

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 1 al 15 de diciembre 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 TJUE afirma que la Directiva IVA impide considerar que una sociedad de Derecho civil sin personalidad jurídica ha prestado por sí misma los servicios y no puede tener la condición de sujeto pasivo del IVA

IVA. Sujeto pasivo. Socios de una sociedad de Derecho civil sin personalidad jurídica.

El órgano jurisdiccional remitente pregunta si los arts. 9.1 y 193 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece que uno de los socios de una sociedad de Derecho civil que carece de personalidad jurídica distinta de la de sus miembros y que presta servicios gravados, denominado «socio designado», es deudor del IVA por los servicios gravados prestados por los demás socios de dicha sociedad, aun cuando estos hayan tratado con sus clientes finales para la prestación de esos servicios, y si a este respecto es relevante que, para ello, esos otros socios no hayan seguido las normas de Derecho civil relativas a la representación de la referida sociedad en las relaciones con terceros al actuar frente a sus clientes finales en nombre propio. Para determinar quién debe ser considerado «sujeto pasivo» del IVA por determinadas operaciones gravadas, es necesario verificar quién ha desarrollado con carácter independiente la actividad económica en cuestión. En efecto, el criterio de independencia incide en la imputación de una determinada operación a una persona o a una entidad concreta, garantizando, además, que el adquirente pueda ejercer con seguridad jurídica su eventual derecho a deducción. Para ello ha de comprobarse si la persona considerada ejerce una actividad económica en su nombre, por cuenta propia y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades. En el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal, con arreglo a las normas de Derecho civil pertinentes, la sociedad mercantil checa y las sucursales debían considerarse socios de una única «sociedad», en concreto una sociedad de Derecho civil carente de personalidad jurídica propia, sin que la existencia de un contrato escrito fuera necesaria para llegar a esta apreciación. Las sucursales realizaban prestaciones de servicios gravados para sus propios clientes finales, consistentes principalmente en ofrecer conexiones a Internet. Cada una de estas sucursales realizaba esas prestaciones en su nombre y registraba los correspondientes ingresos en el ejercicio fiscal en cuestión. El hecho de que estas sucursales no hayan intervenido en las relaciones con terceros siguiendo las reglas de representación de la «sociedad» establecidas por el Derecho civil nacional aplicable carece de pertinencia para responder a la cuestión de quién, de entre la sociedad mercantil o las referidas sucursales, es el deudor del IVA por los servicios gravados prestados por las mismas sucursales, y tiene como única consecuencia que en ningún caso se pueda considerar que la «sociedad» ha prestado por sí misma esos servicios y que, por lo tanto, no puede tener en relación con estos la condición de sujeto pasivo del IVA. De forma que si el órgano jurisdiccional remitente, este considerase que, con arreglo a estos preceptos, las sucursales son los deudores del IVA en rela-





ción con los servicios gravados prestados por ellas, esta última disposición se opone a que, con arreglo a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, dicho impuesto recaiga sobre la sociedad mercantil checa por ser esta última el «socio designado» de una «sociedad» cuyos socios son esas sucursales. El Tribunal concluye que los arts. 9.1, y 193 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece que uno de los socios de una sociedad de Derecho civil que carece de personalidad jurídica distinta de la de sus miembros y que presta servicios gravados, denominado «socio designado», es deudor del IVA por los servicios gravados prestados por los demás socios de dicha sociedad, aun cuando estos hayan tratado con sus clientes finales para la prestación de esos servicios, y que no es relevante a este respecto el hecho de que, para ello, esos otros socios no hayan seguido las normas de Derecho civil relativas a la representación de la referida sociedad en las relaciones con terceros al actuar frente a sus clientes finales en nombre propio.

(TJUE de 11 de diciembre de 2025, asunto C-796/23)

TJUE: cabe exigir la responsabilidad solidaria del destinatario de los bienes o de la prestación de servicios si dedujo el impuesto sabiendo o pudiendo saber que no se pagaría, aunque el deudor haya dejado de existir como sujeto de Derecho

IVA. Responsabilidad solidaria de un tercero tras la cancelación de la inscripción del deudor principal en el Registro Mercantil. Principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

El órgano jurisdiccional remitente pregunta si el art.205 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la responsabilidad de la persona solidariamente obligada al pago del IVA, en el sentido de dicho artículo, puede exigirse después de que el deudor de ese impuesto haya dejado de existir como sujeto de Derecho, si se acredita que esa persona, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, sabía o debería haber sabido que ese deudor no pagaría el impuesto. La desaparición del deudor del IVA como sujeto de Derecho no afecta, en sí misma, a la posibilidad de que dispone la Administración tributaria, acreedora de la obligación solidaria, de exigir al tercero solidario la responsabilidad por el pago de la deuda del IVA. Por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, procede recordar que, conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate. La posibilidad de exigir la responsabilidad de un tercero por el pago del IVA después de que el deudor del impuesto haya dejado de existir no va más allá de lo necesario para garantizar el efecto útil del art. 205 de la Directiva del IVA. La normativa nacional controvertida en el litigio principal permite que el destinatario de una entrega de bienes o de una prestación de servicios tenga conocimiento de que, si, en el momento de la realización de dicha operación, sabía o debería haber sabido que no se pagaría el impuesto y si ejerció su derecho a deducción, puede ser considerado responsable solidario del pago de ese impuesto y que la desaparición del deudor del referido impuesto como sujeto de Derecho no lo exime de responsabilidad. El principio de seguridad jurídica exige, en segundo término, que la situación de un deudor, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria o aduanera, no pueda revisarse de forma indefinida. El Tribunal concluye que el art. 205 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la responsabilidad de la persona solidariamente obligada al pago del IVA, en el sentido de dicho artículo 205, puede exigirse después de que el deudor de ese impuesto haya dejado de existir como sujeto de Derecho, si se acredita que esa persona, en el momento en que ejerció su propio derecho a la deducción, sabía o debería haber sabido que el citado deudor no pagaría el referido impuesto.

(TJUE de 11 de diciembre de 2025, asunto C-121/24)



TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

El TS vuelve a pronunciarse sobre los efectos del silencio administrativo negativo y la resolución extemporánea del órgano administrativo declarando la inadmisibilidad de la reclamación

Reclamaciones económico-administrativas. Inadmisibilidad. Extemporaneidad. Efectos del silencio administrativo negativo por la superación del plazo máximo previsto por ley para la resolución de una reclamación y posterior resolución extemporánea del órgano administrativo declarando la inadmisibilidad de la reclamación.

La resolución del TEAC inadmitió por extemporáneas las reclamaciones frente a las liquidaciones provisionales, por haberse formulado transcurrido el plazo de un mes previsto en el art. 235.1 LGT. Son hechos incontrovertidos, que la interesada presentó el 5 de noviembre de 2015 cuarenta y seis declaraciones del modelo 2010 a través de las que solicitó la devolución de las cantidades retenidas a cuenta del IRNR sobre dividendos obtenidos de sus inversiones en acciones españolas el año 2012. Veintiséis de ellas fueron objeto de procedimiento de comprobación limitada que se resolvieron en liquidaciones provisionales, de las que no resultó cantidad alguna a devolver. El recurrente aduce la existencia de fallos de tal órgano judicial difícilmente conciliables con el ahora impugnado, en los que se admite la posibilidad de entender subsanado el vicio de extemporaneidad cometido con ocasión de la formulación de un recurso de reposición en atención a la actuación posterior de la Administración. La Sala reitera los criterios interpretativos de la STS de 9 de octubre de 2024, recurso n.º 1628/2023 en la que se resolvió que una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla. A su vez, la resolución expresa del órgano revisor, dictada fuera de plazo, que declara la inadmisibilidad de la reclamación por ser extemporánea, no incurre en reformatio in peius ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico, pues la revisión del fondo del asunto requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta. En tales casos, el juez a quo competente para resolver el recurso contencioso-administrativo debe enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto.

(STS de 20 de noviembre de 2025, recurso n.º 7509/2023)

STS: Las provisiones técnicas de las empresas de seguros residentes en otro Estado miembro de la UE sin establecimiento permanente son deducibles a efectos del IRNR

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Gastos deducibles. Provisiones técnicas de las empresas de seguros.

En el presente caso, la controversia versa sobre la deducibilidad de las provisiones técnicas de una empresa de seguro en el contexto de las rentas obtenidas por vía de dividendos en España. La evolución de la normativa española, la jurisprudencia del TJUE y de esta misma Sala, avalan una interpretación favorable a la pretensión de las aseguradoras desde el prisma de la libertad de circulación de capitales. Como consecuencia de la dotación de las provisiones técnicas, las empresas residentes en España se benefician de un crédito fiscal, solicitando la devolución de las retenciones en exceso sufridas, posibilidad que debe ser también concedida a las entidades aseguradoras no residentes sin establecimiento permanente. El reconocimiento del carácter deducible de la provisión de participación en beneficios y para extornos regulada en el art. 38 RD 2486/1998 (Rgto. Ordenación y Supervisión Seguros Privados) se enmarca dentro del principio general de adaptación de la normativa española al acervo legislativo y jurisprudencial comunitario, e impone que las personas jurídicas no residentes, pero que residan en países de la UE, para determinar la base imponible de los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente puedan deducir los gastos conforme a lo previsto en la Ley IS, ciertamente, siempre que se acredite, que los mismos están relacionados directamente con los obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Amparar un planteamiento como el auspiciado por la Administración tributaria, supondría la introducción de distorsiones fiscales en directa colisión con la libre circulación de capitales del art.63 TFUE, esto es, consagrar un trato fiscal diferente por razón del lugar de residencia. No debemos olvidar, que el sistema asegurador ostenta un marco normativo armonizado (Directiva 2009/138/CE), y precisamente estamos ante un sector que precisa de ingente financiación, donde el flujo inversor entre



los estados miembros resulta cada vez más indispensable para garantizar el sistema de coberturas y solvencia de la actividad aseguradora. A mayor abundamiento, se insiste en que por la sentencia de instancia se estima la demanda puesto que se concluye que la entidad aseguradora ha realizado un esfuerzo probatorio serio y riguroso para acreditar la correlación del gasto que se pretende deducir con los ingresos obtenidos, extremo que soslaya de por entero en el escrito de interposición. El Tribunal fija como doctrina que las entidades aseguradoras residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que solo realicen en España inversiones de carácter financiero, por las que obtienen rendimientos de capital mobiliario sin establecimiento permanente, pueden considerar, a los efectos de la deducibilidad de gastos prevista en el art. 24.6 TR Ley IRNR, que los relativos a las provisiones técnicas (comparables con las previstas en el art. 38 RD 2486/1998 y exclusivas de la actividad aseguradora) son fiscalmente deducibles para evitar una discriminación contraria a la libre circulación de capitales del art. 63.1 TFUE, en tanto en cuanto ha de entenderse que dichos gastos están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

(STS de 17 de noviembre de 2025, recurso n.º 5786/2023)

El TS considera acreditado el origen o fuente de los elementos patrimoniales y anula la calificación de ganancia patrimonial no justificada a efectos del IRPF

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales no justificadas.

En el caso analizado consta en el expediente los justificantes bancarios de las transferencias efectuadas por los nietos de la contribuyente desde cuentas de su titularidad a una cuenta bancaria titularidad de ésta última, así como un documento privado de donación firmado por abuela y nietos el mismo día de la realización de las transferencias, si la Administración tributaria no estaba conforme con el negocio jurídico instrumentado, pudo exigir la obligación tributaria correspondiente a la que considerase su verdadera naturaleza jurídica principio de calificación regulado en el art. 13 LGT, definiendo e identificando cual sería ésta, pero no acudir a la figura de la ganancia patrimonial no justificada. La sentencia recurrida concluyó que la parte actora no ha satisfecho la carga de la prueba que justifica el negocio jurídico subyacente pues la actora no aporta explicación algún plausible del referido modo de proceder que despeje las trazas de la realización de negocio indirecto o anómalo, por lo que si bien la facultad de calificación no puede ir más allá de exigir el tributo según la naturaleza y efectos propios del negocio jurídico subyacente, en este caso la citada relación triangular del discurrir de fondos impide tener por acreditado la realidad de la donación que se cuestiona. Considera la recurrente que la Sala de instancia confunde “origen de las rentas” con “causa del contrato”, cuando considera que el contribuyente debe aportar prueba del “origen real de los fondos”, esto es, “la operación económica subyacente que explique en qué fuente de renta, o en qué impuesto, deben encuadrarse”. Prueba de este error de concepto es cuando se refiere indistintamente a “el origen o causa real de los fondos recibidos”, cuando “origen” y “causa” no son lo mismo. Afirma que esta figura está prevista sólo para el caso en que la Administración tributaria descubra un elemento patrimonial en el patrimonio de un contribuyente, pero no sea capaz de identificar o conocer su origen o fuente. El Tribunal se remite a su doctrina sobre la calificación de incrementos de patrimonio no justificadas, [SSTS de 19 de diciembre de 2022, recurso n.º 2083/2021 y 12 de febrero de 2013, recurso n.º 2784/2010, reiterada en las SSTS de 20 junio 2008, recurso n.º. 4580/2002 y de 20 de enero de 2025, recurso n.º 5993/2023]. En esta última el Tribunal ha declarado que el art. 33.1 y 5 Ley IRPF exige justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial. El contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera siempre que exista una discrepancia entre la información que obra en poder de la Administración Tributaria y la consignada por el contribuyente en su autoliquidación. En estos casos, no debe ser la Administración Tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación del impuesto, sino que corresponderá al contribuyente justificar la alteración en la composición de su patrimonio que suponga una disminución de aquél. De ello se concluye la jurisprudencia que se fija en el sentido de que el art. 33 en relación con el art. 39 Ley IRPF deben interpretarse en el sentido de que desvirtuar la calificación de una ganancia patrimonial como no justificada en los términos del art.39 Ley IRPF el contribuyente debe probar el origen o fuente de los elementos patrimoniales, esto es, (i) de dónde proceden mediante la identificación del medio de transmisión de los bienes o derechos, (ii) de quién proceden mediante la identificación de la persona que los transmite, y, (iii) por qué se transmiten acreditando el negocio jurídico por el que se transfiere la titularidad de los bienes y derechos que alteran la composición del patrimonio y en este caso dichas ganancias que la Inspección califica como injustificadas aparecen acreditadas por la donación y préstamos familiar condonado de los que se aportaron los correspondientes justificantes de las distintas transferencias bancarias.

(STS de 27 de noviembre de 2025, recurso n.º 5514/2023)





El TS considera no acreditado el origen o fuente de los elementos patrimoniales y confirma la calificación de ganancia patrimonial no justificada a efectos del IRPF

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales no justificadas.

En el caso analizado en el acta la actuario propuso regularizar, como ganancias de patrimonio no justificadas, determinados abonos en las cuentas bancarias de los interesados y de las entidades jurídicas, respecto de los cuales no se había justificado que procedieran de rentas declaradas en su día, no sujetas o exentas del IRPF ni de la actividad de sociedades vinculadas. La sentencia recurrida concluyó que tal y como afirma la inspección, no se justifica la relación de movimientos del crédito con indicación de las cantidades dispuesta, y el disponible pendiente en cada fecha, a fin de poder establecer la necesaria concatenación entre el crédito dispuesto y los abonos que aparecen en las cuentas bancarias de los obligados y determinar con ello de forma indubitada el origen de los mismos. En los abonos rechazados, no existe referencia al origen, ni menos que provenga de la transferencia de un tercero, a diferencia del resto, ni se conoce cuál ha sido su motivo. Los abonos en cuenta que considera el TEARA como ganancia patrimonial no justificada, no tienen un origen determinado y justificado, en tanto que, conforme a lo ya razonado no se corresponden la cuantías con el importe total de contrato de crédito que se refiere, ni se aporta documentación que justifique su trazabilidad, y que pruebe que el origen estaba en los ingresos del padre de la codemandante, como parte de aquella operación crediticia. No se explica que si en otros ingresos se hace constar que provienen de una transferencia bancaria, en estos tres no se afirma nada en tal del sentido. El Tribunal se remite a su doctrina sobre la calificación de incrementos de patrimonio no justificadas, [SSTS de 19 de diciembre de 2022, recurso n.º 2083/2021 y 12 de febrero de 2013, recurso n.º 2784/2010, reiterada en las SSTS de 20 junio 2008, recurso n.º. 4580/2002 y de 20 de enero de 2025, recurso n.º 5993/2023]. En esta última el Tribunal ha declarado que el art. 33.1 y 5 Ley IRPF exige justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial. El contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera siempre que exista una discrepancia entre la información que obra en poder de la Administración Tributaria y la consignada por el contribuyente en su autoliquidación. En estos casos, no debe ser la Administración Tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación del impuesto, sino que corresponderá al contribuyente justificar la alteración en la composición de su patrimonio que suponga una disminución de aquél. De ello se concluye la jurisprudencia que se fija en el sentido de que el art. 33 en relación con el art. 39 Ley IRPF deben interpretarse en el sentido de que desvirtuar la calificación de una ganancia patrimonial como no justificada en los términos del art.39 Ley IRPF el contribuyente debe probar el origen o fuente de los elementos patrimoniales, esto es, (i) de dónde proceden mediante la identificación del medio de transmisión de los bienes o derechos, (ii) de quién proceden mediante la identificación de la persona que los transmite, y, (iii) por qué se transmiten acreditando el negocio jurídico por el que se transfiere la titularidad de los bienes y derechos que alteran la composición del patrimonio. En este caso la sentencia de instancia acertadamente calificó como ganancia patrimonial no justificada los tres abonos que comprenden una pluralidad de abonos realizados en la cuenta bancaria en distintas fechas de cada uno de los períodos comprobados (2013, 2014 y 2015) porque no quedó acreditado quién los hizo ni en virtud de que negocio jurídico se transfirieron esos bienes.

(STS de 27 de noviembre de 2025, recurso n.º 2028/2023)

AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

La AN confirma la anulación de la derivación de responsabilidad cuando ya se había sancionado por el uso de facturas falsas entendiendo que el art. 180.2 LGT no permite confirmar tanto las sanciones como la propia derivación

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Realización de infracciones tributarias. Non bis in idem.

La Inspección, en base a las pruebas obtenidas en las actuaciones inspectoras concluyó, que las facturas no tienen respaldo en operaciones reales. Estamos ante una conducta elusiva desde el punto de vista fiscal mediante la simulación del ejercicio de de-





terminadas prestaciones de servicios a favor de la actora por parte del deudor principal. Por tanto, debe considerarse acreditada la participación de la entidad en la comisión de la infracción tributaria con la finalidad de reducir la carga tributaria que debía soportar. El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria no supone la imposición de una nueva sanción, sino que lo que se trata es de derivar la obligación de pago de la sanción de un tercero, al haber participado el responsable en la comisión de la infracción tributaria. Por la inversión del principio del “onus probandi”, es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley. La recurrente fue sancionada por dejar de ingresar y por utilizar facturas falsas, y lo mismo ha ocurrido con el deudor considerando que todo ello se realizó en ejecución de un plan para eludir la tributación y disponer de elementos para “justificar deducciones fiscales” y aunque tales conductas son diferentes de la resolución de derivación, no puede olvidarse de la naturaleza sancionadora de lo previsto en el art. 42.1.a) de la LGT no impide la confirmación del criterio mantenido por la resolución recurrida. A la hora de valorar si se ha producido la infracción del principio que impide castigar dos veces por la misma cosa, debemos atender a lo dicho por el TS [Vid., STS de 6 de julio de 2015, recurso n.º 3418/2013] cuando concluyó afirmando que: “la derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones, desconoce ese precepto legal al sancionar -la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que se examina permite equiparar “derivar” y “sancionar”, a estos efectos- separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave.” Esta sentencia confirmó la anulación de una derivación de responsabilidad basada en el mismo precepto que la presente cuando se había sancionado por el uso de facturas falsas entendiendo que el art. 180.2 LGT no permite confirmar tanto las sanciones como la propia derivación. Por lo expuesto, aplicando idéntico criterio, lo procedente es la estimación del recurso y la anulación de la resolución objeto de impugnación.

(SAN de 18 de septiembre de 2025, recurso n.º 1584/2020)

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

Debe aplicarse la reducción del 30% a los rendimientos percibidos por un abogado por los servicios de defensa jurídica en un solo proceso judicial al prolongarse más de dos años

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años.

El recurrente percibió unos honorarios de 233.408,54 € en el año 2020 como retribución por los servicios de defensa jurídica en un solo proceso judicial, que se prolongó más de dos años, tal como reconoce la Administración, al iniciarse el 3 de septiembre de 2015 y finalizar por acuerdo de las partes el 30 de noviembre de 2020. Sin embargo, el actor los consignó en su autoliquidación del IRPF como ingresos regulares sin aplicar la reducción. Tanto la AEAT como el Abogado del Estado señalan que la carga que pesa sobre la Administración tributaria de acreditar que concurre la excepción de la habitualidad, no se aplica cuando es el propio contribuyente quien los ha considerado en su autoliquidación como ingresos ordinarios sin reducción. El recurrente defiende que no cabe examinar la habitualidad de sus ingresos realizando una extrapolación automática de todos los ingresos del despacho por más que haya sido su socio principal desde su constitución, y que la carga de la prueba de la excepción prevista en el párrafo tercero del artículo 32.1 Ley 35/2006 (Ley IRPF), corresponde a la Administración también en los casos en los que se haya llevado a cabo una rectificación de la autoliquidación. Resuelve el Tribunal que la Administración tributaria no ha justificado la exclusión de la aplicación de la reducción solicitada ni probado que individualmente resultase aplicable la excepción contemplada en el tercer párrafo del art. 32.1 Ley IRPF. Así, no resulta de las propias consideraciones de la Administración que la retribución en cuestión,





generada en un periodo superior a los dos años, sea algo habitual en la actividad del actor, y lo que no resulta de la sola referencia a los rendimientos percibidos del mismo cliente en el año 2017. Señala la Sala que la carga de la prueba de la excepción señalada no se ve alterada cuando se haya intentado una rectificación de la autoliquidación.

(STSJ de Madrid de 15 de septiembre de 2025, recurso n.º 299/2023)

No es posible considerar sujeto infractor del IVA a la entidad dominante respecto a infracciones anteriores a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Procedimiento sancionador. Infracciones específicas de los tributos. IVA. Grupo de entidades. Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

La entidad recurrente alega que el sujeto infractor sería la entidad dominante del grupo, conforme al art. 163 nonies.7 de la Ley IVA. Indica que la administración se basa en una resolución del TEAC, de 15 de julio de 2016, para entender que la entidad actora, como sociedad dependiente del grupo, es la que ha cometido la conducta infractora detallada en el acuerdo sancionador. En este caso debe examinarse si la entidad dominante es el sujeto infractor por el incumplimiento de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, respondiendo solidariamente las demás entidades del pago de estas sanciones, o bien la recurrente puede ser considerada sujeto infractor de las sanciones imputadas. A partir de la reforma operada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal tiene la consideración de sujeto infractor, en ambos tributos, la entidad representante del grupo, con independencia de cuál haya sido la entidad integrante del grupo que haya cometido la infracción, entendiéndose que será la entidad cabecera del grupo la que responde por ello, como presentadora del modelo consolidado o agregado del grupo y representante del mismo ante la Administración tributaria. Esta Ley no contiene ninguna regla transitoria de la modificación legal analizada y la reforma no consiste en la aplicación de un régimen más favorable para el sujeto infractor, sino de una modificación de la determinación de quién tiene la consideración de sujeto infractor en los grupos del IVA, en términos equivalentes al régimen aplicable en el contexto de los grupos del IS, y, en consecuencia, la modificación legal únicamente puede aplicarse respecto de infracciones cometidas a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021. Ello implica que como en este recurso examinamos el IVA de 2012 y 2013, periodos en los que no había entrado en vigor dicho cambio normativo, no sería aplicable y el sujeto infractor no es la entidad dominante sino la entidad del grupo que cometía la infracción, en este caso la entidad recurrente, por lo que es perfectamente posible imputarle la comisión de dos infracciones tributarias previstas en los arts. 191 y 195 LGT. Por otro lado el Tribunal confirma el acuerdo sancionador, ya que se motiva correctamente el elemento subjetivo de la culpabilidad.

(STSJ de Madrid de 18 de junio de 2025, recurso n.º 2172/2021)

El Ayuntamiento es el sujeto pasivo del ICIO de las obras de intervención en un centro público educativo como promotor y dueño de la misma, sin que concurra en la constructora la condición de sustituto del contribuyente

ICIO. Sujeto pasivo. Dueño de la obra. Obras de intervención en un centro público educativo.

La sentencia impugnada estima el recurso de la entidad recurrente a la que el Ayuntamiento adjudicó las obras de intervención en un centro público educativo, habiéndole girado la liquidación provisional en relación con dichas obras en concepto de ICIO. En el presente supuesto la entidad encargada de ejecutar estas obras no solicitó licencia, ni es objeto del presente recurso si tenía obligación o no de solicitar licencia, sino si el sujeto pasivo del ICIO es el Ayuntamiento, como promotor y dueño de la obra, entendiéndose la Sala que aplicando lo dispuesto en el citado art. 101 TRLRHL tal y como refiere la sentencia de instancia, el sujeto pasivo es el Ayuntamiento, sin que concurra en la constructora la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, al ser el Ayuntamiento el dueño de la misma. Frente tal conclusión carecen de relevancia las alegaciones de la apelante en el recurso de apelación, pues no se trata de analizar la regulación de las obligaciones relativas a los permisos, licencias y au-





torizaciones establecidas en la cláusula 25.10 del contrato, que como refiere corresponde al contratista y donde no se contiene clausula alguna referida a los impuestos, ni tampoco se ha incluido una cláusula que señale que el contratista asume la obligación del pago de los gastos relativos al ICIO, cuya posibilidad se contempla en virtud de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público, ni se trata de analizar las diversas alegaciones referidas a los informes de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña.

(STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de julio de 2025, recurso n.º 35/2025)