se corresponde con la prohibición contenida en el art. 140.1 LGT, que, como se ha expuesto, no permite a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, salvo la excepción prevista en el precepto, por lo que no extiende los efectos preclusivos de la comprobación a otro ámbito temporal distinto del que haya sido comprobado.

(STS de 9 de diciembre de 2024, recurso n.º 2606/2023)





## No debe contemplarse en una ordenanza fiscal la regulación de la prestación patrimonial de derecho público no tributario por la prestación de servicios públicos mediante gestión indirecta si el receptor del servicio es una administración pública local

*Tasas. Prestación patrimonial de carácter público no tributario. Regulación de las contraprestaciones económicas percibidas por la prestación del suministro de agua potable, mediante gestión indirecta.*

La cuestión a dilucidar es si la actividad emprendida por la comunidad de regantes en favor de sus comuneros es susceptible de encuadrarse, como nos indica el auto de admisión, en la rúbrica de ordenación y aprovechamiento de las aguas que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta por tanto al IVA; o si, por el contrario, se trata de una actividad de distribución de agua realizada por una entidad del sector público, que sí está sujeta al IVA. Considera la comunidad de regantes recurrente que la construcción de la infraestructura hidráulica que examinamos supone una actividad empresarial de la comunidad de regantes, pues se ordenan medios humanos y materiales para realizar las obras necesarias para distribuir entre sus comuneros, de manera onerosa, el agua cuyo aprovechamiento tiene concedido. Desde la perspectiva del Derecho nacional, no cabe en modo alguno considerar, a los efectos tributarios que nos ocupan, que una comunidad de regantes sea un organismo de derecho público. La Sala considera, al igual que las partes, que el recurso se puede decidir prescindiendo del reenvío prejudicial del art. 267 TFUE, atendiendo a la existencia de abundante doctrina del TJUE que respalda la tesis de la parte recurrente en el sentido de que, partiendo del carácter excepcional y restrictivo del caso de no sujeción autorizado en el art. 13.1 de la Directiva IVA, permite considerar la actividad examinada, semejante a otras varias objeto de análisis por dicho Tribunal de Justicia, puede ser encuadrada en la categoría del punto 2 del Anexo primero de la mencionada norma como “distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica”. La Sala establece como jurisprudencia que las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento, efectuadas en favor de los comuneros, deben entenderse como una actividad de distribución de agua sujeta al IVA. La repercusión del IVA a los destinatarios de esa entrega de bienes es lícita y correcta, sobre la base de la sujeción al IVA de la actividad indicada. Se estima el recurso de casación promovido por la comunidad de regantes recurrente, en que tal sujeción al IVA se reivindicaba, pues la sentencia de instancia es incorrecta al considerar que concurren los requisitos cumulativos necesarios para la aplicación de la regla de no sujeción al impuesto del art. 7.11 Ley IVA, desatendiendo la abundante jurisprudencia de esta Sala, pese a que se cita en aquella con expresión del criterio contrario al que a la postre determina la Sala, sin suficiente explicación de tal apartamiento.

(STS de 11 de diciembre de 2024, recurso n.º 3075/2023)

## El TS no estima acreditada la vulneración de ningún derecho fundamental ni digital por el examen y utilización de la información albergada en el ordenador de una empleada derivada de la mera revocación de la autorización

*Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. Información albergada en el ordenador de una empleada.*

En el escrito de interposición del recurso de casación no se reconoce, con singularidad, la existencia de ningún derecho fundamental que haya sido vulnerado mediante el examen y utilización de la información albergada en el ordenador de una empleada. Además de esa autorización específica para el examen del contenido de un ordenador y su revocación genérica, lo cierto es que para entender vulnerado algún derecho fundamental -como, por ejemplo, el de intimidad, secreto de las comunicaciones, protección de datos, entorno virtual- se requeriría por parte del recurrente un mínimo esfuerzo argumental, aquí no producido, para indicar qué concreto derecho de entre ellos, o algún otro, se habría vulnerado y por qué se habría podido entender producida tal vulneración. La Sala descarta de plano toda posible conculcación del derecho a la intimidad (art. 18.1 CE), pues las personas jurídicas no pueden ser titulares de este derecho. Por otra parte, el secreto de las comunicaciones exigiría, entre otras indicaciones, la de que éstas se han interferido o quebrantado, lo que exigiría saber, al menos, si había comunicaciones en el ordenador (correo electrónico...). La





denuncia relativa al derecho a la protección de datos, que meramente se indica, ayuna la cita de todo comentario, no es respaldada por ningún indicio de su infracción, ni la indicación de algún dato personal (derecho del que tampoco son titulares las personas jurídicas) de que se hubiera hecho uso. Por último, el derecho al entorno virtual, de nuevo cuño, se nutre de los demás derechos ya citados, por comprenderlos todos o su mayor parte, de manera que vuelve a haber falta de concreción al respecto. En cualquier caso, no es posible dar respuesta a las preguntas de interés casacional que formuló en su día el auto de admisión, pues el examen de esas cuestiones habría requerido, imperiosamente, que los hechos que se erigen en presupuesto para la interpretación y aplicación de esas normas, tanto las referidas al derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio como los demás derechos a que hemos hecho mención hubieran quedado fijados de un modo claro e inequívoco; y, de otra parte, que la denuncia acerca de su contravención se hubiera fundado en la exposición jurídica razonada de motivos y argumentos encaminada a obtener la convicción de este Tribunal Supremo sobre su eventual vulneración, lo que, como mínimo, habría requerido una identificación precisa y motivada acerca de cuál de los derechos que, en bloque, se mencionan al efecto, habrían sino específicamente quebrantados por el hecho del acceso a una terminal de ordenador respecto de la que, se asegura, solo contenía datos de interés y relevancia fiscal, aptos para obtener la información necesaria para la regularización -a la que la Inspección accedió a partir de la autorización concreta, para el ordenador de la empleada.

(STS de 9 de diciembre de 2024, recurso n.º 1174/2023)

## La ejecución de obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes es una actividad empresarial sujeta al IVA

*IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Operaciones sujetas. Comunidades de regantes.*

La cuestión a dilucidar es si la actividad emprendida por la comunidad de regantes en favor de sus comuneros es susceptible de encuadrarse, como nos indica el auto de admisión, en la rúbrica de ordenación y aprovechamiento de las aguas que le fueron concedidas en favor de sus comuneros, no sujeta por tanto al IVA; o si, por el contrario, se trata de una actividad de distribución de agua realizada por una entidad del sector público, que sí está sujeta al IVA. Considera la comunidad de regantes recurrente que la construcción de la infraestructura hidráulica que examinamos supone una actividad empresarial de la comunidad de regantes, pues se ordenan medios humanos y materiales para realizar las obras necesarias para distribuir entre sus comuneros, de manera onerosa, el agua cuyo aprovechamiento tiene concedido. Desde la perspectiva del Derecho nacional, no cabe en modo alguno considerar, a los efectos tributarios que nos ocupan, que una comunidad de regantes sea un organismo de derecho público. La Sala considera, al igual que las partes, que el recurso se puede decidir prescindiendo del reenvío prejudicial del art. 267 TFUE, atendiendo a la existencia de abundante doctrina del TJUE que respalda la tesis de la parte recurrente en el sentido de que, partiendo del carácter excepcional y restrictivo del caso de no sujeción autorizado en el art. 13.1 de la Directiva IVA, permite considerar la actividad examinada, semejante a otras varias objeto de análisis por dicho Tribunal de Justicia, puede ser encuadrada en la categoría del punto 2 del Anexo primero de la mencionada norma como “distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica”. La Sala establece como jurisprudencia que las obras de construcción de infraestructuras hidráulicas, ejecutadas por una comunidad de regantes y destinadas a la distribución de aguas para riego, así como a la transformación a regadío de las fincas incluidas en la misma comunidad mediante el establecimiento de una red primaria de abastecimiento, efectuadas en favor de los comuneros, deben entenderse como una actividad de distribución de agua sujeta al IVA. La repercusión del IVA a los destinatarios de esa entrega de bienes es lícita y correcta, sobre la base de la sujeción al IVA de la actividad indicada. Se estima el recurso de casación promovido por la comunidad de regantes recurrente, en que tal sujeción al IVA se reivindicaba, pues la sentencia de instancia es incorrecta al considerar que concurren los requisitos cumulativos necesarios para la aplicación de la regla de no sujeción al impuesto del art. 7.11 Ley IVA, desatendiendo la abundante jurisprudencia de esta Sala, pese a que se cita en aquella con expresión del criterio contrario al que a la postre determina la Sala, sin suficiente explicación de tal apartamiento.

(STS de 9 de diciembre de 2024, recurso n.º 3075/2023)



## AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

### **Aunque la petición de informe al ICAC se hubiera ajustado a derecho, que no es así, realizando el cómputo de la interrupción justificada, se habría producido la prescripción del procedimiento inspector**

*Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Imputables a la Administración. Informes solicitados al ICAC.*

Aún partiendo de la hipótesis de que la petición de informe se ajustara a derecho, realizando el cómputo de la interrupción justificada, se habría producido la prescripción. No obstante, tampoco se habría ajustado a derecho la petición de informe y, sobre todo el acuerdo de la Jefatura de la Oficina Técnica de 5/8/2016, que pretendió justificarlo. Resulta altamente anómalo que se notifique al interesado que el 29/7/2016, -es decir, siete días antes de esta resolución-, otro órgano de la AEAT, que no está interviniendo en el procedimiento inspector, ha solicitado un informe al ICAC sobre el tratamiento contable de la operación regularizada por la Inspección, contenida en el acta de disconformidad, aunque se diga que la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica lo ha pedido porque así se lo ha pedido, a su vez, la Oficina Técnica, órgano liquidador; y además que la comunicación de esta circunstancia se realice doce días más tarde. También resulta anómalo que la comunicación entre la Subdirección General de Ordenación Legal y el ICAC se le notificara al interesado no en el momento en que se le dice (17/8/2016) que se ha solicitado el informe, sino cuando se recibió y se le notificó la puesta de manifiesto y mantenimiento de la propuesta de liquidación el 14/2/2017. Y no menos extraño es que en esta comunicación con el ICAC no se identifique el procedimiento inspector que motiva la petición de informe y aunque se ofrece una descripción detallada de la operación sobre la que se solicita el criterio, esta descripción no permite identificar el expediente de que se trata, y más parece que son situaciones comunes que se plantean en diversos procedimientos, sobre los cuales, conceptualmente se solita el criterio del Órgano Consultivo especializado, que puede servir para este y para otros procedimientos en los que se de las mismas particularidades. Aunque se puedan solicitar informes en el curso de un procedimiento; el problema se plantea cuando esta petición afecta al derecho del interesado a que el procedimiento inspector se tramite y concluya en plazo, que se ve conculcado por peticiones tan extrañas como esta. Y finalmente entramos en el mecanismo a través del cual la Inspección pretendió justificar la interrupción: el acuerdo de 5/8/2016 por el que el órgano liquidador ordena completar el expediente. Sin embargo, la compleción no puede abarcar la petición de informe, aunque éste hubiera sido correctamente solicitado (quod non), porque el objeto de la misma han de ser las actuaciones complementarias que han de tener como finalidad la obtención de datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario, ex art.180.1 RGAT, no el criterio de un órgano técnico que sirva para refrendar la propuesta ya efectuada sobre los datos y pruebas ya existentes, que no se modifican, ni se pretende modificar, con la orden de compleción del expediente. El procedimiento de inspección estaba concluso desde que se formalizó el acta, pues consta que la última diligencia (la 8ª) fue de fecha 29/4/2016 y el 17/5/2016 se dio trámite de audiencia al obligado par que formulara alegaciones previas al acta que se formalizó el 6/6/2016, sin que hasta el momento figurara ningún periodo de interrupción justificada, ni dilaciones no imputables a la Administración; y de haber concluido en estas fechas, tras los obligados trámites legales, -el interesado presentó alegaciones al acta el 23/6/2016- se habría respetado el plazo del art. 150.1 LGT con mucha holgura; y sin embargo se alargó durante nueve meses y medio más de manera no justificada, ni siquiera si en su intermedio colocáramos los seis meses de interrupción justificada por la solicitud y emisión del informe del ICAC; pues obsérvese que cuando se solicitó una nueva ampliación del informe (5/12/2016) ya habían transcurrido más de cuatro meses desde su solicitud, sin que tampoco se haya justificado la necesidad de ampliarlo, más allá de afirmar la complejidad técnica del asunto, porque nada nuevo se había aportado al procedimiento inspector desde el acta de disconformidad, y, por ende desde que se solicitó el informe el 29/7/2016, resultando poco convincente como justificación la expresión de la solicitud de ampliación del escrito de 5/12/2016, que “en el curso de las actuaciones que han seguido desarrollándose por la AEAT en relación con estas operaciones..”. Sin necesidad de valorar los restantes aspectos que la demanda explicita sobre la bondad de la petición de informe, sobre la competencia del ICAC, etc, por ser innecesario, procede estimar el recurso, y anular la liquidación recurrida y la resolución del TEAC que la confirmó, al considerar que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

(SAN de 7 de noviembre de 2024, recurso n.º 556/2020)



## La AN considera no motivada la valoración utilizada para aplicar el valor normal de mercado a la venta por parte de la recurrente a la sociedad vinculada en el IS mediante el método de comparación de operaciones similares

*IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas. Utilización por la administración de comparables basados en otras operaciones vinculadas.*

El TEAC consideró que el informe de valoración expresa con suficiente detalle los fundamentos técnicos y fácticos que influyen en la valoración del bien así como el conjunto de cálculos técnicos-económicos conducentes a determinar el valor final de tasación de manera que el contribuyente puede contrastarlos y, en su caso, podría haber propuesto la tasación pericial contradictoria si los consideraba equivocados o discutibles, por lo que procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto. En la demanda no se cuestiona que la venta del inmueble litigioso tuvo lugar entre partes vinculadas, como tampoco se discute la procedencia de aplicar el art. 16.3 a) TRLIS para determinar el valor normal de mercado del inmueble transmitido, por su precio de mercado. Lo que en la demanda se plantea es si la valoración de la nave industrial efectuada por la Administración y que sirvió de base a la liquidación originariamente impugnada, resulta carente de la motivación y de los requisitos imprescindibles, lo cual implica el incumplimiento de la normativa reguladora de operaciones vinculadas, porque no se ha llevado a cabo una adecuada comparabilidad con bienes de características similares ni se han realizado de forma ajustada a derecho las correcciones necesarias para obtener la equivalencia. La Inspección optó por el método de comparación de operaciones similares y encomendó la determinación del valor de mercado a dicho Servicio Técnico que emitió un informe sobre el valor del inmueble objeto de comprobación sin que fuese reconocido personalmente por el perito, ni tampoco se justificase la innecesariedad de dicho reconocimiento "in situ", cuando en este caso concurrían -y así se reconoce en el propio informe-características especiales por la singularidad del uso de la nave industrial. Si la visita del inmueble transmitido es en principio exigible con carácter general con mayor razón será exigible el reconocimiento personal cuando se trata de valorar una nave por comparación con otras y se reconoce específicamente la singularidad de su uso. La valoración pericial no aporta la documentación justificativa de los comparables utilizados, sino que se invocan determinados informes publicados relativos a inmuebles localizados fuera de la población en que radica la nave valorada. Y respecto de las naves sitas en la misma población el perito se refiere a naves en venta -que no vendidas- y además cuatro años más tarde -en 2010, que no en 2006- sin justificar tampoco la procedencia del coeficiente de corrección aplicado. Y es que la comparación con bienes que podrían ser de características similares se ha referido a naves industriales en venta en agosto de 2010 (en lugar de 2006 que es cuando se vendió el inmueble. Aunque la Sala considera inadecuadamente motivada la valoración que sirvió a la Inspección para fijar el precio de venta del inmueble en 1.949.312 €, frente al fijado por la recurrente en su declaración, que fue de 480.000 €, pero ello no implica que deba aceptarse este último valor cuando la propia recurrente -quien por cierto no promovió la tasación pericial contradictoria, pudiendo hacerlo- se atuvo en su día a la valoración que ella misma aportó y que figura incorporada al expediente administrativo, por un importe de 1.005.544 €, precio sustancialmente más elevado que el precio de venta que se convino con su compradora vinculada y que, por lo demás, le ha servido para articular su pretensión subsidiaria en la demanda.

(SAN de 6 de noviembre de 2024, recurso n.º 564/2020)

## La AN considera no deducibles en el IS los gastos financieros derivados de la financiación para la adquisición ruinoso de participaciones en dos entidades colombianas, pues los dividendos obtenidos eran inferiores a los gastos del préstamo

*IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Intereses satisfechos derivados de préstamos a la filial española.*

El procedimiento de comprobación limitada en relación a la autoliquidación del IS, régimen de consolidación fiscal, del ejercicio 2009, tuvo como objeto comprobar la justificación documental acreditativa de la fecha de adquisición y de las cantidades consignadas en la declaración del Impuesto sobre sociedades, modelo 200, y su incidencia en el modelo 220, como corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes, sin que se extienda a la comprobación de los restantes elementos de hecho relativos a las operaciones ni a su valoración. Por tanto, no se puede enten-





der, pues, que dicha comprobación constituye un acto propio que impide el examen de la operación de financiación realizada entre las diversas empresas del grupo, en tanto que no existe actuación alguna de la Administración que se pronuncie sobre la misma y la corrección de la deducción de los gastos financieros. Dichas actuaciones distintas consisten en examinar la deducibilidad de los gastos financieros derivados el contrato de préstamo suscrito, cuestión sobre la que la Administración ni se pronunció, ni solicitó documentación alguna al respecto, ni se aportó por la parte dicha documentación. En cuanto a la deducción de los gastos financieros derivados de la financiación para la adquisición de participaciones en dos entidades colombianas mediante el préstamo financiero otorgado por la entidad financiera del grupo residente en Luxemburgo en ningún momento se procede a calificar la operación de venta realizada ex art. 13 LGT, que no se discute, sino la operación de financiación a la que hubo de recurrir la reclamante para adquirir las acciones de las empresas colombianas. La Sala afirma que no existen motivos económicos que justificasen la adquisición de las acciones de las sociedades colombianas, pues analizada la operación de financiación, desde el punto de vista de la rentabilidad financiera exigible a la operación de compra de las participaciones, hay que destacar que los dividendos percibidos por la recurrente de sus filiales colombianas en los ejercicios posteriores a la compra de las participaciones fueron muy inferiores, en esos mismos ejercicios, al coste financiero del préstamo asumido por la entidad española para hacer posible esa compra y que desde el punto de vista financiero la decisión de esta de comprometer los previsible beneficios y flujos de caja futuros, esto es, liquidez a corto plazo, en una inversión a largo plazo, que superó en casi tres veces el valor de su propio patrimonio neto, le generó a ésta unas pérdidas financieras, a corto plazo, de casi doce millones de euros en cuatro años, lo que, desde el punto de vista financiero, no puede ser calificado sino como ruinoso para el mantenimiento de la solvencia y la capitalización de la empresa a corto plazo. Descartada toda motivación económica que justificase la compra de las acciones y el préstamo concedido para su adquisición, la única ventaja que se deduce de la operación es la deducción de los gastos de financiación en el IS minorando de esta manera los beneficios reales obtenidos en España. En consecuencia, la Sala concluye que la operación de financiación cuestionada no tenía otra finalidad que incrementar en el Impuesto sobre Sociedades los gastos deducibles derivada de la misma, cumpliéndose de este modo con los presupuestos establecidos en el art. 15 TRLIS.

(SAN de 31 de octubre de 2024, recurso n.º 797/2019)

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

### Aceptación tácita de la herencia por realizar actos de disposición u ocultación de bienes previos al fallecimiento del causante

*ISD. Devengo y prescripción. Aceptación tácita de la herencia. Actos previos al fallecimiento.*

La recurrente alega que ignoraba ser heredera de su hermana fallecida el 20 de septiembre de 2017 y para ello aportó documento público en que repudiaba su herencia. La Sala reconoce que el abono por parte de la actora con cargo a la cuenta de la causante de la factura de la residencia en la que se encontraba, no deja de ser un acto de simple administración, insuficiente para acreditar la aceptación tácita. Pero, es lo cierto, que las cuentas de la causante fueron vaciadas en el mismo año de su fallecimiento; siendo la recurrente titular o autorizada en todas ellas. Circunstancia anómala y sugestiva de haberse producido ocultación de estos activos de la herencia. Debe tenerse en cuenta que la causante estaba ingresada en una residencia y, como resulta de la factura citada, recibía cuidados especiales. Circunstancias acreditativas de la especial dificultad que tendría para realizar por sí misma la disposición de tan importantes cantidades (la parte proporcional de las cuentas de la causante a 31 de diciembre de 2016, ascendía a 79.040,21 euros). Además, la causante había cobrado 45.000 euros por la venta de un inmueble el mismo año de su fallecimiento, cuya propiedad compartía con la recurrente, sin que se ingresara en una cuenta de la causante, o se destinase a alguna otra finalidad concreta. Levantar este dinero constituye un acto de señor y aceptación tácita de la herencia. Con lo que aplicar esta presunción de existencia del dinero da lugar, además, a tenerse que entender que la hermana aceptó tácitamente la herencia, constituyéndose en adquirente y sujeto pasivo, antes de la tardía fecha del año 2020 en que otorgó la escritura pública por la que repudiaba la misma herencia.

(Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de octubre de 2024, recurso n.º 787/2022)





## El TSJ de Cataluña anula la tasa de Barcelona por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico

*Tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (Business to consumer, B2C)*

Considera el Tribunal, al igual que en el recurso anterior suscitado contra esta misma ordenanza, que el importe del aprovechamiento se calcula a partir de los ingresos facturados, con fundamento en que la utilización del dominio público es un coste para la sociedad, que ha de repercutirse a los operadores pero el régimen especial de cuantificación art. 24.c) TRLHL, se prevé exclusivamente para la utilización privativa o aprovechamiento especial a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general, régimen que en realidad es el que viene a utilizarse (minorando eso sí el porcentaje), al partir de los “ingresos brutos de facturación” y en este sentido, tanto la Memoria Justificativa como el Informe Económico ponen el acento en la facturación del comercio electrónico, las cifras de facturación, la cuota de mercado de los principales operadores, con Amazon a la cabeza, con el fin de calcular la tasa en base a la facturación de los operadores. Como pone de relieve la actora, se viene a asimilar al operador que realiza la entrega con el mercader electrónico, que es el que realiza la venta. Junto con lo anterior, para cuantificar el valor de referencia, se toma en consideración el valor de las DUM, que para los restantes vehículos repartidores de mercancías debidamente identificados resulta gratuita (habitualmente durante 30 minutos, para facilitar la rotación). La Ordenanza parte de una presunta, o cuanto menos indeterminada, superficie ocupada que consiste en los “destinos finales indicados por los consumidores”, sin embargo no existe una reserva de espacio público ni los destinatarios finales ocupan el dominio público, desde el momento en que la entrega se efectúa en el domicilio del comprador. De igual modo, en la Ordenanza impugnada el gravamen es sólo para los envíos de bienes adquiridos por comercio electrónico, lo que significa que la utilización del dominio público en otros casos, (incluidos los de ventas a distancia que no sean “comercio electrónico”) no va a estar sujeta a la tasa, con independencia de la intensidad del uso. Además, el artículo 3 sobre los supuestos de no sujeción incluye otras distribuciones en el marco del servicio de transportes de mercancías, que no intervengan como operadores postales. No cabe excluir una doble imposición, en caso de que los operadores postales utilicen las áreas de estacionamiento azul o verde, pues el mismo sujeto pasivo tributa por idéntico hecho imponible. Se fundamenta asimismo el establecimiento de la tasa en que estos grandes operadores postales realizan una actividad económica y obtienen beneficios económicos, sin contribuir de la misma forma que el comercio de proximidad con los tributos que comportan la radicación, lo cual no es cierto ya que no consta la existencia de centros de almacenaje o empaquetado en Barcelona de operadores postales, que no contribuyan al presupuesto municipal con los tributos que gravan la radicación (IBI) y los vehículos utilizados satisfacen el correspondiente Impuesto de circulación. La tasa está configurada aquí sobre determinado tipo de empresas, y en realidad se viene a gravar una actividad, en concreto, la del operador que realiza la última entrega, pero más que una tasa, es un auténtico impuesto que gravaría los potenciales o previsibles rendimientos obtenidos por actividades de las empresas distribuidoras de las mercancías adquiridas por comercio electrónico. Constituye un auténtico “impuesto” que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades, expresiva de capacidad económica, tanto es así (esto es, que se grava el volumen de negocio) que se prevé la exención a los operadores con una facturación anual inferior a un millón de euros, en forma similar a lo previsto en el IAE. También la aludida injusticia que deriva de la sujeción a las tasas tradicionales del comercio tradicional, y en su no aplicación al comercio electrónico, es una finalidad que se aviene más con el establecimiento de un impuesto que con el valor de mercado de la utilidad derivada de la utilización. Se indica el valor económico de las DUM utilizadas por los operadores y otros agentes, pero la tasa se dirige exclusivamente a aquéllos. Si la Ordenanza tiene como justificación finalista evitar la carga y descarga en la vía pública para envíos puntuales, tal protección debe abarcar a todo vehículo susceptible de utilizar de igual forma el dominio público, pero no exclusivamente a los operadores postales que distribuyen bienes adquiridos a través del comercio electrónico. Si bien el tributo recae sobre el operador que entrega el producto, no al que lo vende, la finalidad declarada de la Ordenanza es gravar a las grandes empresas del comercio electrónico. La SAN de 14 de julio de 2023, recurso: n.º 1223/2020 concluye que la actividad de Amazon Road Transport Spain, S.L, no es de carácter postal, al tratarse de actividades logísticas y preparatorias al envío postal, que incluyen la organización y planificación de los procesos de recogida de los paquetes por los transportistas que llevan a cabo su envío y entrega a los clientes finales, pero no servicios postales de acuerdo con su concepto legal según el cual los mismos están





constituidos por cualquiera de estas actividades: recogida, admisión, clasificación, tratamiento y curso de los envíos postales. Esta sentencia ha sido recurrida en casación y el TS deberá determinar si una entidad cuya actividad se concreta en actuaciones preparatorias y en las manipulaciones necesarias para la configuración de un envío postal, sin realizar actividad alguna sobre los envíos postales con posterioridad a la salida de sus almacenes, puede o no ser considerada como prestadora de servicios postales. La Sala estima este recurso interpuesto por la Autoridad catalana de la competencia y declara nula de pleno derecho la Ordenanza Fiscal que establece y regula la “Tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (Business to consumer, B2C)”, publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de 28 de febrero de 2023. **Voto particular.**

(Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 1 de octubre de 2024, recurso n.º 1128/2023)