

## SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 al 31 de mayo 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 admite la declaración en aduana simplificada cuando, en el momento en que se importan mercancías en el territorio aduanero de la Unión, solo se conoce su precio provisional y el precio final es desconocido en ese momento**

*IVA. base imponible. Subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible. Servicios de transporte público colectivo.*

Una sociedad que opera en el ámbito del transporte de viajeros está barajando la posibilidad de celebrar, en condición de operador, contratos de prestación de servicios de transporte público colectivo siendo la otra parte del contrato una entidad local, que tendría la condición de organizador del transporte público colectivo. Esta sociedad obtendría ingresos de la venta de billetes de transporte, cuyo precio sería determinado por el organizador. Como ese modo de financiación no sería suficiente para cubrir los gastos de esa actividad, también recibiría del organizador una compensación. El contrato que se celebre con el organizador establecerá la forma de pago de la compensación, cuyo fundamento es el resultado económico negativo derivado de dicha actividad, y especificará el importe máximo de la compensación para un período determinado. La sociedad solicitó un acuerdo tributario previo a la Administración tributaria para saber si la compensación de las pérdidas dimanantes de la prestación de servicios de transporte público colectivo constituye un ingreso sujeto al IVA, pues en su opinión la compensación no incrementaría la base imponible, puesto que no influye directamente en el precio de los servicios prestados, sino que constituye una contribución al conjunto de los gastos de la actividad prevista. Sin embargo, el acuerdo tributario previo se mostró disconforme con esta opinión y fue recurrido. Según el órgano jurisdiccional no cabe duda de que en el asunto de que conoce la compensación prevista no tiene por objeto un servicio individualizado destinado a los beneficiarios de ese servicio, pero la compensación reduce el precio que los beneficiarios deben pagar, ya que, sin ella, el precio de los billetes comercializados por el operador del servicio de transporte público debería fijarse a un nivel mucho más elevado. Además, la compensación no es una prestación económica destinada al conjunto de las actividades de ese operador, sino que está relacionada únicamente con la actividad de transporte público de este y el hecho de que la compensación prevista se fije a tanto alzado y sobre una base anual no parece tener una importancia decisiva para determinar si esa compensación forma parte de la base imponible del IVA. Lo mismo cabría decir del hecho de que el precio de los billetes y el importe de eventuales tarifas reducidas sean determinados por el organizador, y no por el operador, puesto que esos elementos se definen igualmente en el contrato celebrado entre ellos y tienen una incidencia en la determinación del importe de la compensación. Considera el Tribunal de Justicia que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el art.73 de la Directiva del IVA y la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado. En el caso de autos, los servicios de transporte público colectivo de que se trata en el litigio principal se prestarían sobre la base de un contrato celebrado entre una entidad local, que,





actuando como organizador, fijaría el precio de los billetes, y la sociedad que actuaría como operador. Como los ingresos generados, entre otros conceptos, por la venta de los billetes serían insuficientes para cubrir los gastos de esos servicios, la entidad local abonaría a la sociedad una compensación a tanto alzado, cuyo importe no podrá ser superior al correspondiente al resultado económico negativo derivado de dichos servicios, y, en cualquier caso, un importe máximo fijado para un período determinado. En el caso que nos ocupa, los servicios de transporte público colectivo no benefician a personas que pueden ser identificadas con claridad, sino a todos los pasajeros potenciales. Además, la compensación se calcula sin tener en cuenta la identidad y el número de usuarios del servicio prestado, por el ello el art. 73 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una compensación a tanto alzado abonada por una entidad local a una empresa que presta servicios de transporte público colectivo y destinada a cubrir las pérdidas que puedan sufrirse al prestar esos servicios no está incluida en la base imponible de dicha empresa.

(TJUE de 15 de mayo de 2025, asunto C-782-23)

## TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

### El TS reitera de nuevo su doctrina sobre la potestad prevista en el art 13 LGT de calificación del negocio, acto o hecho con transcendencia tributaria, y anula el ensanchamiento por la Administración de esta potestad más allá de sus límites

*IS. Exención de rentas obtenidas en el extranjero. Transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Aplicación e interpretación de las normas. Conflicto en la aplicación de la norma.*

La Inspección de la AEAT, así como la Sala de instancia -en una sentencia que adolece de cierto laconismo a la hora de fundamentar jurídicamente el fallo desestimatorio- consideran que los rendimientos obtenidos por la sociedad recurrente como resultado de la inversión en las acciones de la compañía luxemburguesa y la venta del inmueble en París no son susceptibles de ser calificados como participación en los fondos propios de una entidad no residente (conforme a lo que aparenta ser, pues ha habido una efectiva adquisición de acciones que representan el 5 por 100 del capital) que ejerza una actividad en los términos del art. 21 TRLIS, con derecho a la exención por doble imposición; ni persigue el ejercicio de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles. La sentencia recurrida sostiene que la auténtica naturaleza de los ingresos obtenidos dimana de la cesión a terceros del capital propio para obtener un rendimiento financiero, como consideró la Inspección al regularizar. Tal calificación lleva consigo que la liquidación practicada por la Inspección rechaza la exención del art. 21 TRLIS en cuanto a los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la compañía luxemburguesa, por considerar que se trata de rendimientos de un activo financiero, consistente en la cesión a terceros de capitales propios y no de una participación en los fondos propios de entidades no residentes. Este es el núcleo de la decisión contenida en la sentencia, idéntico al derivado de la actividad impugnada. La sentencia es sumamente escueta y no abunda en la exposición de razones jurídicas que expliquen cuál es la causa determinante para confirmar el criterio de la Administración. Se limita a la afirmación apodíctica de que estamos ante un activo financiero, esto es, un producto de inversión ofrecido por el Banco, lo que lo excluiría de la consideración como cesión de capitales propios de la inversión y, por ende, la negativa a reconocer la deducción del art. 21 TRLIS. Considera la Sala que el modo de razonar de la Administración parte de una confusión entre las ideas de causa del negocio jurídico y otro concepto de menor calado, el de la intención o propósito económico que preside su celebración. Lo que implícitamente se niega como base de la regularización: que las dos calificaciones presentadas como antagónicas por la Sala a quo son conceptualmente compatibles: la participación en fondos propios de entidades no residentes y la inversión financiera a que se puede aspirar con ella. El hecho de que un sujeto de derecho hubiera adquirido acciones representativas del 5 por 100 del capital social de la sociedad luxemburguesa -de forma lícita, pues nada hay de anómalo, ni se denuncia como tal, en el negocio societario emprendido- le incorpora al concepto de participación en fondos propios y, con ello, al supuesto de hecho de la





deducción por doble imposición del art. 21 TRLIS. El propósito de lucrarse con la venta de las acciones o con la obtención de dividendos no desmiente la condición de inversión financiera, o como producto financiero, si se quiere. No cabe conceptualmente imputar la realización de una especie de negocio anómalo, pero si lo fuera, es decir, aun aceptando como sustento argumentativo que se hubiera dado esa ideación y ejecución fraudulenta, la aplicación del art. 13 LGT (calificación) no basta por sí sola, como vamos a razonar, para corregir la pretendida anomalía negocial. Al efecto, procede una remisión íntegra a nuestra jurisprudencia, tomando como punto de partida la esencial STS de 2 de julio de 2020 recurso n.º 1433/2018- que niega la posibilidad de la Administración de recalificar rentas al amparo del art. 13 LGT. En este caso considera la Inspección y también la sentencia recurrida que el designio impulsor de la creación e instrumentalización de la sociedad luxemburguesa por el banco y por los adquirentes de las acciones lleva consigo, de modo inherente, la realización efectiva de una serie encadenada de negocios jurídicos distintos de los aparentes, encaminada a la obtención fraudulenta de una exención por doble imposición a la que, no haber obrado así, no se habría tenido derecho. Esa calificación, que se ampara formalmente en el art. 13 LGT, haciéndolo objeto de una interpretación extensiva hasta la desmesura, en realidad lo que hace es, incurriendo precisamente en la conducta que critica al administrado, burlar el art. 15 LGT, de aplicación al caso -en la perspectiva de la Inspección-, pues la operativa que ésta describe conduce de modo bastante claro a la idea del fraude de ley -ahora conflicto en la aplicación de la norma, figura, con la que cabría admitir ciertas diferencias de concepto- del art. 15 LGT, teniendo en cuenta la no intercambiabilidad de las cláusulas antifraude o potestad de recalificación de los arts. 13, 15 y 16 LGT. La STS de 2 de julio de 2020 constituye el punto de partida de una doctrina jurisprudencial de extraordinaria importancia para dotar de seguridad jurídica la aplicación administrativa y judicial de las cláusulas antielusión previstas con carácter general en la LGT. Doctrina constante y reiterada de esta Sala, pues la sentencia impugnada, aun expresado de un modo poco preciso, acepta la premisa justamente contraria, la de que las figuras de la calificación y el conflicto en la interpretación de la norma (arts. 13 y 15 LGT) devienen intercambiables, electivas y fungibles, pues sobre la base más que evidente de que la Inspección consideraba el conjunto negocial descrito como revelador de una conducta fraudulenta -como ha evidenciado la transcripción parcial del acuerdo de liquidación-, no obstante ello, considera adecuado y suficiente para neutralizar los efectos favorables a que conduciría la aplicación de la norma de cobertura (el art. 21 TRLIS), no la apertura y seguimiento del procedimiento especial para la declaración de conflicto (art. 15 LGT), sino el de mera calificación (art. 13 LGT), ejercitado impropia y abusivamente. La jurisprudencia constituye la directa continuidad de la que este Tribunal Supremo ha venido estableciendo en sentencias precedentes: Las instituciones jurídicas, entre ellas las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art. 13 LGT, de calificación de un negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización aquí llevada a efecto. La Administración tributaria no puede, con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 21 TRLIS y 13 LGT, sin acudir a las normas generales antielusión reguladas en los arts. 15 y 16 LGT -pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparentemente concebido- desconocer la actividad económica formalmente llevada a cabo y calificar el negocio jurídico como un producto financiero consistente en la cesión a terceros de capitales propios y sus rendimientos como procedentes de un activo financiero y no como la participación en los fondos propios de entidades no residentes. En otras palabras, ante la constatación por la propia AEAT de que el conjunto negocial diseñado y ejecutado persigue una finalidad elusoria fiscal mediante la realización de actos jurídicos artificiosos, era indeclinable la apertura del procedimiento previsto en el art. 15.2 LGT mediante la emisión del informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el art. 159 de esta ley y la declaración correspondiente, en su caso. En los términos debatidos, no cabe negar la exención por doble imposición internacional prevista en el art. 21 TRLIS, en relación con los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la entidad luxemburguesa, dada la falta de justificación del hecho determinante de la denegación, la de que no son dividendos derivados de la participación en los fondos propios de entidades no residentes. Por tanto, la AEAT ha actuado bajo el amparo formal de la facultad de calificación jurídica (art. 13 LGT) en un caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sin haber seguido el procedimiento que prevé al efecto el art. 15.2 LGT. Al no haberse recabado el informe preceptivo y vinculante, se ha infringido un trámite sustancial del procedimiento que conlleva su infracción total y absoluta y, por ende, la nulidad de pleno derecho del acto cuestionado en la instancia (art. 217.1. e) LGT).

(STS de 29 de abril de 2025, recurso n.º 5769/2023)



## ◀ El TS reitera de nuevo su doctrina sobre la potestad prevista en el art 13 LGT de calificación del negocio, acto o hecho con transcendencia tributaria, y anula el ensanchamiento por la Administración de esta potestad más allá de sus límites

*IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos. Exclusión. Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación relativa.*

El recurrente realiza actividades de crianza de pollos y de cultivo de cerezas y tributa en el régimen de estimación objetiva de IRPF y en IVA tributa en el Régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (por la actividad de cultivo de cerezas) y en el régimen de estimación simplificada (por la actividad de crianza de aves). Además, es socio junto con otros, de varias sociedades. La inspección tributaria y la sentencia recurrida concluyeron que con una de ellas se efectúa una división artificial de la actividad que ejerce el propio recurrente, dado que él es quien tiene los conocimientos técnicos y lleva a cabo la ordenación de medios materiales y personales de la actividad. El propósito es no sobrepasar el límite de rendimientos íntegros establecidos en la ley para no ser excluido del régimen de estimación objetiva en IRPF y de los regímenes especiales en IVA y la sentencia recurrida concluyó que procede confirmar la existencia de simulación, pues resulta probado que el recurrente, con la finalidad de mantener su volumen de operaciones por debajo de límites excluyentes de regímenes tributarios más ventajosos, constituyó la entidad, haciendo figurar en sus declaraciones una división de actividad que no era tal, confundiendo ingresos y gastos, sin que se aprecien otros motivos económicos que lo justifiquen. La Sala entiende que la sentencia de instancia infringe los arts 11.4 Ley IRPF y 5 Ley IVA, en relación con los arts.13, 15 y 16 LGT, y la jurisprudencia reiterada de esta Sala, en tanto en cuanto admite la posibilidad de que la administración tributaria pueda modificar la tributación del recurrente en el IVA (también en el IRPF), mediante la invocación del principio de calificación del art.13 LGT, sin acudir a las normas antielusión recogidas en la propia LGT. Concretamente, apela al art. 13 LGT sin aplicar su art. 15 (conflicto en la aplicación de normas) o bien el art. 16 (simulación), siendo así que la mera actividad de calificación no da cobertura para llegar a una conclusión como la extraída por la sentencia recurrida. Si, como sostiene la sentencia impugnada, existe simulación, la Administración tributaria debería haberlo declararlo en el correspondiente acto de liquidación y, por tanto, no habiéndose obrado de ese modo, como ha sido el caso, tanto la liquidación como las sanciones asociadas a la misma son nulas de pleno derecho. La Administración tributaria no puede, con ocasión de la comprobación o inspección, sin acudir, según proceda, a lo previsto en los arts.15 o 16 LGT, entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo declarado por el obligado tributario, es decir, considerar como real una actividad diferente a la que tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la esa nueva realidad, en particular, desconociendo una actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica. En el supuesto de autos, se trataría en última instancia de una presunción, sin base legal alguna, solo soportada por la facultad de interpretar con arreglo a su verdadera naturaleza los actos sometidos a gravamen en el IRPF, en el IVA y en IS, de conflicto en la aplicación de la norma o simulación que pretendiera sustentarse en unas circunstancias que implicaban, una sujeción estricta a los mandatos legales establecidos, y además, de una presunción de fraude deducida sin las garantías y procedimiento legalmente derivados de los arts. 15 y 16 LGT. Cuando la administración ha calificado como artificiales determinadas manifestaciones de una actividad económica, es condición sine qua non invocar, en el acto de liquidación, la declaración formal y expresa, según corresponda, del conflicto en la aplicación de la norma del art. 15 LGT o de la simulación del art. 16 LGT, de manera que, si no se obra de ese modo por la administración, nos encontraríamos, como esta vez, ante una irregularidad invalidante. Las referencias a la simulación realizadas en la sentencia de instancia son la conclusión a la que llega el propio tribunal, puesto que en el acuerdo de liquidación no existe ninguna mención a esa figura antielusiva, tampoco en el acuerdo sancionador. La sentencia recurrida olvida que los mecanismos previstos en los arts.13, 15 y 16 LGT no son intercambiables entre sí, sino que cada uno de ellos tiene un espacio propio y diferenciado, lo cual está en consonancia con sus distintas consecuencias jurídicas. Realmente, la sentencia de instancia suple a la administración tributaria cuando saca a la luz, de manera expresa, un mecanismo antielusivo, la simulación, que no fue invocado, expresamente, por la recurrida en sede administrativa. En realidad, en sede administrativa no se invocó expresamente el art.13 LGT y tampoco el art. 16, ni siquiera el conflicto en la aplicación de la norma, mecanismo antielusivo que, quizás, también podría haber sido inferido por el tribunal de instancia de la actuación administrativa. Dicho tribunal de instancia, para validar la actuación administrativa ha hecho recaer el peso de su argumentación sobre la simulación. Considera la Sala que la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica. Lo relevante para nuestro enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente





e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias. Lo que se recurre en casación no es una mera y simple calificación jurídica de unas operaciones o negocios, realizada sencillamente conforme a los criterios ordinarios de la interpretación jurídica. Se trata de algo diferente, en concreto de una simulación relativa, según la sentencia de instancia. Esta requiere una declaración expresa por parte de la administración, de lo cual no existe constancia en el expediente administrativo, o quizás de la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma, en cuyo caso resulta exigible seguir un procedimiento específico, de lo cual no hay reflejo en dicho expediente. El fundamento del acto administrativo inicialmente recurrido es, aparentemente, el principio de calificación, pero realmente no lo es, como se desprende de la sentencia que se impugna, cuya ratio decidendi, verdaderamente, es la existencia de simulación parcial. El Tribunal reitera el criterio expuesto en las SSTS de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1429/2018 y 22 de julio de 2020, recurso n.º 1432/2018, así como la de 23 de febrero de 2023, recurso n.º 5915/2021, y de 22 de junio de 2023, recurso n.º 4702/2021, y en las posteriores, la última de ellas la de 29 de abril de 2025, recurso n.º 489/2025, que haciéndose eco de las anteriores, se reafirman en ellas, y a las que hemos de remitirnos, reiterando que «[...] las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art.13 LGT como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto [...]» y fija la siguiente doctrina: «La Administración tributaria no puede, sin acudir a las normas generales antielusión reguladas en los arts. 15 y 16 LGT - pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente- desconocer la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica».

(STS de 5 de mayo de 2025, recurso n.º 4066/2023)

### **El TS reitera de nuevo su doctrina sobre la potestad prevista en el art 13 LGT de calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, y anula el ensanchamiento por la Administración de esta potestad más allá de sus límites**

*Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. Comisiones pagadas por los clubes de fútbol en nombre de los jugadores a los agentes que les representan.*

Mediante el presente recurso se trata de determinar si la “Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el art. 13 LGT en supuesto como el presente, donde atribuye la consideración de pagos satisfechos por los servicios prestados por los agentes o representantes a los futbolistas a las cantidades abonadas por un club de fútbol a dichos agentes o representantes en concepto de servicios por la contratación de jugadores”. La actuación de la Inspección, negando realidad al contrato de prestación de servicios suscritos entre el Club y los agentes, entiende el TEAC, es consecuencia del ejercicio de la facultad de calificación. La Audiencia Nacional en la sentencia recurrida parece ir más lejos que el propio TEAC al afirmar, con base a dichas sentencias, que de la documentación aportada parece inferirse “la concurrencia de simulación absoluta, en tanto que los servicios prestados al jugador por IMG al FCB, serían en realidad servicios prestados al jugador, pues con la operación simulada se permitió el FCB satisfacer unas cantidades entra a su jugador evitando realizar la correspondiente retención a ingresar en el Tesoro con la finalidad de abonarle unas cantidades superiores a las declaradas para, en primer lugar, ver minorada su tributación en el IRPF y, en segundo lugar, para no repercutir la cuota de IVA que no podría deducirse”. Sin embargo, pese a entender que puede haber existido simulación y, por lo tanto, que podría haberse superado el marco propio de la calificación, confirma la liquidación razonando que alcanza la misma conclusión que el TEAC, cuando “considera suficientemente acreditado....que los pagos satisfechos a los agentes en cuestión corresponden a servicios prestados por estos a los futbolistas”. Desde al menos las SSTS de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1429/2018 y 22 de julio de 2020, recurso n.º 1432/2018, la jurisprudencia de esta Sala es clara al afirmar la “no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los arts. 13 ,15 y 16 . LGT “ y en distintos pronunciamientos se ha profundizado en la figura de la calificación [Vid., SSTS de 23 de febrero de 2023, recurso n.º 5730/2021 y de 28 de octubre de 2024, recurso n.º 1409/2023, entre otras]. De la lectura de las sentencias reseñadas





se infiere que no cabe utilizar de forma indiferenciada las figuras de la calificación, la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, correspondiendo a la Administración elegir y razonar, en el ejercicio de las potestades que le atribuye la ley, cual sea la figura adecuada al caso. No cabe por ello un “ensanchamiento” de la figura de la calificación que deje vacías las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma. La calificación, tal y como viene siendo entendida por esta Sala, no es sino una parte de la fase de aplicación de una norma jurídica. En efecto, la aplicación del ordenamiento jurídico impone necesariamente: la fijación de los hechos, la selección de la norma aplicable a los mismos, la determinación del exacto significado y alcance de la norma seleccionada (interpretación) y la subsunción de los hechos en la norma (calificación). Puede ocurrir que la calificación realizada por el obligado tributario, existiendo conformidad en los hechos, no sea la adecuada, en cuyo caso el art. 13 LGT habilita a la Administración para que realice la recalificación adecuada. Pero también puede ocurrir que los hechos de los que partió el obligado tributario no sean los finalmente acreditados y, en ese caso, la Administración también está habilitada para realizar una nueva calificación acorde con los nuevos hechos probados. Lo que no es admisible es que la Administración “ensanche” la figura de la calificación más allá de sus “límites naturales”. La Sala casa y anula la sentencia recurrida porque confirma la decisión del TEAC de aplicar la calificación y cita precedentes de la propia Sala indicando que estaríamos ante un supuesto de simulación. Esta forma de proceder que relativiza o intercambia las potestades de calificación y simulación es contraria a la doctrina de esta Sala y se ha producido un “exceso” en el empleo de la figura de la calificación. O en palabras de nuestras sentencias “lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios,....este negocio es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, esta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se le atribuye una causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y agente”. No siendo lo mismo calificar o recalificar un negocio que ignorarlo y sostener la existencia de otro diferente al realizado, que es lo que en el fondo ha hecho la Administración. Por tanto, procede reiterar nuestra doctrina y afirmar que “las instituciones jurídicas o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art 13 LGT como calificación del negocio, acto o hecho con transcendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias que comportan la regularización llevada a efecto”.

(STS de 5 de mayo de 2025, recurso n.º 8599/2023)

## AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

### Para evitar la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF debe acreditarse no sólo la procedencia de los fondos aflorados sino la causa a que obedecen

*IRPF. Base imponible. Ganancias patrimoniales no justificadas. Prueba en contrario. Suficiente.*

La cuestión objeto de la litis se ciñe en determinar la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada imputable al recurrente, como consecuencia de la existencia de cuatro ingresos en efectivo realizados por el mismo actor y su hijo, por un total de 359.000 euros, en una cuenta bancaria de su titularidad, efectuados los días 23 y 24 de marzo de 2010, sin que, a juicio de la Inspección se hubiera probado el origen regular de los fondos que han ocasionado dichos abonos bancarios. El motivo principal es que no se pudo contrastar que procediera de otra cuenta, y por ello, estaría aflorando en el patrimonio del contribuyente una importante cantidad de dinero, sin que se correspondiera con la renta del periodo. A tal efecto, incumbe al actor la carga de probar que no ha tenido lugar la variación en el valor de su patrimonio regularizada por la Inspección, a través de la consideración de la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada. Es decir, debe justificar no únicamente la procedencia de los fondos recibidos, sino la causa a que obedecen, y en este caso, el recurrente ha logrado acreditar que con los ingresos de su actividad económica declarados en





el período 2003 a 2007, más sus rendimientos del trabajo de 2008 a 2010, resulte justificada la tenencia de fondos suficientes para la realización de los ingresos regularizados. Concluye la AN que no resulta desproporcionada la cantidad de 359.000 euros, en relación con la fuente y alcance de su renta; más al contrario, resulta plenamente acorde con la capacidad de ahorro del recurrente durante dichos años, manifestada a través de las declaraciones tributarias presentadas, en las que figuran los rendimientos obtenidos los ejercicios de referencia.

(AN de 12 de marzo de 2025, recurso n.º 753/2019)

## Una vez más, la AN no reconoce el derecho a los intereses legales reclamados sobre los intereses de demora ya devengados derivados de la inconstitucionalidad del RD Ley 3/2016

*Pagos a cuenta. Pagos fraccionados en el IS. Allanamiento parcial. Devolución de los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disp adic decimocuarta de la Ley 27/2014.*

La pretensión de anulación de la resolución denegatoria de la rectificación de las autoliquidaciones del IS y de la resolución del TEAC impugnadas, al haber sido declarado inconstitucional el precepto del RD Ley 3/2016, que modifica la Ley del IS ha sido admitida en su allanamiento por la Abogacía del Estado, pero la pretensión de la devolución de la diferencia entre las cuantías devueltas en su día y las que se debieran haber devuelto junto con los correspondientes intereses de demora y el reconocimiento de un incremento de las deducciones a aplicar en ejercicios futuros, es rechazada por la Abogacía del Estado que considera que deben retrotraerse las actuaciones a la vía administrativa. Considera la Sala que un cabal entendimiento del carácter revisor de la jurisdicción no puede conducir a construir obstáculos en orden a la ejecución de una decisión judicial, como plantea la posición procesal de la Abogacía del Estado en el escrito que califica como allanamiento parcial. Resulta obvio que la aplicación a la tributación concreta de la entidad recurrente de la anulación del RD Ley 3/2016 por el Tribunal Constitucional obliga a reconfigurar la tributación en los aspectos que hayan resultado afectados, que deberán ser sustituidos por otros resultantes de la norma jurídica previa a la modificación de esta por el Real Decreto Ley anulado. Y siendo esto así, la demanda ha sostenido que la pretensión abarca a la rectificación de las autoliquidaciones, en la forma y cuantía dicha. Sin perjuicio de que en virtud del principio de buena administración y de íntegra regularización, en el momento de ejecutarse esta sentencia, se practiquen cuantas operaciones y correcciones se deriven, no ya sólo de esta sentencia, sino de la aplicación de la anulación del RD Ley 3/2016 por la STC 11/2024, también para los ejercicios futuros a los que afecte el alcance de la sentencia del Tribunal Constitucional referida sobre limitación de la compensación de bases imponibles negativas reversión de las pérdidas por deterioro de los valores en ejecución de esta sentencia, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar. Sin embargo, la Sala estima que no procede reconocer el derecho a los intereses legales reclamados sobre los intereses de demora ya devengados. Indica el TEAC que los mismos sólo proceden si se ha producido un retraso injustificado, desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal hasta la fecha del pago efectivo, es decir, anterior a su reconocimiento (Vid., STS 13 de mayo de 2024, recurso n.º 8429/2022, respecto de los intereses de demora derivados de una declaración de inconstitucionalidad, que entiende que si no se ha producido una capitalización de intereses tras previa reclamación no se pueden devengar nuevos intereses de demora).

(AN de 26 de marzo de 2025, recurso n.º 1102/2022)

## La AN considera insuficientes por si 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)

## La AN siguiendo la doctrina de la calificación tributaria del TS sobre las comisiones pagadas por los clubes a los agentes de los jugadores de fútbol da la victoria a Xabi Alonso

*Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. Comisiones pagadas por los clubes de fútbol en nombre de los jugadores a los agentes que les representan.*

La regularización consistió en la imputación al demandante, futbolista profesional, en concepto de rendimientos del trabajo personal, de los pagos efectuados a su representante (agente de futbolistas), actuando en su nombre y defendiendo sus intereses en la contratación de aquél por el club de fútbol Real Madrid. Considera asimismo que los pagos satisfechos por el Real Madrid retribuían dichos servicios de representación prestados por el agente al aquí demandante y, por tanto, en la medida en que el Real Madrid, empleador del obligado tributario, asumió su pago, procede calificar fiscalmente dichas cantidades como rendimientos del trabajo personal del futbolista, que era quien debía haber retribuido a su representante por los servicios que éste le prestó. En consecuencia, en la regularización practicada, la Inspección atribuye al demandante, en concepto de rendimientos de trabajo personal, las retribuciones que el club de fútbol Real Madrid satisfizo a la sociedad del agente del jugador. Del conjunto formado por la demanda, las conclusiones y el escrito presentado al amparo del art. 270 LEC, se desprende que uno de los motivos del recurso consiste en reprochar a la Administración un exceso en el ejercicio de las facultades de calificación que le confiere el art. 13 LGT, al imputar al jugador como rendimiento del trabajo las cantidades que el Club satisfizo a la entidad de su representante en razón a que el representante lo es del jugador y actúa en su nombre y beneficio. Al igual que en otras ocasiones enjuiciadas por la Sala [Vid., SAN de 31 de enero de 2024, recurso n.º 115/2020, y al hilo de las SSTs de 23 de febrero de 2023, recursos n.º 5730/2021 y 5915/2021] la Sala resuelve que la Administración se excede de lo permitido por el art. 13 LGT ya que no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, sino que ha ido más allá "prescindiendo por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones" y que, en todo caso, debería haber utilizado para tal fin otras figuras previstas en el ordenamiento jurídico (arts. 15 o 16 LGT) y, al no haberlo hecho, ha utilizado una vía inapropiada para llevar a cabo la regularización realizada, por lo que procede la anulación de los "acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales a dicha declaración".

(AN de 12 de marzo de 2025, recurso n.º 944/2021)





## La AN confirma que la incorporación de costes debió hacerse al final de cada ejercicio a efectos de la valoración de existencias en el IS

*IS. Base imponible. Valoración de existencias. Principio de íntegra regularización. Imputación de costes.*

La Inspección sustituyó la valoración de existencias realizada por la entidad recurrente al entender inadecuada la imputación de costes en los tres momentos de transformación del vino (obtención, embotellado y etiquetado), y en su lugar, aceptando el método de valoración del coste de producción empleado por la recurrente, estableció que la incorporación de costes debió hacerse al final de cada ejercicio, y, en fin, recalculó los costes incorporados. La demanda rechaza esta valoración partiendo de una premisa errónea, cual es que obvió las diferencias de valoración entre la uva propia y la adquirida a terceros, pero lo cierto es que, como se recoge en la liquidación, y no se ha desvirtuado por la demanda, la Inspección partió de la valoración dada por la recurrente a la uva propia y la comprada a terceros (la misma) y rechaza la valoración, -esta es realmente la controversia aflorada por la demanda -, porque no computó las diferencias de valor entre el inicio y el final del periodo inspeccionado. La demanda hace hincapié en la necesidad de trasladar a los ejercicios posteriores (2012, etc) la valoración final de existencias del ejercicio 2011, según resulta de la liquidación y del acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR, en virtud de la figura de la íntegra regularización, englobando en esta cuestión los restantes motivos impugnatorios, como enriquecimiento injusto, actos propios, etc. No le falta razón, pero esto no es motivo de anulación de la liquidación. Una vez entablada contienda revisora frente a la liquidación, primero en la vía económico-administrativa, y después ante este Tribunal, no procedía el traslado de la valoración final de existencias de 2011 al 2012, es decir la íntegra regularización, sino cuando la liquidación fuera firme, es decir, cuando concluya la vía judicial que, en su caso, confirme aquella liquidación. Por tanto, la liquidación fue ajustada a derecho y no pudo proceder en la forma que pretende la demanda. Confirmada la liquidación por esta sentencia, si fuera firme, a partir de ese momento ciertamente habrá de revisarse la valoración inicial de existencias del ejercicio inmediatamente posterior (2012), y, en su caso, eventualmente el de los ejercicios posteriores, aplicando la misma doctrina y metodología que el acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR, bien de oficio por parte de la Inspección, bien a solicitud de la recurrente, incluso a través de la rectificación de la autoliquidación; no sin antes advertir una evidente contradicción interna en la posición procesal de la demanda que, por una parte, pide que no se haga la valoración de las existencias en cada ejercicio, como hizo la liquidación, sino al final de cada fase, como hizo la recurrente, y por otra parte, pide que al ejercicio 2012 se le extienda el método de valoración de la liquidación, lo que ciertamente puede dificultar llevar a cabo esa íntegra regularización. Finalmente, el informe pericial aportado junto con la demanda no tiene ninguna relevancia como soporte de la pretensión actora puesto que no combate ni el método de valoración ni la norma contable NRV 10ª que regula la forma de determinar el coste de producción, y además, parte de la premisa de que es incorrecto que la Inspección otorgue el mismo valor a la uva producida por la recurrente que a la adquirida de terceros, pero lo cierto es que fue la recurrente la que le dio el mismo valor, por lo que, de ser irregular, no es imputable a la Inspección si esto supone una contravención de la norma contable.

(AN de 21 de marzo de 2025, recurso n.º 886/2020)

## La AN confirma la sanción cuantificada en función de la cifra de negocios por no aportar la documentación necesaria para la comprobación de adecuación a las normas de precios de transferencia del gasto deducido en el IS por la compra de polímeros

*Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Culpabilidad.*

La infracción cometida por el contribuyente se ha producido durante la comprobación de los gastos por compras de polímero, en el procedimiento inspector relativo al IS de los ejercicios 2012/2013 y 2013/2014. Las compras de polímero de las entidades del grupo internacional se realizaban según un sistema de gestión centralizada de compras a nivel europeo. El polímero es la materia prima principal de la sociedad, por ello es una cuestión básica de la comprobación de mucha relevancia cuantitativa: alrededor de 20 millones de euros anuales, que suponen alrededor del 45% de todos los gastos de las sociedades fabricantes. El cambio en la





metodología y en el procedimiento de cálculo de la retribución supuso aproximadamente multiplicar por 10 la retribución que previamente se satisfacía a la antigua central de compras del grupo por esa labor. Para una adecuada comprobación del gasto deducido fiscalmente por las compras de polímero, la Inspección consideró que debía aportarse el contrato suscrito entre las entidades fabricantes comprobadas y las centrales de compras y la documentación complementaria que justifique la adecuación de la retribución pactada a las normas sobre los precios de transferencia, los contratos de compra de polímero vigentes en los ejercicios comprobados con los cuatro proveedores principales y los contratos de compra vigentes en los ejercicios anteriores, y las liquidaciones durante la aplicación de los contratos de todos los descuentos entre el proveedor y el grupo internacional, incluyendo tanto las efectuadas a las sociedades fabricantes como las efectuadas a la entidad que actuaba como central de compras. La documentación solicitada era necesaria para la comprobación del gasto deducido por compras, la comprobación de que el gasto deducido directa o indirectamente (como mayor precio de la compra) por la retribución a la central de compras era acorde con los términos pactados en el contrato con la propia central de compras, y la comprobación de que la retribución acordada con la central de compras es acorde con la normativa de precios de transferencia y la trascendencia tributaria de la información solicitada resulta evidente. Se solicitaron varios datos y justificantes, pero al referirse a la comprobación del mismo objeto (los gastos por la compra de polímeros a través de la central de compras), la resolución sancionadora los consideró como un único incumplimiento que consistió en la falta de aportación, después de tres o más requerimientos, de la información y justificación referente a la aportación de contratos con proveedores, del informe completo y de las facturas y liquidaciones de descuentos percibidos por la central de compras. Resulta completamente acreditado que el obligado tributario fue requerido reiteradamente solicitándole, mediante requerimientos debidamente notificados, determinados datos con una indudable trascendencia tributaria, y que fueron desatendidos por parte del obligado tributario, lo cual resulta sancionado por el art. 203 LGT. La resolución sancionadora ha expresado las razones por las que consideró culpable la conducta obstructiva de la entidad recurrente, que consideró dolosa, y no meramente imprudente. No evidenciándose ninguna irregularidad en torno a los elementos objetivos de la infracción y a la culpabilidad del infractor, la sanción impuesta fue ajustada al ordenamiento jurídico porque, como ha reconocido el TS, la norma no permite márgenes de apreciación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento la que ha de tomarse en consideración para su cuantificación.

(AN de 24 de marzo de 2025, recurso n.º 876/2020)

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

### No puede excluirse la afectación exclusiva del vehículo a efectos de IRPF por presumir que por sus características (vehículo eléctrico), elevado coste y el ahorro que proporciona su utilización, puede haberse utilizado para fines particulares

*IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Gastos deducibles. Vehículos afectos.*

El recurrente señala que se trata de un vehículo eléctrico, que tiene muy limitada las posibilidades de ser utilizado para viajes de ocio por su corto radio de acción. Recuerda el Tribunal que el hecho de que el recurrente pueda utilizar un vehículo de su propiedad en el desarrollo de la actividad profesional que desempeña, resulta obvio que ello no impide su destino al uso personal cuando se interrumpe el ejercicio de dicha actividad. Sin embargo, en este caso, debe destacarse el considerable esfuerzo realizado por el recurrente para acreditar la afectación exclusiva del vehículo a la actividad económica desarrollada, lo que se consigue. Así, no se cuestiona que el mismo ha calculado el número de kilómetros realizados en el ejercicio y los correspondientes a las distancias recorridas para visitar a sus clientes, acreditadas estas por certificados de estos, y lo coteja con la cifra que figura en el libro de mantenimiento sellado por el taller oficial de la marca de su vehículo. En ningún caso merma la eficacia de los medios de prueba utilizados para acreditar el uso exclusivo del vehículo, el coste del mismo o el ahorro que proporcione, debiendo





valorarse la validez de cada uno de ellos sin escudarse en un argumento general, como su virtualidad para convencer al órgano de gestión. Por todo ello, resulta procedente estimar la demanda, lo que aboca a la anulación de la liquidación practicada para que se dicte otra en que se comprenda como gasto la amortización del vehículo utilizado en exclusiva para el desempeño de la actividad profesional.

(TSJ de Madrid de 31 de marzo de 2025, recurso n.º 91/2023)

### **No existe incompatibilidad en el IRPF entre el mínimo por descendientes y la aplicación de la regla de anualidades por alimentos en favor de hijos cuando el contribuyente ostenta además la guardia y custodia compartida**

*IRPF. Mínimo personal y familiar. Mínimo por descendientes. Reducciones en base imponible. Anualidades por alimentos.*

La cuestión discutida en el presente caso se refiere a si es posible compatibilizar o no el mínimo por descendientes y las anualidades por alimentos en los casos en los que existe custodia compartida. La parte actora alega que ostenta la custodia compartida sobre sus hijos, pero que también abona en concepto de alimentos 200 euros por cada hijo, en virtud de Sentencia. Por lo tanto, tendría derecho al 50% del mínimo por descendientes, así como a las especialidades de anualidades por alimentos, ya que lo contrario supondría una discriminación respecto de los progenitores que no están divorciados. El Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, TEAREx, interesa la desestimación del recurso en base a que nos encontramos ante regímenes incompatibles, procediendo sólo al 50% del mínimo por descendientes al tener la custodia compartida. Añade que las anualidades por alimentos sólo proceden cuando no se convive con los hijos, extremo que no se cumple. Recuerda el Tribunal que la redacción actual de los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), en consonancia con lo expresado por la Exposición de motivos, en ningún caso contempla supuestos como el que aquí nos ocupa. Esta ausencia de regulación específica es la que lleva a la Sala, en aras a la justicia material, a estimar el presente recurso al no ser la situación regulada por los preceptos precitados la que aquí se plantea y sin que por ello pueda predicarse, de la situación específica aquí enjuiciada, la incompatibilidad esgrimida por la Administración tributaria entre la aplicación del mínimo por descendiente y la minoración por las pensiones de alimentos.

(TSJ de Extremadura de 9 de abril de 2025, recurso n.º 528/2024)