

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 1 al 15 de junio 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 confirma la aplicación de la exención de derechos de importación de las mercancías de retorno cuando no existe fraude, aunque no se hayan presentado en aduana ni tampoco la declaración de despacho a libre práctica

IVA. Exenciones. Reimportaciones de bienes. Requisito relativo a la exención de derechos de importación de las mercancías de retorno. Nacimiento de una deuda aduanera por el incumplimiento de una obligación formal establecida en la legislación aduanera.

Tras haber transportado a dos de sus caballos a Noruega para participar en competiciones, volvió a introducirlos en la Unión cruzando la frontera entre Noruega y Suecia, sin presentarlos en aduana, AA, propietaria de los caballos fue objeto de un control en carretera por parte de la Administración de Aduanas sueca. El Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso Administrativo de Karlstad, Suecia desestimó el recurso interpuesto por AA contra la resolución de la referida Administración, ya que los caballos no habían sido presentados en aduana al regresar al territorio de la Unión y consideró que se había originado una deuda aduanera y que esta situación había dado lugar a la exigibilidad del IVA. AA, para poder acogerse a la exención del IVA en caso de reimportación de bienes, debió presentar una solicitud de exención de derechos de aduana y al no haberlo hecho no podía concederse la exención del IVA. El legislador de la Unión optó expresamente por ajustar los requisitos de aplicación de la exención del IVA a los requisitos, tanto materiales como formales, a los que el código aduanero supedita la exención de los derechos de importación aplicable a las mercancías de retorno. El art. 203 del código aduanero, relativo a las mercancías de retorno, dispone que los bienes exportados fuera del territorio aduanero de la Unión que, en un plazo de tres años, se reintroduzcan en dicho territorio en el mismo estado en el que fueron exportados y que se declaren para su despacho a libre práctica estarán exentos, previa solicitud del interesado, de derechos de importación. En este caso AA reintrodujo sus caballos en el territorio de la Unión sin haber realizado una declaración para su despacho a libre práctica en contra de lo establecido en el art. 139.1.a) del código aduanero y tampoco procedió a la presentación de sus caballos en aduana. Sin embargo, el art. 86.6 del código aduanero extiende la exención prevista en el art. 203 de dicho código a los casos de nacimiento de una deuda aduanera en virtud del art.79, siempre que el incumplimiento que haya originado la deuda aduanera no haya constituido una tentativa de fraude y ese precepto quedaría privado de efecto útil si se interpretara en el sentido de que no se aplica en una situación como la que es objeto del litigio principal, debido a que no se cumplen los requisitos formales exigidos para disfrutar de una franquicia aduanera. Por tanto, salvo que constituya una tentativa de fraude, el hecho de que las mercancías de retorno no hayan sido objeto de la presentación en aduana ni de la declaración de despacho a libre práctica no impide que las mercancías se acojan, con ocasión de su reintroducción en el territorio de la Unión, a la franquicia aduanera prevista en el art. 203 del código aduanero. Por tanto, el art. 143.1.e), de la Directiva del IVA y



los arts. 86.6, y 203 del código aduanero deben interpretarse en el sentido de que, salvo que constituya tentativa de fraude, el incumplimiento de obligaciones formales como la presentación en aduana de las mercancías establecida en el art. 139.1.a) de ese código y la declaración de despacho a libre práctica prevista en el art.203 del referido código no impide que las reimportaciones de bienes al territorio de la Unión, en el estado en el que estos fueron exportados, se acojan a la exención del IVA establecida en el art. 143.1e) de la citada Directiva.

(TJUE de 12 de junio de 2025, asunto C-125/24)

El TJUE incluye en la expresión “privilegios e hipotecas” a los instrumentos contractuales de una operación de concentración de capitales ajenos de la sociedad que permiten al titular del crédito obtener el pago en caso de incumplimiento del deudor

Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Concepto de “privilegios”. Impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las garantías otorgadas a efectos de la correcta ejecución de un empréstito de obligaciones.

Tanto la adquirente inicial de las acciones en una operación de compra que se financió mediante la emisión de obligaciones, y la sociedad emisora de las obligaciones objeto del litigio principal, son, en tanto que sociedad de responsabilidad limitada y sociedad anónima, respectivamente, «sociedades de capital» en el sentido del art. 2.1.a), de la Directiva 2008/7 y están comprendidas en su ámbito de aplicación. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, si los arts. 5.2.b) y 6.1.d) de la Directiva 2008/7 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece la sujeción al impuesto sobre actos jurídicos documentados de las garantías otorgadas en forma de prenda sobre acciones, sobre saldos de cuentas bancarias y sobre créditos derivados de préstamos de accionistas, así como en forma de cesiones de créditos, a efectos del correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas de un empréstito de obligaciones emitido por una sociedad de capital. Dado que la Directiva 2008/7 no define el término «privilegios» ni remite al Derecho de los Estados miembros a tal efecto, de las exigencias de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión y del principio de igualdad se desprende que el sentido y el alcance de los términos de una disposición del Derecho de la Unión normalmente deben ser objeto en toda la Unión de una interpretación autónoma y uniforme que tenga en cuenta el tenor de esa disposición, su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forme parte. El art. 6.1.d) de la Directiva 2008/7 utiliza, en la gran mayoría de las versiones lingüísticas, la expresión «privilegios e hipotecas». Pues bien, dado que el legislador ha utilizado términos distintos para designar instrumentos que crean derechos preferentes constituidos sobre el patrimonio de una persona, no debe considerarse a priori que estos términos se refieran únicamente a un tipo de tales derechos, a saber, los de naturaleza inmobiliaria. El art. 6.1.d) de la Directiva 2008/7 determina los derechos e impuestos que los Estados miembros pueden percibir «no obstante lo dispuesto en el art. 5» de esta. Así pues, para determinar, en el caso particular de la realización de un empréstito de obligaciones, el sentido y el alcance del concepto de «privilegios» a los efectos del art. 6.1.d) de esa Directiva, procede tener en cuenta, como parte del contexto, las características de la prohibición establecida en el art. 5.2.b), de dicha Directiva. El objetivo de la Directiva 2008/7 consiste en eliminar, en lo posible, las discriminaciones, la doble imposición y las disparidades que puedan falsear las condiciones de competencia u obstaculizar la libre circulación de capitales, derivadas eventualmente de los impuestos indirectos que gravan específicamente la concentración de capitales y no de los impuestos indirectos que gravan toda forma de préstamo concedido a una sociedad de capital. Aunque el legislador de la Unión no influyó en modo alguno en la posibilidad de las partes contratantes de constituir derechos preferentes sobre bienes muebles o inmuebles para garantizar el reembolso de un empréstito comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones de dicha Directiva, no es menos cierto que el art. 6.1.d), de esta ha preservado la competencia tributaria de los Estados miembros por lo que respecta a los instrumentos contractuales que constituyen los privilegios e hipotecas establecidos en el marco de una operación de concentración de capitales ajenos de la sociedad. El ámbito de aplicación del art. 6.1.d) de la Directiva 2008/7, que se aplica «no obstante» las prohibiciones de imposición establecidas en el artículo 5 de esta, está estrechamente relacionado con el ámbito de aplicación del art. 5.2.b) de esta Directiva y atestigua que el legislador de la Unión no tuvo intención de excluir de la competencia tributaria de los Estados miembros una categoría de derechos de naturaleza inmobiliaria o mobiliaria que tienen por objeto garantizar la devolución de un empréstito de obligaciones. La expresión «privilegios e hipotecas» del art. 6.1.d) engloba todos los instrumentos contractuales que forman parte de





una operación de concentración de capitales ajenos de la sociedad que permiten al titular de un crédito obtener el pago preferente o prioritario de este en caso de que el deudor incumpla sus obligaciones. Por tanto, el Tribunal de Justicia resuelve que los arts. 5.2.b) y 6.1.d) de la Directiva 2008/7 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece la sujeción al impuesto sobre actos jurídicos documentados de las garantías otorgadas en forma de prenda sobre acciones, sobre saldos de cuentas bancarias o sobre créditos resultantes de préstamos de accionistas, así como en forma de cesiones de crédito, a efectos del correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas de un empréstito de obligaciones emitidas por una sociedad de capital, siempre que dichas garantías, aunque formen parte de tal empréstito de obligaciones, constituyan privilegios en el sentido del referido art. 6.1.d) en la medida en que permiten al titular de un crédito obtener el pago preferente o prioritario de este en caso de que el deudor incumpla sus obligaciones.

(TJUE de 5 de junio de 2025, asunto C-685-23)

TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

STS: no está sujeto a ITP y AJD la escritura del contrato anulado al no concurrir el consentimiento de los interesados, debido a la insuficiente representación de los menores por su madre en el arrendamiento de inmueble por veinte años

ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Supuestos de no sujeción. No inscribibilidad del acto. Vicios invalidantes del propio negocio jurídico. Negocios dispositivos de los menores de edad, celebrados sin autorización judicial.

El TS, en su actual doctrina, es que los negocios dispositivos de los menores de edad, celebrados sin autorización judicial, son inválidos hasta su ratificación, y afectados por anulabilidad, por ser necesario proteger los intereses del menor, lo que comporta aceptar el régimen de anulabilidad. Atendiendo al interés prevalente y prioritario de los menores de edad, no debe considerarse inscribible -ni en abstracto ni en concreto-, un título notarial que contiene un contrato de arrendamiento, acto dispositivo, en el que falta el consentimiento integrado jurídicamente de los menores. El art. 31.2 TR Ley ITP y AJD tal como ha sido interpretado, debe entenderse en el sentido de que es suficiente con que un documento -o título jurídico, si se quiere- sea susceptible de inscripción en un registro público de los mencionados en el precepto para que se produzca el hecho imponible, se haya inscrito o no efectivamente. Es contrario a toda idea de buena regulación normativa que el hecho imponible del IAJD venga definido en un precepto que regula la cuota tributaria. El art. 31.2 TR Ley ITP y AJD contiene las notas que integran el hecho imponible y que con defectuosa técnica, se llevan a la cuota tributaria. La palabra central es la inscribibilidad en el Registro de la Propiedad, pues cabrían al respecto dos posturas: o bien que la condición de inscribible sea abstracta o general, esto es, que bastaría con que el negocio jurídico documentado, por su naturaleza, tuviera acceso al Registro, al margen de que se hubiera inscrito o no; o, incluso, que no hubiera podido llevarse a cabo por razones formales; incluso, cuando el negocio, como aquí sucede, adoleciera de algún vicio determinante de su invalidez; o la segunda postura, que haya que atender a la inscribibilidad de cada título concreto. La jurisprudencia del TS pone el acento en dos aspectos del contrato de arrendamiento de larga duración que podrían afectar al gravamen efectuado: primero, si el déficit de consentimiento apreciado, por la falta de la preceptiva autorización judicial para integrar la capacidad de dos menores, comuneros de la arrendadora, determina la nulidad radical o la mera anulabilidad del contrato escriturado; el segundo problema general es la distinción establecida entre los casos en que la inscripción es constitutiva, esto es, condición de validez y eficacia del negocio documentado, y aquellos otros en que no lo es. No estamos ante un caso, solo, de negocio jurídico inválido -ya lo fuera con nulidad radical o con anulabilidad-. El vicio de que adolece, no ya el acto objeto de escritura notarial, que es el arrendamiento de un inmueble, por 20 años, sino del título inscribible, esto es, del documento notarial mismo de elevación a público de un contrato privado. Lo verdaderamente importante es que los intervinientes en la escritura volvieron a comparecer ante el notario,





y estipularon que anulan y dejan sin efecto la elevación a público formalizada en dicha escritura precedente toda vez que, existiendo dos comuneros propietarios del inmueble que son menores de edad, la representación alegada por la madre de dichos menores como titular de la patria potestad no abarcaría actos de disposición a los cuales se puede asimilar un arrendamiento de inmueble por plazo tan largo. Esto es, las partes anulan y dejan sin efecto el acto notarial determinante del título inscribible. El registrador, tras la calificación jurídica del documento y examinados los antecedentes del Registro, resolvió suspender la inscripción, pues a la vista de la diligencia extendida por el Notario autorizante de la escritura objeto de calificación, no existe contrato, al no concurrir uno de los elementos esenciales que deben concurrir para que exista, que es el consentimiento de los interesados y, por lo tanto, no puede acceder al Registro. No solo existe un problema de consentimiento esencial del contrato de arrendamiento y, para elevarlo a público, es que hay algo más: no hay, desde luego, escritura pública cuyo otorgamiento, si recae sobre cosa valuable y cuyo objeto puede acceder al Registro, cae en el ámbito del art. 31.2 TR Ley ITP y AJD. Siendo ello así, no se habría producido el hecho imponible, aunque la sentencia a quo no aborda específicamente esta cuestión, ya que se detiene en la nulidad del negocio jurídico traslativo que era el objeto de la escritura.

(STS de 27 de mayo de 2025, recurso n.º 4648/2023)

El TS considera suficiente la potestad de calificación de la Administración, aunque no de forma unánime, para recalificar los rendimientos del trabajo declarados por el administrador de la sociedad en el IRPF como rendimientos de actividades económicas

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación.

En el caso que nos ocupa, según la Administración, hay una inexistencia de medios materiales y humanos de la sociedad como para ejercer una actividad económica, lo que va a desembocar en que la actividad económica la realiza la persona física. Este análisis se realiza para todos los ejercicios abiertos a comprobación. Afirma que, aunque parezca que el acto de liquidación se está centran- do en la calificación otorgada por el obligado tributario para desvirtuarla, en realidad, se están utilizando los criterios de simulación para considerar que no existía esa relación laboral. El recurrente considera que la Administración Tributaria funda su calificación, precisamente, en la constatación de los hechos fundamentales de la simulación como son el hecho de que la sociedad no cuenta con medios humanos y que la actividad, en realidad, es realizada por la persona física. Mientras que la Administración Tributaria discute sobre inexistencia de medios en la sociedad, el obligado tributario se centra fundamentalmente en cuestiones vinculadas a la calificación jurídica, en especial sobre cómo operaban las relaciones con los clientes, quién asumía el riesgo y ventura de las operaciones, quién asumía las garantías de las operaciones si se producía un defecto en el producto, cuestiones que el obligado tributario sí entiende que están directamente vinculadas a la calificación. Concluye que la Administración Tributaria ha recalificado la relación jurídica entre la persona física y la sociedad sobre la base de cuestiones propias de la simulación, como es la inexis- tencia de medios de producción en la sociedad y otras similares, y esta fundamentación de la regularización jurídica no debe ser aceptable, atendiendo a las características propias de la simulación y de la actividad de recalificación, máxime cuando esta última no es una medida antielusiva, según sostiene la recurrente, y se basa en hechos ciertos y legítimos aunque mal calificados por el obligado tributario, lo que no ocurre en los casos de abuso de las formas jurídicas en que los negocios jurídicos han sido simulados por las partes intervinientes en la operación. Afirma que fundamentar una recalificación tributaria en la inexistencia de medios de producción en la sociedad y cuestiones similares, con lo que se atribuye la actividad de la sociedad a la persona física, no respe- ta la jurisprudencia del TS, en virtud de la cual se ha considerado que las instituciones reguladas en el Capítulo Segundo, Sección Tercera de la Ley 58/2003, no son intercambiables entre sí. La sentencia recurrida confirma la calificación fiscal de las rentas efec- tuadas por el acuerdo de liquidación puesto que no concurren las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan las relaciones laborales; el recurrente no ha conseguido acreditar que los rendimientos obtenidos lo eran por su actuación como administrador de la sociedad, pues no se prevé en los estatutos ni en ningún otro acuerdo; (debe diferenciarse entre los rendimientos de la actividad de la mercantil -que tributan en sede de la sociedad- y los que percibe el recurrente de la sociedad; el recurrente admite que la so- ciedad carecía de medios y que el domicilio fiscal y las facturas eran las mismas que las suyas. En el caso enjuiciado no se alteran los rendimientos de la actividad de la mercantil -procedentes de la actividad de comercio al por mayor de aparatos electrónicos-, que tributan en el impuesto sobre sociedades y cuyas bases imponibles declaradas no fueron modificadas, ni se atribuye al socio hoy





recurrente las rentas obtenidas por la venta de proyectores y otros aparatos que corresponden a la sociedad, sino que únicamente se modifica la calificación de los rendimientos percibidos por el recurrente de la sociedad en virtud de la actividad llevada a cabo por él en la sociedad para lograr dichas ventas. La Administración no efectúa su recalificación con fundamento en el carácter anómalo de la renta obtenida, examinadas todas las actuaciones de un modo conjunto, sino que “recalifica” los rendimientos percibidos de la sociedad, declarados en el IRPF como provenientes del trabajo, en rendimientos de actividades económicas y esa potestad de calificación, de la que se ha valido la Administración, amparándose en el art. 13 LGT, no puede colegirse que haya sido objeto de una interpretación extensiva y que se haya utilizado materialmente la vía de la simulación -aunque no formalmente-, para alcanzar el resultado obtenido, que es la infracción aducida por el recurrente. La potestad de calificación que ha utilizado la Administración, no solo formal sino materialmente, era suficiente para recalificar los rendimientos examinados, pues no se ha declarado que la actividad empresarial de la sociedad fuera ficticia, ni tampoco que la actividad empresarial única fuera la del socio/administrador, ni se han imputados las rentas obtenidas por la sociedad de forma distinta a como ella lo había hecho en su impuesto, ni tampoco se han alterado los importes de los rendimientos obtenidos por el socio, sino que la Administración se ha limitado a la calificación de los “hechos, actos o negocios realizados” conforme a su verdadera naturaleza. En este caso, la potestad de calificación (art. 13 LGT) se ha limitado a la constatación de los hechos que son presupuesto de la norma, habiendo bastado el uso de esta facultad para corregir la calificación de los rendimientos examinados. La Administración se ha limitado a realizar una operación de mera calificación jurídica del hecho imponible, que se caracteriza por limitarse a determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado, y, en su caso, realizar la calificación que se entiende adecuada, lo que nos conduce a la conclusión de que la sentencia recurrida no ha infringido el art. 13 LGT, ni la jurisprudencia que se invoca como infringida, cuya reiteración resulta procedente. La Sala concluye que en las circunstancias del caso, la facultad de calificación prevista en el art. 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo, en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, entre otros elementos, en la ausencia de las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan las relaciones laborales, y en no haberse acreditado que los rendimientos obtenidos lo eran por su actuación como administrador de la sociedad. Consecuentemente, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art. 13 LGT como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto, lo cual respeta la jurisprudencia del Tribunal en la que se declara que las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, ni son intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. Voto particular.

(STS de 26 de mayo de 2025, recurso n.º 3842/2023)

El TS inadmite como causa exculpatoria de la responsabilidad tributaria el criterio contenido en el programa INFORMA, pues el recurrente no tenía derecho a la exención en el IEDMT y su declaración no fue conforme con la realidad

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Programa INFORMA.

La sentencia impugnada reconoce que la actora hizo uso del programa INFORMA para consultar sobre si al tiempo de la venta y por lo tanto, la desafectación de la actividad de alquiler, ya se conociera que el vehículo va a salir fuera de España, es procedente dar de baja los vehículos en la Dirección General de Tráfico y no presentar el Modelo 576 con abono del impuesto. Sin embargo, la sentencia, para rechazar la pretendida exoneración de la responsabilidad tributaria, sostiene que “La actora pretende en la demanda que esta Sala siga el criterio de una Resolución Vinculante de la DGT de la que, ni tan siquiera, se especifica su fecha o numeración y que se reproduce parcialmente, con lo que no puede apreciarse que se refiera a un supuesto similar al examinado en este recurso, por lo que no se entiende que se haya vulnerado derecho de Información alguno de la actora en este caso” (sic), pese a que la recurrente no alegó ninguna contestación a consulta vinculante de la DGT, sino sostuvo que se acogió a lo respondido en una contestación del programa INFORMA que, por otro lado, no se aportó de forma completa, como la propia sentencia admite. Considera la Sala que el programa INFORMA recoge el criterio contenido en la Consulta 659/2019 de la DGT, conforma





al cual “el envío del vehículo en cuestión fuera del territorio de aplicación del impuesto por una persona distinta del beneficiario de la exención, tampoco dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto siempre que la desafectación de la actividad de alquiler coincida en el tiempo con la baja en el Registro de la Jefatura Provincial de Tráfico, de modo que el vehículo en cuestión no quede en momento alguno a disposición de ser utilizado en el territorio de aplicación del impuesto, tras su desafectación de la actividad de alquiler”. Sin embargo este no es el supuesto de hecho que se está enjuiciando y el criterio contenido en el programa INFORMA, sencillamente, no se ha aplicado en ningún momento y la recurrente no puede ampararse en el contenido de dicho programa para justificar su ausencia de culpabilidad. La recurrente no tenía derecho a la exención y la obtuvo a través de una declaración no conforme con la realidad. Esta es la razón por la que se regularizó su situación, por lo que la alegación relativa al supuesto contenido en el programa INFORMA, una vez analizados los hechos, no es relevante o de interés a efectos de determinar su culpabilidad. En estos casos en los que existe una nítida desconexión entre la realidad de los hechos configuradores de la pretensión y la cuestión de interés casacional, no proceden hacer pronunciamiento alguno sobre la cuestión de interés casacional, ya que, ateniéndonos a los hechos probados, una declaración tal tendría un carácter puramente teórico, desconectado de la realidad del litigio y se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes.

(STS de 27 de mayo de 2025, recurso n.º 3523/2023)

AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

LA AN resuelve que no se aplican los coeficientes de abatimiento del IRPF al cálculo de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de la nuda propiedad de la finca, aunque no se hayan obtenido rendimientos

IRPF. Ganancias patrimoniales. Cálculo. Coeficientes reductores.

La cuestión controvertida -ahora y ante los órganos de Gestión Tributaria y Económico-administrativos- es si son o no aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento al cálculo de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de la nuda propiedad de determinados bienes inmuebles del demandante, y ello en función de si los bienes inmuebles se encontraban o no afectos a una actividad económica como hecho determinante de la aplicación de los coeficientes reductores. Es la propia conducta del demandante la que pone de manifiesto la realización de la actividad económica a través de actos tales como consignar en su propia declaración rendimientos de actividad económica derivados de la actividad agrícola desarrollada por él y señalar en los escritos de alegaciones que algunas de las fincas transmitidas no se encuentran afectas. El demandante sitúa el requisito de la ausencia de afectación a actividad económica en la actividad del beneficiario de la nuda propiedad donada, cuando lo cierto es que el requisito de la falta de afectación va referido al transmitente de los bienes. De modo que lo relevante es si los bienes están o no afectos a la actividad desarrollada por el tradens y no por el accipiens. no puede prosperar en cuando la conclusión alcanzada a partir de la prueba pericial se sustenta en la falta de rendimiento de alguna de las parcelas, siendo así que la afectación de ellas a la actividad no exige un rendimiento concreto. Más allá de que su explotación pudiera no tener rendimiento propio por estar al servicio otras, lo cierto es que el destino de algunas de las fincas respecto de las que se afirma no haber obtenido rendimiento es compatible con rendimientos declarados por el demandante, tales como forraje a granel y rentas forestales que obtuvieron subvenciones no integrables en la base imponible del IRPF. Resulta determinante que el actor incluyó los terrenos en la solicitud de PAC, siendo así que su explotación agrícola o ganadera es un requisito para la solicitud de las ayudas. Finalmente, no puede negarse que la hipoteca que grava una finca disminuye su valor, pero no afirmándose error alguno en cuanto a la declaración de su valor, no existen elementos que permitan dudar que no se tuvo en cuenta por las partes intervinientes en el negocio de atribución patrimonial.

(AN de 24 de marzo de 2025, recurso n.º 1382/2020)



La AN conviene con la Administración en que el recurrente no ha acreditado la desafeción de la finca transmitida en 2007 y por tanto no cabe aplicar los coeficientes de abatimiento del IRPF ni el tratamiento fiscal de las operaciones a plazo

IRPF. Ganancias patrimoniales. Cálculo. Coeficientes reductores.

La regularización trae causa de que el recurrente había transmitido mediante escritura pública de 19 de abril de 2007 una finca rústica que había adquirido por herencia en 1966, declarando la venta como inmueble no afecto a la actividad agrícola aplicando los coeficientes de abatimiento y considerando además la venta como operación a plazos para imputar proporcionalmente la renta obtenida a medida que se hiciera exigibles los pagos. La recurrente manifiesta que la finca vendida la tenía arrendada desde 2001 en virtud de contrato verbal y no estaba afecta a su actividad, y que los ingresos agrarios por ventas de cereales procedían de la explotación de otras fincas rústicas de su propiedad, que tenía cedidas a un tercero en régimen de aparcería. Sin embargo, una valoración conjunta de la prueba se considera acreditado que el recurrente había llevado a cabo, respecto de la finca que nos ocupa, una actividad agrícola desde el año 2004 hasta 2007, pues así se desprende de sus autoliquidaciones del IRPF, determinando un rendimiento neto por el régimen de la estimación objetiva. Corroborada la actividad agrícola de finca en cuestión facturas de ventas de cereales y justificantes de la percepción de ayudas directas de pago único y ayudas por superficie de la PAC, así como declaraciones de seguros agrarios combinados respecto de la misma finca, y cuyo beneficiario era el contribuyente, además de la información proveniente del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria relativa al aprovechamiento agrícola de aquélla. Es el 27 de noviembre de 2007 cuando el recurrente se da de alta en el Epígrafe 862 del IAE correspondiente a la actividad de alquiler de inmuebles rústicos, y declarando por primera vez rendimientos procedentes de tal arrendamiento en la autoliquidación del IRPF de 2007. El precio del arrendamiento de la finca no resulta verosímil, no sólo porque el importe de la ayuda de la PAC varía cada año, sino porque, además, se ceden unos derechos que ya correspondían al arrendador, resultando en definitiva un pago en efectivo de 128,08 euros, lo que resulta desproporcionadamente bajo en un arrendamiento de finca rústica de tales características y el recurrente no declaró ingreso alguno en concepto de rendimientos del capital inmobiliario por el arrendamiento de la citada finca, por lo que la Sala conviene con la Administración en que el recurrente no ha logrado acreditar la desafeción de la finca transmitida en 2007 y la ganancia patrimonial está sujeta y no exenta y resulta imputable al IRPF de 2007. Imputación temporal. Reglas especiales. Operaciones a plazo o con precio aplazado. Por otro, lado tampoco cabe acogerse al criterio de pagos aplazados, declarando parte de la ganancia en el ejercicio 2007 y 2008, ya que entre la fecha de entrega de la finca y la fecha de ingreso del último pagaré no se había superado el plazo del año. Al no ser superior al año el periodo transcurrido entre la fecha de entrega del bien y la fecha de vencimiento del último plazo del pago del precio no procede aplicar el tratamiento fiscal de las operaciones a plazo, y, como consecuencia, la ganancia patrimonial ha de ser imputada al ejercicio 2007. Procedimiento sancionador. Se anula la sanción al haber fallecido el sujeto pasivo.

(AN de 2 de abril de 2025, recurso n.º 893/2019)

La AN considera insuficientes por sí solos el alta censal en el IAE y la mención en el objeto social, para entender considerar al transmitente empresario profesional de la reventa de embarcaciones a efectos de la devolución del IEDMT

II.EE. Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte. Devoluciones.

El TEAC resolvió que el alta censal en el Epígrafe 654.4 "Comercio al menor de vehículos fluviales y marítimos" del IAE y la incorporación al objeto social, no bastan por sí solas para entender cumplido el requisito de ser el transmitente empresario profesional de la reventa, si no van acompañados del ejercicio efectivo de la actividad, entendido éste como habitual. Consta en el expediente que el 15 de octubre de 2014 se expidió el contrato y la factura de compraventa del barco, siendo vendedor la sociedad recurrente y comprador otra entidad. El 21 de octubre de 2014 la recurrente presentó la declaración Modelo 840 de alta censal en el Epígrafe 654.4 "Comercio al menor de vehículos fluviales y marítimos", señalando la misma fecha como inicio de la actividad. La fecha del alta en el IAE es posterior a la fecha de compra de la embarcación. A lo anterior cabe añadir, como apunta el TEAC, que la entidad recurrente no es titular en el Registro Marítimo de Buques de ninguna otra embarcación. Los empresarios revendedores de medios



de transporte serían aquellos que se dedican a dicha reventa de manera que los medios de transporte destinados a ser revendidos constituyen las existencias objeto de rotación de la empresa. El DRAE define el verbo revender como “ volver a vender algo, generalmente al poco tiempo de haberlo comprado y con intención de sacar ganancia”. No parece claro que esto fuera lo ocurrido, por el tiempo transcurrido desde la celebración el 15 de septiembre de 2009 del contrato que tenía por objeto el alquiler con opción de compra de la embarcación, los documentos aportados y las manifestaciones efectuadas, de lo que resulta que la embarcación fue destinada a la actividad de alquiler con tripulación desde que la recurrente la adquirió en régimen de arrendamiento financiero hasta que la vendió. Y como añade el TEAC de los registros contables de la recurrente referidos a la venta de la embarcación, se comprueba que no son los propios de un empresario dedicado a la reventa de medios de transporte, ya que debió darse de baja en la cuenta de inmovilizado material para darse de alta en una cuenta de existencias comerciales. Aunque la entidad recurrente, alude a tres operaciones: una de febrero de 2009 en la que la embarcación no se llegó a registrar; y otras dos posteriores a la venta que nos ocupa, estas tampoco corroboran la dedicación a la reventa de medios de transporte.

(AN de 24 de marzo de 2025, recurso n.º 2355/2021)

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

Cese de actividad y regularización de la deducción en el IVA de la deducción del inmueble donde se desarrollaba la actividad

IVA. Deducciones. Deducciones por bienes de inversión. Regularización. Terrenos o edificaciones. La puesta a la venta no equivale a la venta, ni el cese temporal de la actividad equivale al fin definitivo de la misma.

El interesado se dedujo el IVA soportado, en cuantía de 18.400 €, por dedicar el inmueble a su actividad económica, como oficinas y almacén y, por tanto, ser un bien de inversión. En 2015 cesó en su actividad (se dio de baja en el IAE), vendió un vehículo y una fotocopiadora afectas a la actividad y puso a la venta la vivienda. La vivienda no llegó a venderse efectivamente. En noviembre de 2016 la administración incoó un procedimiento de comprobación limitada por considerar que en 2015 finalizó la actividad empresarial y que, por tanto, debía regularizarse el IVA deducido, en proporción a los años que faltasen hasta hacer los diez -incluyendo el de adquisición- a los que se refiere el art. 107.3 Ley IVA, por no estar afecto a actividad empresarial durante esos años (en concreto, de 2015 a 2020, ambos inclusive, lo que supone la eliminación de 11.040 € de los 18.400 € que se había deducido en 2011). La Administración se precipitó al exigir la regularización. El interesado no llegó a vender el inmueble y resulta que en los ejercicios 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 presentó declaraciones del IVA, de modo que retomó la actividad. Es cierto que la retomó después de las diligencias de la Agencia Tributaria, pero esto no es decisivo, porque aunque así sea, lo cierto y verdad es que el inmueble no se vendió y que la actividad se ha retomado, y es imposible saber si se ha retomado por razón de la inspección o porque la versión del actor, que es igualmente verosímil, es la correcta. Tampoco es tan claro que una vez puesto a la venta el inmueble hubiera cambiado, como dice el TEAR, su destino previsible al tratarse de una operación exenta que no origina derecho a deducir, pues, como bien dice el interesado, el cese de la actividad no exige la regularización inmediata, porque el empresario puede continuar su actividad, como tal actividad empresarial, centrada en la liquidación de los bienes afectos; y, además, en cuanto a que la venta sería una segunda transmisión de edificación, exenta del IVA, debe tenerse presente que cabe la renuncia a la exención en caso de venta del inmueble a un sujeto pasivo del tributo con derecho a deducción de la cuota soportada. La Administración admitió la afección del inmueble a oficina pero luego lo negó porque se había puesto a la venta y la empresa había detenido su actividad. Pero la puesta a la venta no equivale a la venta, ni el cese temporal de la actividad equivale al fin definitivo de la misma, de modo que a juicio de la Sala la Administración, a la vista de las explicaciones del actor, debería haber demorado la regularización, habiéndose demostrado posteriormente que la regularización no procedía.

(TSJ de Castilla-La Mancha de 3 de marzo de 2025, recurso n.º 625/2021)



◀ **Pese a la evolución claramente negativa de la actividad de impresión de prensa diaria en el IAE, no cabe la aplicación del límite del 15 % del beneficio presunto, ya que no se acredita cuál es ese beneficio**

IAE. Cuota de tarifa. Límite del 15% del beneficio presunto de la actividad gravada

La parte actora presentó recurso de reposición contra la liquidación del IAE del ejercicio 2021 alegando en síntesis que las cuotas derivadas de la aplicación de las Tarifas del Impuesto incumplen el límite del 15% del beneficio medio presunto del sector, debido a la aplicación de unas Tarifas obsoletas que conllevan una vulneración del principio de capacidad económica, y solicitando la anulación o reducción del importe y devolución de las cantidades indebidamente ingresada por la actividad de impresión de prensa diaria. Las tarifas de IAE correspondientes a dicha actividad se fijaron para el territorio histórico de Bizkaia en 1990 y desde dicha fecha la evolución del sector de actividad ha sido claramente negativa. La recurrente acompañó tanto el recurso de reposición como la reclamación económico-administrativa documentación e información de carácter público que según la demandante revela que las tarifas superan el 15% del beneficio presunto de la actividad gravada. Sin embargo, en ningún caso los datos aportados por la actora pueden considerarse bastantes a los efectos de acreditar cuál ha sido el beneficio medio presunto de la actividad a efectos de fijar la cuota que requeriría un estudio especializado con la intervención y audiencia de todos los sectores interesados, como la propia demandante reconoce en su escrito

(TSJ del País Vasco de 28 de marzo de 2025, recurso n.º 138/2023)

Revocación a un matrimonio del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español del IRPF por haber simulado un contrato de trabajo con una entidad residente en España

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados.

El actor tenía su residencia fiscal en Venezuela en 2014 y optó por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español a través del modelo 149. El traslado a España se produjo como consecuencia de contrato de trabajo con una sociedad residente en España dedicada a la asesoría financiera, que fue constituida el 5 de agosto de 2014, que tenía oficinas en Madrid por las que pagaba un alquiler. El recurrente manifiesta que era ingeniero civil con más de 20 años de experiencia profesional y con sólidos conocimientos y experiencia gerencial en ventas, finanzas, producción y cadena de suministro durante el desarrollo de empresas en el área de la construcción, logística, gas y petróleo. La entidad fue objeto de actuaciones inspectoras, que concluyeron con acuerdo de liquidación de fecha 29/11/2021, indicando que no había prestado ningún servicio a sus clientes. La Inspección comprobó que, aunque el recurrente realizaba actividad económica en España, era al margen de la sociedad residente, con la que habría simulado un contrato laboral para justificar su desplazamiento a territorio nacional y poder acogerse al régimen especial de desplazados, no quedando acreditado que realizara tareas para la sociedad que justificara el percibo de los salarios (312.416,66 euros), habida cuenta que la sociedad no llevaba a cabo realmente la actividad de prestación de servicios de “asesoría financiera, procura y logística” que se mencionaba en sus facturas, además de que, a las entidades a las que facturaba sus servicios estaban vinculadas al mismo, sociedades extranjeras establecidas en Panamá, Venezuela y China, y que los fondos remitidos por ellas fueron empleados en lo fundamental a satisfacer los salarios de los cuatro empleados de la entidad acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español del art. 93 de la Ley IRPF, también relacionados entre sí, de un total de cinco. La Sala estima que la Administración ha justificado la aplicación correcta del art. 16 LGT, que no hace referencia únicamente a los supuestos de simulación relativa. Así, aunque la Inspección apreciara la existencia de simulación absoluta, dado que el contrato laboral suscrito entre las partes estaba vacío de contenido, no por ello dejó de advertir que constituía el vehículo formal para poder acogerse al régimen especial que tenía como consecuencia la ocultación de su renta mundial. Además, la facultad de declarar la simulación corresponde a la Administración tributaria, que no precisa para ello acudir a la jurisdicción civil ni tampoco incoar ningún procedimiento especial. Al ser excluido de dicho régimen, debe tributar en territorio español por su renta mundial, al tener la consideración de residente fiscal en España, de acuerdo con lo previsto en el art. 9 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Base imponible. Ganancias patrimoniales no justificadas. Prueba en contrario. No suficiente. Se ha puesto de manifiesto que tanto el actor como su cónyuge habían recibido ingresos en su cuenta bancaria de una sociedad estadounidense, sin que acreditara que se trata de un



préstamo. Al margen de que pueda resultarle aplicable la Ley estadounidense, según la cual, no había que consignar un pacto de intereses o un plazo de devolución del capital si existe una vinculación en las partes, reintegrándose cuando el deudor disponga de liquidez, esto no destruye los indicios constatados para apreciar la simulación, puesto que, pasados seis años desde la entrega del dinero, no se ha hecho devolución del total o parte del mismo. Es por ello, que deben calificarse como ganancias patrimoniales no justificadas, e integrarse en la base imponible general.

(TSJ de Madrid de 10 de marzo de 2025, recurso n.º 170/2023)

