



CRÓNICAS EN EL JUBILEO



(En días del mes de septiembre de 2023)

José María López Geta
(Inspector de Hacienda del Estado. Jubilado)
(Miembro de la AEDAF. No ejerciente)
(Colegiado ICAM. No ejerciente)

«LA IMPOPULAR OPINIÓN»

CESAR, respondió a Considio:

«¿Entonces, por qué no te quedas tú también en casa por temor a eso? [miedo a las armas y a los soldados]»

CONSIDIO replicó:

«PORQUE MI VEJEZ ME HACE NO TENER MIEDO: LO POCO DE VIDA QUE TODAVÍA ME QUEDA NO EXIGE MUCHOS CUIDADOS»

(Vidas paralelas: Alejandro-César. PLUTARCO).



«... Y LA XIV LEGISLATURA, FINALIZÓ»

Una Legislatura, la XIV, que más vale olvidar, pues en ella se han llevado a cabo tramitaciones parlamentarias insoportablemente espurias. Sin duda, el ejemplo más evidente de lo que se acaba de decir lo constituye el proceso parlamentario de elaboración de la proposición de ley que devino en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

Ciertamente, si pudiéramos estar seguros de la objetividad y recto proceder del Tribunal Constitucional no nos cabría duda alguna de que la normativa reguladora del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas será declarada inconstitucional.

Una Legislatura XIV en la que tuvo lugar uno de los hechos más graves que pueden suceder en una democracia, la suspensión de la actividad de Congreso y Senado, algo que el Tribunal Constitucional, de composición anterior al actualmente presidido por el «fiscal surgido del barro» [Conde Pumpido], declaró inconstitucional. Ante hecho de tal gravedad nadie se responsabilizó, antes por el contrario se consolidó una actitud tan en boga estos días, por mor de las fuerzas separatistas: ¡lo volveremos hacer!

Como se recordará, (con entrada en vigor el 30 de mayo de 2023) el Real Decreto 400/2023, de 29 de mayo (BOE 128/2023, de 30 de mayo) dispuso: i) la disolución del Congreso de los Diputados y el Senado elegidos el 10 de noviembre de 2019; ii) la celebración el día 23 de julio de 2023 de elecciones para las dos Cámaras. Al hilo de la mención de dicho Real Decreto conviene tener presente lo establecido en el artículo 21 («Del Gobierno en funciones») de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno:

1. El Gobierno cesa tras la celebración de elecciones generales, en los casos de pérdida de confianza parlamentaria previstos en la Constitución, o por dimisión o fallecimiento de su Presidente.

[...]

3. El Gobierno en funciones facilitará el normal desarrollo del proceso de formación del nuevo Gobierno y el traspaso de poderes al mismo y limitará su gestión al despacho ordinario de los asuntos públicos, absteniéndose de adoptar, salvo casos de urgencia debidamente acreditados o por razones de interés general cuya acreditación expresa así lo justifique, cualesquiera otras medidas.

Con la malicia política que ha caracterizado al Gobierno actuante durante la XIV Legislatura, tras la convocatoria de elecciones y antes de que ese Gobierno entrase en funciones, el Presidente del Ejecutivo dictó el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio (BOE 154/2023, de 29 de junio) que constituye la culminación de un modo despótico de gobernanza:

i) Se dictó a menos de un mes de la celebración de elecciones generales y por tanto, de la entrada en funciones del Gobierno; ii)

Disposiciones principales del Real Decreto-ley entraron en vigor ya con el Gobierno de referencia en funciones; iii) Enorme número de disposiciones modificadas de tal modo que para el intérprete y el juzgador (en su caso el Tribunal Constitución) constituye una ardua tarea para identificar las «razones de urgencia» de esas modificaciones. Eso sí, en la introducción del Real Decreto-ley se invoca la «urgente necesidad» en más cien ocasiones.

Pero no solo tras la convocatoria de elecciones generales se dictó el Real Decreto-ley 5/2023 antes citado, también, tres días antes de la celebración de las elecciones generales, con la firma del Ministro de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática [Félix Bolaños], se publicó (BOE (172/2023, de 20 de junio) el Real Decreto 668/2023, de 18 de julio, por el que se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, para el impulso de los planes de pensiones de empleo. De la importancia de tal desarrollo reglamentario se deja constancia expresa en la introducción del Real Decreto de referencia que entró en vigor, básicamente, el 21 de julio de 2023. Actuaciones torticeras ambas, adoptadas en las vísperas de que el Gobierno entrara en funciones.

También ya convocadas las elecciones generales (recuérdese, 29 de mayo de 2023), la Ministra de Hacienda y Función Pública dictaba diversas Ordenes que tanto cuando se aprobaron como cuando se publicaron por el BOE lo fueron en días en los que ya el Gobierno estaba en funciones. Ciertamente es que el artículo 21 de la Ley 50/1997 concreta qué facultades no podrá ejercer el Gobierno en funciones: a) Aprobar el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado; b) Presentar proyectos de ley al Congreso de los Diputados o, en su caso, al Senado. Pero no es menos cierto que en el apartado 3 del propio artículo 21 antes citado se dispone que el gobierno en funciones limitará su gestión al despacho ordinario de los asuntos públicos.

Entre las Ordenes más arriba mencionadas se encuentran las tres siguientes:

- Orden HFP/886/2023, de 26 de julio, por la que se aprueba el modelo 721 «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 180/2023, 29 de julio).

➤ No parece que la aprobación de la Orden HFP/886/2023 pueda ubicarse fácilmente en el ámbito del despacho ordinario

de asuntos públicos. Y ello, tanto por razón de su contenido (hacer efectiva una importante y problemática «obligación informativa», en desarrollo del muy reciente artículo 42 quáter del Reglamento General de Aplicación de los Tributos [RD 1065/2007]), como por la circunstancia de que la Orden de referencia se aplicará a la declaración (modelo 721) que se presentará entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2024.

- Orden HFP/887/2023, de 26 de julio, por la que se aprueban el modelo 172 "Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales" y el modelo 173 "Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 180/2023, 29 de julio).

➤ Análogas consideraciones a las incluidas en el guion anterior, podemos hacer (aplicación por primera vez a las declaraciones [modelos M-172 y M-173] que se presenten en el mes de enero de 2024) como por su contenido pues notoria es la dificultad que rodea a los movimientos de las monedas virtuales.

En fin, la Ministra de Hacienda y Función Pública aprobó la Orden HFP/999/2023, de 28 de agosto (BOE 207/2023, de 30 de agosto) y, «por circunstancias técnicas sobrevenidas», retrasó la entrada en vigor del nuevo modelo de autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras [aprobado por la Orden HFP/308/2023] a 1 de enero de 2024 (fecha inicial, 1 de septiembre de 2023)] con el objetivo de «garantizar la correcta exacción del impuesto por todas las Administraciones implicadas» (en realidad, para contemplar los criterios de exacción previstos en la normativa propia de las Haciendas Forales).

Y situados en el ámbito competencial del Ministerio de Hacienda y Función Pública, invitamos a quienes lean estas líneas a «darse una vuelta» por la doctrina administrativa propia de la Dirección General de Tributos evacuada en el mes de junio/2023. Allí, se podrá comprobar cómo el Centro Directivo decide «cambiar de criterio» en dos asuntos de importancia, si bien en uno de ellos no hace sino ratificarse en el cambio ya reconocido con anterioridad (tributación en el IRPF de los intereses percibidos en expedientes de devolución).

En la Consulta Vinculante V1864-23, de 27 de junio de 2023, se

respondía a personas física interesada en darse de alta como artista (cantante) y que manifestaba lo siguiente: i) su facturación sería exclusivamente a particulares (bodas de recién casados); ii) Los novios lo único que harían sería pagar por la prestación del servicio musical; iii) El escenario lo pondría el restaurante, y todo lo necesario para llevar a cabo la obra musical lo aportaría el artista.

Con anterioridad, el Centro Directivo había mantenido: «En otro caso, los servicios objeto de consulta tributarían al tipo impositivo general del impuesto del 21 por ciento, en particular cuando los servicios no se presten al organizador de una obra musical, como sucede en el caso de los servicios prestados por el consultante en bodas, ya sean facturados directamente al negocio de hostelería o a los contrayentes que organizan el evento».

Tras el informe de 26 de abril de 2023 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura, el Centro Directivo entiende que el tipo reducido del 10 por ciento debería aplicarse a los servicios prestados por un cantante a particulares en la celebración de su boda, que lo contratan, que asuman la organización de la obra y no se limiten exclusivamente a efectuar la actividad de mediación. «Ello supone un cambio de criterio con respecto al manifestado por este Centro directivo en la mencionada contestación vinculante número V1271-20»

Cerrado el capítulo consistente en repasar los movimientos normativos habidos en los estertores de la XIV Legislatura, es preciso hacer un alto, antes de entrar en algunos aspectos destacados de la jurisprudencia del Tribunal Supremo dada a conocer en el mes de julio/2023, para, como han hecho voces más autorizadas que del autor de las presentes líneas, denunciar una vez más el atropello que ha supuesto la «gobernanza» mediante Reales Decretos-ley (sin que hayan faltado los Decretos-ley de las Comunidades Autónomas).

Constitucionalmente, y eso no se puede negar, el decreto-ley ostenta el rango de ley, que procede en casos de «extraordinaria y urgente necesidad» circunstancia ésta que en numerosos casos se ha invocado falsariamente lo que ha sido permitido por un Tribunal Constitucional «muy comprensivo», para el que cualquier circunstancia especial ha valido (el caso paradigmático es el de la alegación permanente de la «crisis económica» que es ya un fenómeno ordinario).

No es de recibo que al Tribunal Constitucional le baste con

que sea el Gobierno de turno el que defina la «extraordinaria y urgente necesidad» y miméticamente en las introducciones o exposiciones de motivos se invoque reiteradamente circunstancia de tal naturaleza. El Tribunal Constitucional, por la dichosa «razón de Estado» (la peor de las razones, como tantas veces hemos dicho) nos ha «borrado» la idea básica de que una disposición del Poder Ejecutivo con fuerza de ley, de no ser de «extraordinaria y urgente necesidad», difumina el papel del Congreso de los Diputados alterando la debida separación de poderes. De acordarse la convalidación del Decreto-ley y la no tramitación como proyecto de ley, se produce la culminación de la «afrenta» al Estado de Derecho, y en definitiva a la ciudadanía.

La falta efectiva de lealtad, aun cuando formalmente la misma tenga lugar, a que se refiere el artículo 21 de la tantas veces citada Ley 50/1997, se ha puesto claramente de manifiesto con el Real Decreto-ley 5/2023 dictado con las Cortes Generales disueltas y en curso el periodo preelectoral. Ciertamente, el Gobierno no estaba en funciones (de modo que disponía de todas sus competencias, por tanto la de aprobar Decretos Leyes a convalidar por una Diputación Permanente).

En Democracia rige, al menos debe regir, la Ley, pero un verdadero demócrata tiene que, dentro del respeto a la legalidad, velar por el interés de la ciudadanía, porque las «cosas» sean las más adecuadas. No parece que el mejor proceder consista, por ejemplo, en modificar al menos una cincuentena de leyes, de muy diversa índole y alcance, bajo el denominador común de la «extraordinaria y urgente necesidad». Será legal, pero en la realidad supone un comportamiento desleal con la ciudadanía.

Mientras está pasando, lo «que está pasando», la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo -pese a las limitaciones que afectan a todo el Tribunal Supremo impuestas por quien en definitiva quiere apropiarse de él y así cerrar el círculo de la omnipresencia partidista en todas las instituciones- sigue en su meritoria tarea de la interpretación de una normativa, la tributaria, que, en su a menudo oscuridad, encierra «trampas de todo tipo» para los contribuyentes grandes o pequeños, «listos o tontos».

En visita a la Sección correspondiente de la presente revista encontrará el lector/a selección de las sentencias más destacadas (no reiterativas de criterios anteriores) con inclusión de los vínculos de acceso a los textos publicados por el CGPJ. No incluye dicha Sección las sentencias a que seguidamente nos referiremos pues

fueron difundidas por el citado CGPJ con posterioridad al cierre de la citada Sección de referencia. Veamos esas sentencias que nos parecen particularmente destacables.

✅ Sentencia 1104/2023 de 27 Jul. 2023. Rec. 6723/2021. ECLI: ES:TS: 2023:3588 (Ponente: Toledano Cantero, Rafael)

<https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/13a1a275b2257cb2a0a8778d75e36f0d/20230908>

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«1. Determinar si, conforme al artículo 66 del Reglamento General de Inspección Tributaria (actual artículo 250 de la Ley General Tributaria), la Administración tributaria puede iniciar o continuar un procedimiento sancionador administrativo cuando el órgano jurisdiccional penal haya dictado resolución en la que, aun considerando acreditada la comisión del delito, se declara prescrita la responsabilidad criminal por prescripción.

2. Aclarar, matizar, precisar o, en su caso, corregir la jurisprudencia sobre el principio non bis in idem en su vertiente procedimental a la luz de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en particular, aclarar si resulta posible, en todo caso, la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador administrativo tras no apreciar el tribunal penal la existencia de delito o, por el contrario, si resulta imperativo verificar que la infracción o sanción administrativa no tiene naturaleza penal y, en su caso, la compatibilidad de la dualidad del procedimiento penal y administrativo con el principio non bis in idem conforme la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»

RESUMEN: Continuación de procedimiento sancionador. Prescripción responsabilidad criminal. Non bis in idem.

✅ Sentencia 1091/2023 de 24 Jul. 2023. Rec.515/2022 (CLI: ES:TS: 2023:3511 (Ponente: Córdoba Castroverde, María de la Esperanza)

<https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/6f758797c80dcb62a0a8778d75e36f0d/20230803>

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«Determinar si, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites»

RESUMEN: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducción en la determinación del rendimiento de la actividad económica en el IRPF de los gastos por intereses de demora de los contribuyentes personas físicas cuando los mismos derivan de la propia actividad. Interpretación de los artículos 28 de la NF 13/2013, 15.3 de la NF 11/2013, 28 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 y 10.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los casos en que el contribuyente desarrolle una actividad económica, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible y, dada su naturaleza jurídica de gastos financieros, están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicables también al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

✅ Sentencia 1092/2023 de 25 Jul. 2023. Rec. 2334/2021 ECLI: ES:TS: 2023:3589 (Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José).

<https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/37b92c9cbc7d4946a0a8778d75e36f0d/20230908>

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«Determinar si es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF, a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros con ocasión de su despido, cuando se cumplen el resto de los requisitos exigidos en el precepto [...]»

RESUMEN: IRPF. Retenciones. Aplicación de la reducción por rendimientos irregulares prevista en el art. 18.2 LIRPF de 2006.

1) Es posible aplicar la reducción prevista en el artículo 18.2 LIRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son administradores con ocasión de su despido o cese, cuando se cumplen el resto de los requisitos exigidos en el precepto.

2) Para determinar la aplicación de la reducción, anudada a la irregularidad en la percepción del rendimiento, el art. 18.2 LIRPF exige que se trate de rendimientos íntegros no excluidos del artículo 17.2 a); que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente.

3) Las retribuciones de los administradores, al incluirse en el art. 17.2.e) LIRPF, son aptos para el beneficio de la reducción del 40 por 100 -luego 30 por 100- cuando se cumplan las restantes condiciones legales exigidas, lo que aquí se ha observado.

4) La teoría del vínculo es indiferente, en este concreto asunto, al efecto de incluir o no las retribuciones a los administradores que nos ocupan en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 LIRPF.

---ooOoo---



[HEMEROTECA \(acceso a números anteriores\)](#)