

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 al 30 de noviembre de 2025)

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea / Tribunal General Unión Europea
- Tribunal Supremo
- Tribunales Superiores de Justicia

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA / TRIBUNAL GENERAL UNIÓN EUROPEA –GUÍA–

Está exenta del IVA las actividades de un intermediario que busca y capta clientes para ofrecerles contratos de crédito inmobiliario y que es retribuido en función del importe de los contratos de crédito celebrados gracias a su intermediación

IVA. Exenciones. Negociación de créditos. Actividad de intermediario de crédito.

Una sociedad de responsabilidad limitada portuguesa realiza actividades de intermediario de crédito para distintas entidades de crédito. La entidad consideró que disfrutaba de la exención del IVA para las operaciones de concesión y de negociación de créditos. La exención se aplicó respecto a las retribuciones pero no a las comisiones percibidas de una de estas entidades de crédito, por lo que abonó un 23 % de IVA que se sumó al importe de dichas comisiones. La Autoridad Tributaria inició un procedimiento de inspección y consideró que las actividades de intermediario de crédito estaban exentas de IVA y también las comisiones, por tanto, que el IVA soportado correspondiente a dichas actividades no era deducible. El Tribunal de Justicia ha declarado que las actividades de mediación, que consisten en la búsqueda, a cambio del pago de una retribución, de adquirentes de los bienes inmuebles que, a continuación, se vendieron y transmitieron mediante transmisión de participaciones, sin que el intermediario tuviera un interés propio respecto al contenido de dichos contratos, son actividades que corresponden al término «negociación» relativo a acciones y participaciones de sociedades o asociaciones, en el sentido del art. 135.1 f), de la Directiva del IVA. El Tribunal de Justicia ha considerado que la aplicación de la exención del art. 135.1.b) de la Directiva del IVA, no depende de la existencia de un vínculo contractual entre el prestador del servicio de negociación y una parte del contrato de crédito, sino que debe apreciarse a la luz de la propia naturaleza de la prestación proporcionada y de sus objetivos. En el presente asunto, si bien, considerados individualmente, algunos de los servicios de la naturaleza de los prestados, como la puesta a disposición de los clientes de folletos facilitados por las entidades de crédito o la recepción de las respuestas de estas entidades a las solicitudes de crédito, tienen la naturaleza de meras prestaciones materiales, técnicas o administrativas, estos servicios, considerados en su conjunto, tienen por objeto, en principio, hacer lo necesario para que una entidad de crédito, celebre contratos de crédito con clientes potenciales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. Tal finalidad también puede resultar de la forma de retribución de dichos servicios, cuando esta se basa, como en el litigio principal, en la celebración efectiva de contratos de crédito y el intermediario de crédito es retribuido por las entidades de crédito en función del importe de los contratos de crédito celebrados gracias a su intermediación y de la calidad de los servicios prestados, en particular, de la calidad de la preparación de los expedientes. El hecho mismo de que las cláusulas del contrato de crédito hayan sido previamente fijadas por una de las partes contratantes no puede impedir, por sí solo, la existencia de una prestación de negociación, la falta de influencia del intermediario de crédito en el contenido de la oferta de crédito carece necesariamente de incidencia en la calificación de las actividades de ese intermediario como servicios de negociación comprendidos en la exención prevista en el art. 135.1.b) de la Directiva del IVA. La calificación de servicios como servicios comprendidos en la actividad de «negociación de créditos» en el sentido del art. 135.1.b) de la Directiva del IVA tampoco puede quedar desvirtuada por el hecho de que los clientes sigan siendo libres de celebrar o no un contrato de crédito y de elegir la entidad de crédito con la que celebrarán el contrato. Una negociación de créditos puede limitarse a permitir a dos partes celebrar, por su propia cuenta, un contrato de crédito. La actividad exenta en virtud de dicha disposición no implica, en particular, una restricción de la libertad contractual de las partes potenciales de un contrato de crédito. El Tribunal concluye que el art. 135.1.b) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención que establece para las operaciones de negociación de créditos se aplica a las actividades de un intermediario de crédito que busca y capta clientes para ofrecerles contratos de crédito inmobiliario, que les presta asistencia realizando actos previos a la cele-



bración de los contratos, que se encarga de la comunicación con las entidades de crédito y que es retribuido por estas entidades en función del importe de los contratos de crédito celebrados gracias a su intermediación, y ello a pesar de que no está facultado para actuar en nombre de las entidades de crédito ni tiene influencia alguna en el contenido de las ofertas de crédito y de que los clientes siguen siendo libres de celebrar o no un contrato de crédito y de elegir la entidad de crédito con la que suscribirán el contrato.

(TGUE de 26 de noviembre de 2025, asunto T-657/24)

El TJUE reitera que ante una infracción que implique el devengo del impuesto especial hubiera sido cometida por un tercero, el depositario autorizado sigue estando obligado al pago de los impuestos especiales

Impuestos sobre consumos específicos. IVA. Alcohol. Determinación del deudor del impuesto especial en caso de salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales.

Pluralidad de deudores. Efectos de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal dictada en materia civil que reconoce únicamente la responsabilidad del administrador mandatario.

Una empresa rumana que fabrica productos químicos orgánicos de base fue autorizada a producir alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, en el marco de un régimen de pruebas tecnológicas que debía llevarse a cabo durante un período comprendido entre febrero y abril de 2013. En una inspección sin previo aviso en el marco de una investigación sobre delitos económicos, las autoridades de la policía judicial rumana, en colaboración con las autoridades aduaneras rumanas, constataron que faltaba una cantidad de 21 909 litros de alcohol etílico del haber de la empresa sin que sus representantes pudieran proporcionar explicaciones al respecto. Mediante una liquidación tributaria la impuso gravámenes adicionales, en virtud de la cantidad de alcohol etílico faltante, en concepto de impuestos especiales e IVA, que no fue impugnada en vía administrativa ni en vía judicial, pero se le concedió, no obstante, el fraccionamiento del pago de dichos gravámenes. Mediante sentencia judicial penal se condenó al administrador mandatario de la empresa a dos penas de prisión, por evasión fiscal y por apropiación indebida, debido a que había vendido el alcohol etílico en su propio beneficio y sin contabilizar dicha cantidad en los registros de la empresa. Por lo que respecta a la acción civil en el procedimiento que dio lugar a dicha sentencia, el Estado rumano se había personado como actor civil y había solicitado la condena solidaria de la entidad y de su administrador mandatario a reparar el perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública. Posteriormente la empresa solicitó anulación de la liquidación tributaria y la restitución de los importes abonados en concepto de los gravámenes adicionales a su cargo. La negativa de las autoridades tributarias a dar curso a su solicitud de anulación de la liquidación tributaria fue recurrida y se estimó parcialmente su demanda, ordenando el Tribunal a las autoridades tributarias que declararan la nulidad parcial de la liquidación tributaria, en la medida en que se refería a la determinación de los gravámenes adicionales en materia de impuestos especiales y de IVA y a reembolsar la cantidad que esta última había abonado en concepto de tales gravámenes adicionales, más los intereses correspondientes. Las autoridades tributarias recurrieron esta sentencia y el tribunal remitente presenta dudas sobre quién en caso de salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales, sobre la persona a la que procede considerar deudora del impuesto especial. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando una irregularidad o una infracción que implique el devengo del impuesto especial hubiera sido cometida o constatada durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, incluso en caso de fraude cometido por un tercero, el depositario autorizado seguiría estando obligado al pago de los impuestos especiales. Así, cuando una persona jurídica se encuentre en una situación comparable a la de un depositario autorizado, está obligada a cumplir unas obligaciones similares a las que recaen en tal depositario autorizado, en particular en caso de salida irregular de productos de un régimen suspensivo de impuestos especiales. El Tribunal concluye que la exigibilidad de los impuestos especiales se deriva directamente de la salida de los productos de tal régimen suspensivo, siendo así que la persona jurídica que actúa como depositario autorizado pasa a ser, por tanto, deudora de su pago, pues el art. 8.1.a) i), de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que una persona jurídica que, para ser autorizada como depositario fiscal, ejerció una actividad de producción de alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, y respecto de la cual se constató que en su haber faltaba una determinada cantidad de ese alcohol, está comprendida en el concepto de deudor de dicho impuesto a efectos de dicha disposición. Por otro lado, el Tribunal alberga dudas sobre si un órgano jurisdiccional nacional está vinculado por el fallo de naturaleza civil de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal por el que se dicta la condena firme de





una persona física que es empleada o administradora de una persona jurídica como única responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública debido a la apropiación indebida de una cantidad de alcohol almacenada en régimen suspensivo de impuestos especiales por dicha persona jurídica.

Hay que partir de que una pluralidad de deudores solidarios para una misma deuda de impuestos especiales está expresamente prevista en el art. 8.2 de la Directiva 2008/118, cuando dichos deudores sean responsables de tal deuda y el hecho de que una persona distinta de dicho depositario, como el administrador mandatario de la empresa en el caso de autos, haya podido actuar en su propio interés y en perjuicio del referido depositario solo tiene repercusiones en el plano penal, y no en el plano fiscal. La exigibilidad de los impuestos especiales se deriva directamente de la salida de los productos sujetos a impuestos especiales del régimen suspensivo y, en tal caso, la persona jurídica que actúa como depositario autorizado es deudora de su pago. Una persona jurídica puede ser deudora solidaria de los impuestos especiales junto con, entre otros, otras personas que hayan estado asociadas a la salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, también se ve confirmada por los trabajos preparatorios de esta Directiva. Sin embargo, el Consejo de la Unión Europea quiso ampliar esta lista a «cualquier persona que haya participado en la irregularidad». El hecho de que una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional penal haya reconocido que, desde el punto de vista civil, la responsabilidad por el perjuicio sufrido por la Hacienda Pública correspondía exclusivamente a una persona física que representaba a una persona jurídica que actuaba como depositario autorizado no puede influir en la determinación del deudor del pago de los impuestos especiales. En efecto, cabe señalar que la fuerza de cosa juzgada de tal sentencia no puede impedir, al no existir una identidad de objeto, la adopción y la ejecución de una decisión de imposición de impuestos especiales conforme al Derecho de la Unión en la materia. Por tanto, el art. 8.1.a) i) y 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, con el fin de determinar el deudor o deudores del impuesto especial devengado a efectos de dichas disposiciones, un órgano jurisdiccional nacional no está vinculado por el fallo de naturaleza civil de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal por el que se dicta la condena firme de una persona física que es empleada o administradora de una persona jurídica como única responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública debido a la apropiación indebida de una cantidad de alcohol almacenada en régimen suspensivo de impuestos especiales por dicha persona jurídica.

(TJUE de 20 de noviembre de 2025, asunto C-570/24)

La compensación abonada en virtud mediante fondos estatales por una autoridad pública a una sociedad anónima municipal puede constituir una Ayuda de Estado

Ayudas de Estado. Compensación de la pérdida de ingresos resultante de la supresión de las tarifas de paso de una esclusa.

Dos vías de navegación, una a través del canal de Södertälje (Suecia) y otra a través de Estocolmo (Suecia) y su esclusa de Hammarby, conectan el mar Báltico con el lago Mälär, el tercer mayor lago de Suecia. La Administración Marítima sueca es la autoridad pública responsable del paso de buques a través de Södertälje y gestiona, en particular, su esclusa. Stockholms Hamn es una sociedad municipal propiedad al 100 % del municipio de Estocolmo, que gestiona la esclusa de Hammarby. El nivel de las tarifas por el uso de esclusa percibidos por el paso de la esclusa de Södertälje y de la de Hammarby se coordinaba para garantizar una distribución equilibrada del tráfico entre las dos conexiones entre el mar Báltico y el lago Mälär. Las autoridades suecas decidieron suprimir, a partir del año 1979 las tarifas por el paso por la esclusa de Hammarby de buques distintos de las embarcaciones de recreo a cambio de una compensación anual abonada por la Administración Marítima («compensación controvertida»). La Administración Marítima alega que la compensación controvertida en el litigio principal reúne los requisitos para ser calificada de ayuda de Estado, pues dicha compensación constituye una ventaja para Stockholms Hamn, ya que le garantizaba unos ingresos sostenidos independientes de las fluctuaciones del tráfico o de otros riesgos de explotación. El hecho de que Stockholms Hamn, sociedad participada al 100 % por el Ayuntamiento de Estocolmo, preste el servicio de paso de esclusa controvertido en el litigio principal no impide apreciar la existencia de una empresa que ejerce una actividad económica, pero la comprobación de la existencia de una actividad económica debe referirse únicamente al servicio proporcionado a las embarcaciones que no sean de recreo. En el caso de autos, cabe señalar que, con arreglo a la normativa sueca, el servicio de paso de esclusa controvertido en el litigio principal se presta a sus destinatarios a título gratuito y el hecho de que el servicio de paso de esclusa controvertido en el litigio principal se preste a título gratuito puede constituir un indicio de la inexistencia de actividad económica. El art. 107.1 TFUE, debe interpretarse en el sen-





tido de que una compensación anual abonada en virtud de un acuerdo mediante fondos estatales por una autoridad pública a una sociedad anónima municipal con el fin de compensar la obligación de esta sociedad de prestar gratuitamente un servicio de paso de esclusa en una vía navegable, que estaba sujeto al pago de una tarifa antes de la celebración de ese acuerdo, constituye una ayuda de Estado si dicha sociedad puede considerarse una empresa y si esa compensación le confiere una ventaja que no habría obtenido en condiciones normales de mercado. Por otro lado, el art. 1.b)i) y c) del Reglamento 2015/1589 debe interpretarse en el sentido de que, suponiendo que constituya una ayuda, en el sentido del art. 107.1 TFUE, una compensación cuyo pago, con arreglo a los términos iniciales del acuerdo que la estableció, ha sido prorrogado por períodos de cinco años mientras no se resolvió dicho acuerdo y cuyo importe ha sido modificado, por un lado, anualmente, conforme al índice de precios al consumo, y, por otro lado, en cada vencimiento quinquenal, según el volumen del tráfico relativo a dicho período, con arreglo a una fórmula fijada en el acuerdo inicial y que se haya mantenido inalterada en el tiempo, constituye una ayuda existente.

(TJUE de 20 de noviembre de 2025, asunto C-401/24)

EL TJUE determina la facultad de la Comisión para limitar el efecto retroactivo de una autorización de perfeccionamiento activo para mercancías importadas de China con el fin de proteger los intereses financieros de la UE

Renta de aduanas. Habilitación para “completar” un acto legislativo. Efecto retroactivo de una autorización de perfeccionamiento activo.

Una empresa alemana presentó ante la Oficina Principal de Aduanas una solicitud de autorización de perfeccionamiento activo para mercancías importadas de China. Dicha solicitud no contenía toda la información y la documentación requerida. La empresa no completó inmediatamente su solicitud y declaró mercancías para su despacho a libre práctica, abonando los correspondientes derechos de aduana, solicitando posteriormente que le concediera una autorización de perfeccionamiento activo con efecto retroactivo, para las mercancías que había importado de China, remitiéndose a su solicitud anterior. De este modo, pretendía eliminar, a posteriori, las desventajas económicas sufridas como consecuencia del pago de esos derechos de aduana que fue denegada porque no había aportado toda la documentación necesaria y no demostró la existencia de una necesidad económica. El Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf señala que, de conformidad con el Reglamento Delegado 2015/2446 (disposición impugnada), la concesión de una autorización con efecto retroactivo no conlleva la extinción de la deuda aduanera de dicha sociedad, ya que no fue hasta el 14 de julio de 2021 cuando la Oficina Principal de Aduanas aceptó, la solicitud de autorización de perfeccionamiento activo y la última importación sujeta a derechos de aduana tuvo lugar en 2019, es decir, más de un año antes de la fecha de aceptación de dicha solicitud. La disposición impugnada limita el efecto retroactivo de una autorización de perfeccionamiento activo. El silencio mantenido por el legislador de la Unión en el art. 211.2 del código aduanero en cuanto al aspecto temporal del efecto retroactivo de las autorizaciones de perfeccionamiento activo no equivale en modo alguno a prohibir a la Comisión limitar en el tiempo la posibilidad de conceder tal autorización, muy al contrario, confiere a la Comisión la facultad de «completar» un acto legislativo, absteniéndose de legislar de manera exhaustiva y se limita a establecer los elementos esenciales dejando al mismo tiempo la tarea de concretarlos a la Comisión. Al limitar, en particular, el efecto retroactivo de una autorización de perfeccionamiento activo, la disposición impugnada no modifica una norma esencial del código aduanero. Al limitar, en particular, el efecto retroactivo de una autorización de perfeccionamiento activo la disposición impugnada se limitó a aplicar la regla de interpretación estricta de las excepciones a ese principio y, de este modo, a contribuir a la protección de los intereses financieros de la Unión. Por otro lado, el Reglamento Delegado 2015/2446 expone las razones por las que conviene determinar las fechas de entrada en vigor de las decisiones relativas a la aplicación de la legislación aduanera, de modo que la Comisión cumplió la exigencia de motivación. El grado de detalle de la motivación del Reglamento Delegado 2015/2446 debía ser tanto menor cuanto que la disposición impugnada se había adoptado en un contexto bien conocido por los operadores económicos interesados, puesto que, en esencia, perpetuaba el estado del Derecho anterior. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que su examen no ha puesto de manifiesto ningún dato que pueda afectar a la validez del art.172.1 y 2, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión.

(TJUE de 20 de noviembre de 2025, asunto C-617/24)



TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

STS: no es compatible con los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad del IVA negar la exención relativa a las exportaciones de viajeros por el incumplimiento del procedimiento de reembolso

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones. Exportaciones. Entregas en régimen de viajeros. Reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

La recurrente se dedicaba a la venta al por menor de artículos de joyería, relojería y bisutería, de modo que vendía sus productos a clientes residentes fuera del territorio de la Unión Europea, sin proceder al cobro de la cuota del IVA repercutido de cada una de las entregas de bienes que efectuaba. A partir de aquí, la mercantil esperaba a recibir la factura diligenciada por la aduana para consignar en el libro registro del IVA repercutido un asiento negativo por la cuota de IVA correspondiente a la factura de cargo expedida anteriormente, con la finalidad de compensar la cuota de IVA repercutido. No se cobraba directamente al cliente la cuota del IVA repercutido cuando se hacía la entrega de los bienes, limitándose a cobrar solamente un importe que corresponde a la base imponible de la factura expedida por la sociedad. Posteriormente, la sociedad recibía de sus clientes las facturas diligenciadas por la aduana del viajero para acreditar que dichas mercancías habían salido ya de la Unión Europea. Esta forma de proceder contradice la normativa interna que ha sido aprobada, pues ignoraba el procedimiento de reembolso que se menciona en el art. 21.2º.A.a) Ley IVA, cuando señala que la exención de las entregas de bienes a viajeros se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones. La Administración tributaria niega la aplicación de la exención en base a que el procedimiento de devolución de las cuotas de IVA repercutidas no se ajustó a los requisitos reglamentarios para el reembolso, no cuestionando que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad; que los bienes salgan efectivamente del territorio de la Comunidad; y que no constituye una expedición comercial. El recurrente estima que el cumplimiento de un determinado procedimiento de reembolso establecido no constituye un requisito material imprescindible para la aplicación de la exención conforme a la Directiva, que no puede quedar condicionada al cumplimiento de un procedimiento concreto, más allá de aquel que garantice el cumplimiento de los requisitos de fondo expuesto su art. 147 y, asimismo, que garantice la correcta recaudación. Por otro lado, el TJUE ha manifestado que no cabe denegar su aplicación de forma automática por el incumplimiento de requisitos formales, cuando consta acreditado el cumplimiento de los requisitos de fondo exigibles y la recurrente estima vulnerados los principios de prohibición del enriquecimiento injusto, neutralidad fiscal del IVA, seguridad jurídica y proporcionalidad. El Tribunal considera que cuando la recurrente cumplió con los requisitos materiales de la exención, atendió a la obligación de repercusión e ingreso del IVA correspondiente, presentó las declaraciones correspondientes, sin que se hubiera constatado la existencia de ningún fraude fiscal ad hoc no puede conllevar automáticamente la pérdida del derecho a la exención el no haber exigido el reembolso, pues ello resultaría contrario al principio de proporcionalidad y se infringiría el principio de neutralidad. La Administración no sanciona dicho incumplimiento formal señal inequívoca de tal incumplimiento no pusiera en peligro el cumplimiento de la finalidad de la Directiva IVA y no ha existido enriquecimiento del contribuyente. El incumplimiento del procedimiento no causó ningún perjuicio a la Agencia Tributaria, ni riesgo de fraude o incorrecta recaudación. Podría plantearse la existencia de sanción en aquellos supuestos en los que no se hubiera ingresado el IVA y que además no existiera prueba acreditativa de que las mercancías salieron del territorio de aplicación del impuesto, pero en el presente caso las cosas no son así, debido a que los bienes sí salieron de dicho territorio. Habiendo salido los bienes del territorio de aplicación el impuesto no puede considerarse que en esas operaciones debía repercutirse el IVA y, por lo tanto, debían ser tratadas como operaciones interiores, de suerte que se impidiera la deducción del IVA repercutido en las entregas. La procedencia de considerar las operaciones realizadas como operaciones exentas, implica -en tanto en cuanto son “exenciones plenas”- la deducción de la totalidad del IVA soportado en la compra. Por tanto, el Tribunal fija la siguiente doctrina: «La exigencia de que la exención del IVA en las entregas de bienes a viajeros se haga efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones no constituye un requisito material para el disfrute de dicha exención. No resulta compatible con el principio de neutralidad fiscal del IVA ni del principio de proporcionalidad negar la exención relativa a las



exportaciones de viajeros prevista en el art.21 Ley IVA y art.9 Rgto IVA al cumplimiento del procedimiento de reembolso en los términos establecidos reglamentariamente cuando no ha existido enriquecimiento del contribuyente, ni riesgo de fraude o incorrecta recaudación, y, además, no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias.»

(STS de 31 de octubre de 2025, recurso n.º 6833/2023)

El TS confirma que la pretensión de obtener la devolución de IVA que no pagó, aunque improcedente no puede constituir fraude en el sentido típico del art.305 CP, pues no se atisba dónde se encontraría el engaño o ardid

Delitos contra la Hacienda Pública. IVA. Necesidad de defraudación.

En el procedimiento abreviado ante el Juzgado de Instrucción nº 47 de Madrid, seguido ante la Audiencia Provincial de Madrid, se dictó sentencia absolutoria para los acusados como responsables de un delito contra la Hacienda Pública. Mediante escritura pública formalizaron una ampliación de capital por la que las sociedades del grupo controlado por uno de los acusados realizan aportaciones no dinerarias de capital a otra sociedad, consistentes en la entrega de unos inmuebles generando a la vez, unas cuotas de IVA a soportar por la adquirente, que solicitó la devolución de la cuota de IVA generado que fue denegada por la AEAT, al constarle que no se había abonado por el obligado tributario el IVA derivado de las operaciones. La tesis de la AEAT consistía en que la solicitud de la devolución del IVA, era fraudulenta, porque la operación relativa a las aportaciones no dinerarias de capital se trataba de una operación simulada, con la idea de generar un IVA a compensar o devolver en ejercicios siguientes, que se materializó en la solicitud de 2015. Consistiría en una operación ficticia a fin de generar de manera espuria el hecho imponible del que derivaría la ulterior y fraudulenta solicitud de devolución. Se somete a la consideración del Tribunal la revisión de una sentencia absolutoria en la instancia y confirmada en apelación. La revocación pretendida por la Abogacía del Estado, con la condena del absuelto, mediante el recurso de casación solo resulta posible si el gravamen en que se basa adquiere una sustancial dimensión normativa. En el caso, la sentencia recurrida es exhaustiva en el juicio de revisión que le corresponde sobre la motivada valoración de la prueba que realiza la de instancia, debiendo centrarse nuestro cometido de control casacional en el examen de la racionalidad de la motivación realizada por el tribunal de apelación, a la que no cabe poner reproche alguno. No habiéndose dado por probado el carácter simulado de las operaciones, aunque otro fuera el criterio de la AEAT, y expuestas las razones de ello en la sentencia de instancia y ratificada en la sentencia de apelación, no ha de entrar en más consideraciones este Tribunal para desestimar el segundo motivo de recurso formulado al amparo del art. 852 LECrim, en que la queja es por irracional valoración de la prueba. El recurrente aduce que se deberían introducir lo que considera que son unos elementos nuevos, que definirían el fraude que precisa el tipo contemplado en el art. 305 CP, no recogidos en los hechos probados, que acreditarían la voluntad de engaño por parte del acusado, sobre los que desarrolla sus consideraciones para llegar a la conclusión de que concurren todos sus requisitos, y lo hace a base de la valoración de la prueba que él mismo propone, en cuya dinámica no se ha de entrar. Viene recordando este Tribunal que plantear un motivo de casación por error iuris, del art. 849.1º LECrim., obliga a pasar por el más absoluto respeto a los hechos declarados probados, pues se trata de un motivo sustantivo penal, que solo tolera una revisión sobre el juicio de subsunción que corresponda al *factum* de la sentencia cuestionada. Las sentencias que nos han precedido afirman que no existe la intención defraudatoria que exige el tipo, y es que la conducta que en él se describe ni siquiera equivale a cualquier conducta irregular, como puede ser el fraude de ley. En este caso no se aprecia fraude de ley en la actuación del acusado y ni siquiera se consideró que hubiera existido simulación alguna en las operaciones que realizó, por lo que se debe ratificar el pronunciamiento absolutorio que viene de la instancia. El relato histórico de la sentencia de instancia, desde el momento que no recoge simulación alguna en las operaciones que describe, requisito indispensable según la jurisprudencia tanto constitucional como de esta Sala, no contiene los elementos para ser subsumido en el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP, que es a partir del que se pretende la condena, aunque sea en relación con los arts. 92 y 97 Ley IVA. Dice la sentencia de instancia que “no acreditándose el carácter simulado de la transmisión aflora la tesis alternativa sostenida por la Abogacía del Estado al modificar sus conclusiones provisionales, consistente en que, aun cuando la transmisión fuera lícita, existiría el fraude, por pretender obtener la devolución de un IVA que no se había abonado”, y explica más adelante: “... la pretensión de obtener la devolución por parte del contribuyente que no pagó, por más que pueda estimarse improcedente no puede constituir fraude en el sentido típico del art.305 CP, pues no se atisba dónde se





encontraría el engaño o ardid”, argumento que se encuentra en línea con la cita de la STC 120/2005, y que nos lleva al punto de salida, como es que, para la subsunción de los hechos en el referido delito, se precisa un cierto componente de ardid o engaño, que no aparece en los hechos probados.

(STS de 28 de junio de 2025, recurso n.º 7277/2022)

El TS traslada al TJUE en dos cuestiones prejudiciales sus dudas acerca de la compatibilidad del Impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial (IEONA) con el Derecho de la Unión

CC.AA. Cataluña. Tributos propios. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial. Planteamiento de cuestiones prejudiciales.

La recurrente solicitó la rectificación de su autoliquidación del IEONA alegando la infracción de la Directiva 2003/96/CE, por contravenir la obligación impuesta a los Estados miembros en su art. 14.1 b) de eximir de tributación los suministros de productos energéticos utilizados en la aviación comercial; la infracción del art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE de impuestos especiales para el establecimiento de gravámenes indirectos adicionales al IVA y los Impuestos Especiales armonizados, pues el IEONA es un impuesto de naturaleza indirecta, sujeto a dicha Directiva y la infracción de la libertad de establecimiento regulada en el art. 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, aplicable a las entidades establecidas en Noruega. Dicha solicitud fue denegada, así como también fue desestimado su recurso ante el TSJ de Cataluña, frente a la que dedujo el recurso de casación, que fue estimado por STS de 14 de julio de 2022, recurso n.º 7896/2020, dónde se fijaba como doctrina la idoneidad del procedimiento de rectificación de autoliquidación cuando el contribuyente considere que el ingreso es indebido por contravención de la Constitución o del Derecho de la Unión Europea, y acordó la retroacción de las actuaciones al Tribunal de instancia. De vuelta las actuaciones a la Sala de instancia, se dictó sentencia estimatoria el 17 de abril de 2023, pero por argumentos distintos a los que invocó la recurrente en su demanda y que eran esencialmente coincidentes con los que alegó con ocasión de la rectificación de la autoliquidación. Todos los argumentos de la parte no tratados por la sentencia de instancia, giraron en torno a la compatibilidad del IEONA con el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y el régimen general de los impuestos especiales, por lo que resulta crucial conocer la interpretación de la normativa de la Unión para resolver si el IEONA es o no conforme a Derecho. Considera el Tribunal que el IEONA es un impuesto con declarada finalidad extrafiscal cuya previsión del objeto, hecho imponible y cuantificación guarda importantes analogías, con el impuesto sueco analizado por la sentencia Braathens, que consideró que un impuesto ecológico que grava las emisiones contaminantes causadas por el tráfico aéreo interior de Suecia de carácter comercial era contrario al art. 8.1.b) de la Directiva 92/81, el cual prevé la exención obligatoria del impuesto especial armonizado por lo que respecta a los hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación aérea distinta de la navegación aérea de turismo privado. El parecido con el Impuesto sueco es relevante tanto por el método de cálculo, el periodo relevante y su cuantificación. El IEONA a pesar del silencio de la Ley 12/2014 sobre su naturaleza jurídica, tiene todas las características de un impuesto indirecto, puesto que gravan el consumo, en este caso, de un determinado combustible fósil, lo que nos sitúa dentro del marco objetivo de la Directiva 2008/118 relativa al régimen general de los impuestos especiales. A pesar de la aludida finalidad extrafiscal del IEONA de «contribuir a la mejora y la preservación del medio ambiente», el régimen jurídico del tributo no permite apuntar los mecanismos para garantizar esa finalidad específica que dice perseguir y que lo haría compatible con el marco de la Directiva [Vid., STJUE 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12], pues ni la configuración del impuesto, su estructura, el hecho imponible o su cuantificación nos permiten establecer un concreto mecanismo de afectación y en la cuantificación de la base imponible se incurre en una contradicción con la finalidad buscada. La STS de 13 de junio de 2025, recurso n.º 3134/2023, se confirmó la compatibilidad del Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica con el Derecho de la Unión Europea debido, entre otras razones, a que no teníamos constancia de que fuera el consumidor quien soportara íntegramente el peso económico de ese impuesto, de acuerdo con la STJUE 3 de marzo de 2021, C-220/2019, Promociones Oliva Park, y tras constatar que no existía un mecanismo formal de repercusión, resultaba insuficiente «[u]n incremento del precio de la energía y por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales [...]». Por el contrario, tanto en el IEONA como en el Impuesto sueco, cada compañía aérea tiene la posibilidad de trasladar la totalidad del coste del impuesto al consumidor final incrementando el precio del billete en función del número





de pasajeros o de la capacidad de la aeronave. Estas razones provocan las dudas sobre la compatibilidad y el correcto encaje del IEONA dentro del marco del Derecho de la Unión, y por ello debe suspenderse el presente recurso de casación, y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales: (i) Si el art. 14.1. b) de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que obliga a los Estados a eximir de tributación a la aviación comercial, debe interpretarse con arreglo a la STJUE de 10 de junio de 1999, Braathens, asunto C-346/97, en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la introducida por la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Parlamento de Cataluña, en virtud de la cual se sujeta a tributación la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos durante las fases de LTO, aterrizaje y despegue. (ii) Si el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, relativa al régimen general de los impuestos especiales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la introducida por la Ley 12/2014, por la que se sujeta a tributación la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos durante el ciclo LTO, aterrizaje y despegue, por tratarse de un impuesto especial sobre el consumo sin finalidad específica.

(ATS de 11 de noviembre de 2025, recurso n.º 5827/2023)

El TS, manteniendo su doctrina, confirma la legalidad de la tasa por dirección e inspección de obras, pues la regulación del Decreto 137/1960 no incumple los principios de reserva de ley y de equivalencia

Tasa por dirección e inspección de obras. Principio de equivalencia. Reserva de ley y de equivalencia de la cuota con el coste real o previsible del servicio prestado.

La STS de 17 de mayo de 2003, recurso n.º 254/2001, ya corroboró que la liquidación efectuada al amparo de lo establecido en el Decreto 137/1960 respetaba el principio de legalidad. La disp.trans. primera de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 diciembre 1958 preceptuó que los tributos de la expresada naturaleza existentes en aquella fecha y que no hubieran sido establecidos por una Ley quedarían suprimidos a no ser que se convalidaran, con o sin modificación, en el plazo de seis meses, contados desde la entrada en vigor de dicha Ley. Por Decreto-Ley de 9 junio 1959 se prorrogó el plazo anterior de convalidación hasta el 31 de diciembre de 1959. El Decreto 2306/1959, de 24 diciembre, convalidó, sin modificación de sus bases, tipos de gravamen y tarifas, entre otras, las siguientes tasas del Ministerio de Obras Públicas: canon de regulación de los ríos y tarifas de riego y de prestación de trabajos facultativos de vigilancia, dirección e inspección de la explotación de las obras y servicios públicos a cargo del Ministerio. Días después se publicó el Decreto 137/1960, sobre gastos y remuneraciones en la dirección e inspección de las obras públicas. En él convalida o legaliza la tasa, se dispuso que las materias reguladas en su Título Primero (objeto imponible, sujetos obligados, bases y tipos de gravamen, devengo y destino) sólo podrían modificarse mediante Ley votada en Cortes, lo que demuestra que el principio de legalidad fue respetado. Además, este Tribunal Supremo ha mantenido de forma unánime y consolidada la doctrina de que el indicado Decreto respeta el principio de legalidad y es conforme a derecho. En consecuencia, desde la perspectiva del derecho vigente cuando se dictó el Decreto 137/60 su legalidad es indiscutible. La legislación actual sobre la materia no sólo no ha derogado las tasas existentes conforme a la normativa anterior, sino que ha dispuesto su pervivencia hasta que su objeto se regule mediante ley. Ello significa, lisa y llanamente, que los principios de la Ley 8/1989, si están en contradicción con los que rigen las tasas cuya vigencia reconoce, resultan inaplicables a los conflictos que con ocasión de su exacción se produzcan, lo que implica que no se puede discutir la legalidad de la tasa regulada en el Decreto 137/1960 desde la perspectiva de la Ley 8/1989 y los principios que informan esta Ley, pues reconoce que su ámbito de aplicación no alcanza a aquellas tasas. En dicha sentencia además se resolvía que no existía lesión del principio de no confiscatoriedad, criterio que debemos reiterar en el caso ahora enjuiciado, pues no hay probado dato alguno del que pueda inferirse la desproporcionalidad de los criterios establecidos en el Decreto al cuantificar la tasa. Tampoco existe infracción de lo dispuesto en el art. 20 de lo establecido en la Ley 8/1989, pues la necesidad de elaborar una memoria económico-financiera se refiere a “toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación de la cuantía de la preexistente”, lo que no ocurre en el caso de autos, pues los criterios de cuantificación son establecidos directamente por una norma, que fue convalidada, no habiendo considerado necesario el legislador modificarla. La Sala confirma la vigencia de la tasa por gastos y remuneraciones en dirección e inspección de las obras -regulada por el Decreto 137/1960-, normativa que no incumple los principios de reserva de ley y de equivalencia.

(STS de 6 de noviembre de 2025, recurso n.º 937/2024)

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

Resulta igualmente procedente la liquidación de la consolidación del dominio sobre unas cuentas corrientes que ya no existen en el momento del fallecimiento del usufructuario

ISD. Normas especiales. Derechos reales y consolidación de dominio. Extinción del usufructo.

En este caso, se recurre la liquidación por el concepto “mortis causa”, con motivo de la consolidación de dominio producida tras el fallecimiento de la usufructuaria, el 9 de mayo de 2020. El causante del que deriva el desmembramiento había fallecido el día 9 de noviembre de 2007. La recurrente, que era la nuda propietaria e hija de la usufructuaria, alega lo siguiente: (i) la prescripción del derecho a liquidar la consolidación del dominio; (ii) la aplicación de las reducciones y bonificaciones pendientes, por vivienda habitual y por parentesco por base imponible insuficiente; y (iii) y que no se puede aplicar la liquidación de la consolidación del dominio sobre saldos de cuentas corrientes inexistentes en el momento de la extinción del usufructo. Respecto a la primera cuestión, recuerda el Tribunal que no se puede iniciar el plazo para determinar la deuda tributaria que corresponde abonar al nudo propietario cuando consolida el dominio, sino desde el momento en que se produce el hecho que genera la extinción del usufructo, como ha sido en este caso, el fallecimiento de la usufructuaria, madre de la actora. En relación a la segunda, la actora ni puede aplicar la reducción vigente en el momento de la consolidación, y además, en la autoliquidación presentada con motivo del fallecimiento de su padre, cuando adquirió la nuda propiedad, ya hizo uso de la cantidad que le correspondía por las reducciones. Por último, en cuanto a que no se puede aplicar la consolidación de dominio sobre saldos de cuentas corrientes inexistentes, no debe olvidarse que nos encontramos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio. Ello determina que la tributación de la consolidación de dominio será igualmente operativa, aunque recaiga sobre bienes que ya no existan en el momento de la consolidación, pero sobre los cuales sí se adquirió la nuda propiedad. [Vid, STS de 23 de julio de 2020, recurso n.º 2391/2019 y STS de 16 de febrero de 2024, recurso n.º 8674/2022].

(STSJ de Galicia de 15 de julio de 2025, recurso n.º 15659/2024)

Inadmisión de una serie gastos por no acreditar su correlación con la actividad profesional de abogado y culpabilidad atendiendo a las circunstancias personales del contribuyente y su intencionalidad en la comisión de la infracción

IRPF. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Gastos no deducibles.

En este caso, el recurrente está dado de alta en el epígrafe 731 del I.A.E “Abogados”, que recurre la liquidación practicada por la AEAT motivada por la inadmisión de una serie de gastos como deducibles en la determinación del rendimiento neto de su actividad económica, en régimen de estimación directa. Recuerda la Sala, que corresponde al contribuyente probar que los gastos, cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, están correlacionados con la actividad profesional en el sentido de estar dirigidos a mejorar el resultado de la misma, directa o indirectamente, de presente o de futuro, además de hallarse debidamente contabilizados y, por supuesto, de haberse realizado efectivamente. En este caso, no ha presentado prueba de dicha afectación exclusiva, sin negar que se pueda utilizar para llevar a cabo los desplazamientos necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, pero no basta con demostrar la necesidad de utilización del vehículo para los desplazamientos al lugar de trabajo o a aquel en que se desarrolla la actividad profesional, puesto que en el IRPF sí es imprescindible la afectación exclusiva del mismo. Por lo que se refiere a los gastos de combustible, ni siquiera la afectación exclusiva del vehículo a la actividad conllevaría la deducibilidad de dichos gastos a falta de una prueba que vincule los mismos con el vehículo de que se trata y con la actividad profesional a la que sirve. Dicho de otro modo, para su deducibilidad, sería necesaria la demostración de que los desplazamientos a que responden tales gastos fueron de ese vehículo, descartándose así los que se pudieron haber producido con vehículos diferentes destinados



a la utilización privada del interesado y de otras personas. Los gastos soportados únicamente en facturas sin destinatario o tiques resultan insuficientes como medio de prueba para acreditar su deducibilidad, es decir, para justificar la vinculación de los gastos a la actividad profesional desarrollada. En relación con los gastos de vestuario al no tratarse de vestuario exclusivo para el desarrollo de la labor profesional -como pudiere ser un “uniforme” o un “mono”-, es evidente que es susceptible de utilización privada, por lo que no cabe aceptar su deducción. En cuanto al teléfono móvil, se exige acreditación de uso exclusivo para la actividad profesional. Respecto a los gastos del inmueble, el recurrente no tiene dado de alta ningún inmueble como afecto en todo o en parte a la actividad profesional ni ha acreditado nada al respecto, y ello determina que no se admitan los gastos relacionados (gas, limpieza, teléfono, agua, comunidad, etc.), al no quedar demostrado que la actividad se realice en dicho inmueble. Además, el certificado del Colegio de Abogados no puede acreditar por sí solo el ejercicio de la actividad en el inmueble. La AEAT motiva la culpabilidad con referencia a las circunstancias personales del contribuyente y a la intencionalidad en la comisión de la infracción, lo que resulta suficiente para colmar las exigencias de motivación anteriormente expuestas.

(STSJ de Madrid de 23 de octubre de 2025, recurso n.º 446/2023)

No procede aplicar la regla de no sujeción en TPO a los excesos de adjudicación derivados de condominios creados artificiosamente para pocos meses después extinguirlos con una desproporción enorme en la atribución de cuotas

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Excesos de adjudicación. Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación relativa.

La sucesión de hechos, consistentes en las dos escrituras suscritas por el reclamante, al adquirir primero el 10% del bien, y al poco tiempo, el 90% restante, es suficiente prueba indiciaria para considerar la existencia de simulación, y motivar la tributación por el verdadero negocio jurídico de adquisición de inmueble sujeto a TPO, tal y como se ha hecho constar en la motivación de la liquidación. Así, el día 26 de febrero de 2019, el recurrente adquirió un 10% del inmueble en cuestión, perteneciendo el 90% restante a la vendedora. El 22 de mayo de 2020 se formalizó la “Escritura de Cese de proindiviso” relativa a dicho inmueble, en virtud de la cual se adjudica al recurrente en pleno dominio y como cuerpo cierto, y que indemniza a la copropietaria con la suma de 135.000,00 euros. En sentido estricto, sí ha existido un condominio durante quince meses, sin datos sobre la constitución y disolución del mismo. Recuerda el Tribunal que los supuestos de creación y extinciones exprés de condominios con cambio de la titularidad global del bien en pocos meses, y sin una explicación clara sobre la razón la motivación de crear en común una comunidad, que se va a disolver en poco tiempo, han sido analizados en la sentencia n.º 218/2018, de fecha 15 de marzo de 2018, rec. n.º 1324/2015, en la que se señala que no es suficiente con la invocación por el interesado del artículo 1.062 CC para que la operación efectuada esté amparada por la excepción a la sujeción del art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), dado que es necesario acudir a la esencia o causa del negocio concertado, y a tal fin reviste una utilidad inapreciable los antecedentes y actos coetáneos y posteriores de quienes practican la operación gravada. Este es el supuesto analizado en el presente caso, en el que se crea artificiosamente un condominio para pocos meses después extinguirlo con una desproporción enorme en la atribución de cuotas, recibiendo precisamente la parte que menos participación tenía en el inmueble, la totalidad del mismo, transmutando la propiedad, lo cual, debe tributar por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

(STSJ de Madrid de 20 de junio de 2025, recurso n.º 1306/2023)

