

## SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 1 al 15 de abril 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–

#### No es suficiente por si sola la calificación de una filial como arreglo falseado para impedir la exención del impuesto sobre sociedades de los dividendos recibidos por la matriz de dicha filial

*Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos distribuidos por una filial no residente a una sociedad matriz residente. Cláusula contra prácticas abusivas.*

Una sociedad dedicada a la creación y distribución de juegos electrónicos, en una inspección fiscal, la Inspección concluyó que debía haber liquidado el impuesto sobre sociedades por los dividendos percibidos de la filial pues la filial estaba comprendida en el concepto de «arreglo falseado», ya que no se había establecido por razones comerciales válidas y la filial no tenía ni centro de actividad propio ni bienes materiales en el Reino Unido. La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art. 1.2 y 3 de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica nacional en virtud de la cual una sociedad matriz no puede acogerse en su Estado miembro de residencia a una exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos recibidos de una filial establecida en otro Estado miembro, debido a que dicha filial constituye un arreglo falseado, cuando tal filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en nombre de la misma filial, siempre que concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. La posibilidad de aplicar la cláusula contra prácticas abusivas a fases falseadas de un arreglo debe entenderse en el sentido de que pueden tenerse en cuenta las circunstancias posteriores al establecimiento del arreglo para apreciar el carácter auténtico o no de la fase del arreglo de que se trate. En una situación en la que un arreglo consta de varias fases, deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes para determinar que existen una o varias fases que están falseadas. Nada en la cláusula contra prácticas abusivas sugiere que los hechos y circunstancias pertinentes cuyo examen sea necesario a tal fin se limiten a la situación existente en la fecha de la fase del arreglo en cuestión, a saber, en el presente asunto, el pago de los dividendos controvertidos en el litigio principal. Si bien las autoridades nacionales pueden, por tanto, tener en cuenta esta última situación para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, dicha situación no puede ser la única pertinente a efectos de tal calificación. La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art. 1.2 y 3 de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, sin excepción, solo se tiene en cuenta la situación existente en las fechas de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas. Los beneficios obtenidos por la filial estaban sujetos en el Reino Unido a un tipo impositivo superior al tipo del impuesto sobre sociedades que se habría aplicado en Lituania, suponiendo que esté acreditado, es un elemento pertinente, entre otros, a la hora de apreciar si el propósito principal o uno de los propósitos principales de la existencia de la filial en las fechas de pago de los dividendos controvertidos era beneficiarse de una ventaja fiscal, en el sentido de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art.1.2 y 3 de la Directiva





va 2011/96. La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art.1.2 y 3 de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva.

(TJUE de 3 de abril de 2025, asunto C-228/24)

## **El TJUE estima que el «sujeto pasivo» del IVA será quien realice con carácter independiente la actividad económica comprobando si lo hace en su nombre, por su propia cuenta y responsabilidad y si soporta el riesgo económico**

*IVA. Sujeto pasivo. Actividad económica. Venta de un terreno agrícola para la construcción de viviendas. Preparación para la venta por un mandatario que actúa como operador profesional.*

La Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al dar al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una «actividad económica», que a su vez se define de manera amplia como comprensiva de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, de la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En relación con la venta de un terreno edificable, el Tribunal de Justicia ha precisado que constituye un criterio de apreciación pertinente el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, como la realización de obras de urbanización y el empleo de medios de comercialización habituales. En efecto, tales iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que las operaciones que resultan de ellas constituyan el mero ejercicio del derecho de propiedad. Tales iniciativas se inscriben más bien en el marco de una actividad ejercida con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y que, por tanto, puede calificarse de económica. En este caso se han realizado diversas acciones, que pueden considerarse gestiones activas de comercialización que se realizaron no por el propietario del terreno en venta, sino por un profesional apoderado para ello. Del contrato de mandato celebrado en el litigio principal, se desprende que la actividad del mandatario se limita a realizar las tareas en nombre y por cuenta de sus mandantes, que siguen siendo los propietarios vendedores del terreno de que se trata en todas las escrituras de compraventa relativas a dicho terreno y la retribución de las actividades del mandatario, incluida la cobertura de los gastos en que haya incurrido frente a terceros por la ejecución de las tareas necesarias para la realización de tales actividades, depende ciertamente del precio obtenido por la venta que el mandatario haya negociado por sí solo. El mandatario asume el riesgo económico vinculado al mandato y a la realización de las gestiones de comercialización de las parcelas previstas en dicho mandato, reduciendo el riesgo económico que corren los mandantes. Sin embargo, el riesgo económico final, que se materializaría si no se produjese la venta, por falta de ejecución del contrato de mandato o por ausencia de comprador dispuesto a adquirir las parcelas, recae exclusivamente sobre los mandantes. Por el TJUE resuelve que el art. 9.1 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que puede considerarse sujeto pasivo del IVA que realiza una actividad económica con carácter independiente a una persona que vende un terreno que inicialmente formaba parte de su patrimonio personal y que encomienda la preparación de la venta a un operador profesional, que realiza, como mandatario de esa persona, gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo, para esa venta, a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, a los efectos de dicha disposición. Para determinar, quién debe ser considerado «sujeto pasivo» del IVA, es necesario comprobar quién realizó con carácter independiente la actividad económica en cuestión. En efecto, el criterio de la independencia concierne a la cuestión de la imputación de una determinada operación a una persona o a una entidad concreta, garantizando, además, que dicha persona o entidad pueda ejercer con seguridad jurídica su eventual derecho a deducción. A tal efecto, ha de comprobarse si la persona o entidad de que se trate ejerce una actividad económica en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades. El mero hecho de que el bien de que se trata forme parte de la comunidad legal y sea copropiedad de los cónyuges no se opone a que los cónyuges tributen por separado, cuando uno de ellos ejerza separadamente la actividad económica en cuestión o cuando cada uno de ellos ejerza una actividad económica con carácter independiente. Por ello, el art. 9.1 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que en el marco de una operación de venta calificada de actividad económica en el sentido de la referida Directiva, no se opone a que se considere sujeto pasivo que realiza una actividad económica con carácter independiente a la





comunidad legal formada por los cónyuges copropietarios si, frente a terceros, los dos cónyuges conjuntamente realizan la operación de venta de terrenos pertenecientes a esa comunidad, operación constitutiva de una actividad económica, y si dicha comunidad asume el riesgo económico ligado al ejercicio de esa actividad.

(TJUE de 3 de abril de 2025, asunto C-213/24)

## La baja en el registro del IVA ante un incumplimiento en materia de IVA sin analizar la conducta del sujeto pasivo, no es una sanción que respete los principios de proporcionalidad, neutralidad, buena administración y efectividad

*IVA. Sanciones. Baja del sujeto pasivo en el registro de identificación a efectos del IVA. Principio de proporcionalidad.*

Al elegir las sanciones, los Estados miembros están obligados a respetar el principio de efectividad, que exige el establecimiento de sanciones efectivas y disuasorias para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y proteger los intereses financieros de la Unión. Sin embargo, la baja en el registro del IVA prevista por la normativa nacional respecto de los sujetos pasivos que incumplan sus obligaciones en materia de dicho impuesto, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas, no puede considerarse una sanción que respete los principios de proporcionalidad, neutralidad fiscal y el de buena administración y efectividad. Una normativa que permite a las autoridades tributarias dar de baja a un sujeto pasivo en el registro del IVA sin imponer a dichas autoridades la obligación de examinar de manera exhaustiva la conducta de ese sujeto pasivo para apreciar si existe un riesgo para la recaudación tributaria y una probabilidad de fraude del IVA va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación de la totalidad del IVA y para luchar contra el fraude del impuesto. Sin un examen exhaustivo de la conducta del sujeto pasivo de que se trate, es imposible conocer con certeza la naturaleza y el alcance del eventual fraude fiscal cometido por este y, por consiguiente, evaluar si la baja de dicho sujeto pasivo en el registro del IVA constituye una sanción adecuada para garantizar la recaudación de la totalidad del IVA y para luchar contra el fraude del impuesto. Una sanción consistente en dar de baja en el registro del IVA a un sujeto pasivo, sin prohibirle formalmente el ejercicio de la actividad sujeta al IVA para la que ese sujeto pasivo se dio de alta en ese registro, puede dar lugar a un cuestionamiento constante y reiterado de la situación fiscal tanto del propio sujeto pasivo como de los adquirentes de bienes y de los destinatarios de los servicios que presta. Por tanto, tal sanción tampoco puede considerarse conforme con el principio de seguridad jurídica. Los arts. 213.1 (pfo primero) y 273 de la Directiva del IVA, así como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, tal como es interpretada por las autoridades tributarias y por los órganos jurisdiccionales nacionales, prevé la posibilidad de que la autoridad tributaria competente dé de baja en el registro del IVA a un sujeto pasivo por haber incumplido sus obligaciones en materia de IVA, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas y la conducta del sujeto pasivo de que se trate.

(TJUE de 3 de abril de 2025, asunto C-164/24)

## TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

## El TS completa su jurisprudencia sobre la imputación en el IRPF de la ganancia patrimonial derivada de la retasación de bienes expropiados, incluyendo en dicha ganancia los intereses expropiatorios del art. 56 LEF

*IRPF. Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial. Retasación de un bien expropiado.*

Respecto a las tres primeras cuestiones que se plantean en este recurso el Tribunal se remite a la doctrina dictada en la STS de 7 de noviembre de 2024, recurso n.º 2440/2023 en la que se estableció que a efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de





manifiesto como consecuencia de la retasación de bienes expropiados no trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente con la expropiación del bien o derecho, sino que, por el contrario, se trata de valorar de nuevo tal ganancia, estableciendo un nuevo justiprecio, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho. La ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación debe imputarse temporalmente, cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, al ejercicio en el que dicha resolución administrativa o judicial devenga firme, si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio. Por otro lado a tales ganancias patrimoniales les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disp. trans. novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, porque la adquisición se produjo en tiempo notoriamente anterior a la expresada fecha y el terreno expropiado no consta afecto a actividades económicas. En este recurso se plantea una cuestión añadida relativa a la aplicabilidad de los coeficientes de abatimiento a las ganancias patrimoniales derivadas de los intereses expropiatorios del art. 56 LEF. El Tribunal considera que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la expropiación, que determina la alteración patrimonial producida -consistente en sustituir en el patrimonio la finca por el derecho al justiprecio-, abarca no solo el justiprecio sino también los intereses del art. 56 LEF que, como crédito accesorio, se van devengando por ministerio de la ley hasta el momento en que se fija el justiprecio. Por tanto, los intereses indemnizatorios tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disp. trans. novena de la Ley del IRPF. Por lo que se fija como doctrina que los intereses indemnizatorios del art. 56 LEF tienen, a efectos del IRPF, la consideración de ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que les pueden resultar de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disp. trans. novena de la Ley del IRPF.

(TS de 24 de marzo de 2025, recurso n.º 3782/2023)

## El TS declara con mucha más fuerza la ilicitud de la sentencia impugnada que un año después de ser dictada la STC 182/2021 desconoce los efectos de la inconstitucionalidad de los preceptos legales reguladores de la base imponible del IIVTNU

*IIVTNU Gestión. Situación consolidada. Efectos de la STC 182/2021. Situaciones consolidadas.*

La ordenanza adolece de inconcreción -puesta en conexión, al menos, con el servicio que se dice prestado y remunerado a través de la tasa-, vaguedad insalvable que se extiende a las muy lacónicas liquidaciones, las cuales no singularizan el servicio recibido ni establecen su cuantía sino en función solo del epígrafe y de la superficie del local, lo que en modo alguno guarda relación, a falta de toda explicación, aquí ausente, con el servicio que se dice prestar y que no debería ser abonado en cuotas mensuales, se preste o no en ese lapso; y en función de la superficie del local, elemento ajeno, en principio, al coste del servicio. Una cosa es que no debamos afrontar con detalle la cuestión atinente a la satisfacción del principio de equivalencia -y de reparto- y otra bien distinta, que no nos preguntemos cómo es posible configurar una memoria económico-financiera cuando ni siquiera la ordenanza acota mínimamente la índole de los propios servicios regulados en ella, con miras a establecer su coste global y su reparto. Aún cuando no se haya impugnado formalmente la disposición local reguladora de la tasa, de forma indirecta, ni debamos en consecuencia pronunciarnos sobre su legalidad a efectos erga omnes, para basar en ella la que afecta a sus actos de aplicación, no por ello debemos quedar vinculados por el contenido de la ordenanza, que consideramos incumple, cuando menos, lo señalado en el art. 129 LPAC, sobre el principio de buena regulación. Difícilmente puede aceptarse, a tal efecto que en la determinación del objeto, hecho imponible y demás elementos definitorios de la tasa observe la ordenanza que la regula tales exigencias de predictibilidad, claridad y certidumbre. Ello determina, conforme a lo prevenido en el art. 6 LOPJ, al margen del régimen de su posible impugnación directa o indirecta, que “[L]os Jueces y Tribunales no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa”. La Sala establece como doctrina que resulta posible, por parte de un Ayuntamiento, exigir el pago de una tasa por el ejercicio de una actividad o servicio público de su competencia, en un mercado de abastos, aun si tal servicio lo gestiona la corporación no de forma directa, sino indirecta, a través de un contrato de concesión administrativa cuyo





titular es un concesionario privado -con la exigencia mensual como contraprestación a todos sus usuarios de una tarifa según el contrato de concesión administrativa-, siempre que la actividad o servicio a que se refiera la tasa sea diferente en su objeto del que se recibe del concesionario que lo presta y que se retribuye mediante tarifa. A tal efecto, la ordenanza reguladora de la tasa debe establecer con total claridad y precisión, de conformidad con lo establecido en los arts 15 y 16 TRLHL, cuál es el objeto de la tasa, la identidad del servicio público o competencia local que se presta al efecto, así como los elementos esenciales del tributo, a fin de que su destinatario conozca cuál es exactamente dicho objeto y pueda descartar que esté incluido entre las actividades o servicios que presta el concesionario y se satisfacen por medio de la tarifa aludida.

(TS de 20 de marzo de 2025, recurso n.º 1600/2023)

## AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

### La AN anula la resolución del TEAC que consideró incumplidos los requisitos del régimen especial de tributación de trabajadores desplazados del IRPF, debido al principio de la reformatio in peius

*Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. Reformatio in peius. IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados.*

El recurrente presentó ante el órgano correspondiente de la AEAT, por su condición de trabajador desplazado, la comunicación de su opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que fue confirmada por el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la AEAT mediante la emisión del certificado correspondiente. La AEAT procedió a comprobar las ganancias patrimoniales obtenidas en el extranjero, y concluyó que el contribuyente se había acogido indebidamente al régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español, porque no cumplía el requisito necesario de no haber sido residente fiscal en España durante los 10 últimos años previos a la aplicación del régimen fiscal especial e imputó las rentas y ganancias obtenidas en el extranjero. El TEAR admitió la infracción del principio de confianza legítima en relación con el certificado emitido por el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la AEAT, en el que se vino a confirmar la opción del contribuyente por acogerse al régimen especial de tributación por el IRNR, lo que determinó la anulación de la liquidación y de la sanción impugnadas, si bien con el alcance de retrotraer las actuaciones a fin de investigar y comprobar si se daban o no las circunstancias de exclusión del régimen en alguno o todos los períodos impositivos de 2009, 2010 y 2011, resolución que fue impugnada ante el TEAC por el recurrente y la AEAT. El TEAC estimó el recurso de la AEAT y desestimó el del contribuyente confirmando los acuerdos de liquidación y sanción impugnados en origen. A juicio de la Sala, el recurso de la AEAT se interpuso de forma extemporánea y así debió apreciarlo el TEAC, por lo que la resolución debe quedar anulada en ese aspecto. Por ello, habiendo admitido el TEAR la infracción de la doctrina de los actos propios, la confianza legítima y la seguridad jurídica en relación con el certificado expedido por la Delegación Especial de Madrid y que la parte no cuestiona la retroacción de actuaciones acordada por órgano económico-administrativo regional, en principio no habría nada que revisar. Sostiene el recurrente que la Administración ha reconocido que cumplía los requisitos necesarios para acogerse al régimen especial de tributación de trabajadores desplazados en territorio español, sin embargo, la Sala no lo considera así. La Administración tributaria no ha reconocido inequívoca y definitivamente que resulta procedente aplicar al contribuyente el régimen especial de referencia en ninguna de las actuaciones indicadas en la demanda a estos efectos y el análisis del requerimiento de información tampoco supone un reconocimiento inequívoco y definitivo de la procedencia del régimen especial de referencia en el caso del contribuyente y tampoco pueden servir de fundamento a la infracción de la confianza legítima. Una vez declarada la extemporaneidad del recurso de la AEAT, la resolución del TEAR no puede ser revisada en perjuicio del contribuyente por el principio que prohíbe la reformatio in peius. El TEAR ordenó la retroacción de actuaciones, entre





otros efectos, para que se completara la instrucción del expediente si fuera necesario, a fin de subsanar el vicio de falta de motivación en relación con la eventual exclusión del régimen especial de tributación por el IRNR del contribuyente. El nuevo acuerdo de liquidación no cuestiona la ausencia de residencia fiscal del contribuyente en España durante los períodos controvertidos, si bien se concluye que aquél incumplió los requisitos del régimen tributario especial en los años posteriores a obtener el certificado (2006), lo que suponía la exclusión del régimen especial, “sin opción a poder optar nuevamente por su aplicación al retornar a España en 2008”. En consecuencia, deben considerarse acreditados los requisitos relativos al régimen tributario especial de trabajadores desplazados que el nuevo acuerdo de liquidación no cuestiona y, en concreto, la ausencia de residencia fiscal en España durante los 10 años previos a la aplicación del régimen fiscal especial. El TEAC no acogió la tesis del recurrente, por entender que la inclusión de esta ganancia patrimonial en la liquidación resulta correcta, pero debido a la extemporaneidad del recurso de la AEAT, la resolución del TEAR tampoco puede ser revisada en perjuicio del contribuyente por el principio que prohíbe la reformatio in peius. El TEAR también ordenó la retroacción de actuaciones para examinar la inexistencia de ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones alegada por el recurrente y el nuevo acuerdo de liquidación afirma que “en base a los documentos aportados por el contribuyente, se considera que en principio no habría obtenido ninguna ganancia patrimonial al no sufrir ninguna alteración en su patrimonio”. Por tanto, por la reformatio in peius y por el resultado de las nuevas actuaciones inspectoras, procede anular la resolución recurrida en lo relativo a considerar incumplidos los requisitos del régimen especial de tributación de trabajadores desplazados en territorio español que no han sido cuestionados en el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del TEAR y en lo relativo a la ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones que se ha considerado inexistente en el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del TEAR.

(AN de 25 de febrero de 2025, recurso n.º 906/2020)

## La AN confirma la sanción a una fundación que facturó los servicios prestados por el sindicato, que debió declarar en el IS los rendimientos derivados de los inmuebles recibidos, siendo la liquidación de cuota 0, sin considerarse desproporcionada

### *Procedimiento sancionador. Prueba indiciaria.*

La Sala confirma el acuerdo de liquidación y sanción derivados de la factura emitida por la fundación a la cooperativa, por los servicios prestados por el sindicato a la cooperativa, cuando la factura debió haber sido emitida por los servicios que prestó aquél, aunque el énfasis se ponga en el acuerdo sancionador, siendo la liquidación de cuota 0. Según la Inspección, lo que tuvo lugar es una simulación, con el objeto de transmitir en una sola operación varios inmuebles entre varias entidades, puesto que la fundación carece de medios humanos y materiales para el desarrollo de los servicios; la fundación no existía en el momento en que se prestan los referidos servicios y la operación lo que pretendía reducir es la tributación de la globalidad de la operación para las partes intervinientes, ya que los inmuebles recibidos en pago de los servicios prestados por el sindicato debieron declararse, como rendimientos en el IS del sindicato. La actora considera que no ha existido un verdadero perjuicio para la Hacienda Pública, como lo pone en relieve la elevación del Acta sin perjuicio, hecha por la Inspección de tributos. Se invoca que no ha habido simulación porque no había intención de ocultar nada y se cita el informe pericial de un experto tributario, pero este no es un informe contable, sino un informe jurídico desprovisto de máximas de la experiencia. No es verdadero informe pericial. Lo cierto es que cuando se expide la mencionada factura por parte de la fundación se omite que en realidad debe haber sido emitida por el sindicato, que es quien verdaderamente prestó dichos servicios, y por tanto, podría tributar aunque sea una entidad parcialmente exenta por el ejercicio de dicha actividad en el IS, y sin embargo, no lo hizo. Por ello no puede decirse, en modo alguno, que no haya existido perjuicio para la Agencia Tributaria, toda vez que no ha quedado suficientemente acreditado que la deducción que pudiese haber obtenido dicho sindicato hubiese dejado sin efecto la correspondiente declaración tributaria por tal ingreso. La infracción que se imputa es el incumplimiento de las obligaciones de facturación. Alega la recurrente que no cabe imputar la citada infracción cuando ha sido deducida por la propia cooperativa que tuvo que soportar la deducción por IVA, por lo que no puede ser considerada como falsa. Lo cierto es que ello no desvirtúa el contenido de la infracción imputada, ni infracción de la doctrina de los actos propios, toda vez que la admisión de la deducción deriva de la evitación de un perjuicio a dicha cooperativa, que lo cierto es que tuvo que soportar el IVA, admi-





tiéndose que los servicios prestados existieron y se realizaron, aunque no por la fundación. No ha habido tampoco vulneración del principio de íntegra regularización. Que no se haya regularizado al sindicato que obtuvo la remuneración de sus servicios en modo alguno ha perjudicado a la actora, ni como se ha dicho al sindicato. Y es que la Agencia Tributaria puede entender que no hay perjuicio a efectos sancionadores, porque la cuota ha sido cero, pero en el acto de liquidación se indica que el sindicato debió declarar por IS por los rendimientos derivados de los inmuebles recibidos por mucho tipo reducido que se les aplique en su régimen especial. La motivación en el acuerdo sancionador es suficiente para realizar el juicio de reprochabilidad en que consiste la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad. Es perfectamente posible la aplicación al Derecho Tributario sancionador de presunciones hominis constitutivas de una verdadera prueba indiciaria, que no de presunciones iuris, como son las que se encuentran en el texto de la legislación del impuesto de sociedades y no existe ningún obstáculo en admitir la prueba indiciaria al derecho tributario sancionador, siempre y cuando los hechos base que justifican la prueba de indicios hayan quedado debidamente acreditados, y no de forma indiciaria. Y esto es precisamente lo que ha ocurrido en el caso de autos, en el que los indicios examinados para regularizar han quedado acreditados de forma directa. Alega la actora que no es proporcionada exigir una sanción del 150% de la factura cuando la cuota ha sido de 0 euros, sin embargo el art.187.1.c) LGT establece la aplicación del tipo indicado en el porcentaje aplicado, por lo que la falta de proporcionalidad sería imputable al legislador, no a la Agencia Tributaria.

(AN de 19 de febrero de 2025, recurso n.º 395/2020)

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

### Se reconoce a un abogado la aplicación de la reducción del 30% en el IRPF de los ingresos de litigios que duraron más de dos años

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

El recurrente es abogado en ejercicio y ha incluido entre sus ingresos algunos en su actuación en defensa procesal en litigios que se han extendido más de dos años y, por ello, se acogió a la reducción de los rendimientos netos prevista en el artículo 32.1 párrafo primero de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Respecto a una serie de rendimientos de la actividad económica declarados en el ejercicio 2020, la Administración admitió que se habían generado en un periodo superior a dos años, pero considera que, al ejercer el contribuyente la profesión de abogado entra en juego el último inciso del artículo 32.1 de la Ley que excluye la reducción cuando las retribuciones procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos. En relación con esta excepción, el Tribunal Supremo, desde la Sentencia 429/2018, de 19 de marzo, rec. n.º 2070/2017, ha venido a establecer que la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada. La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción de la reducción incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Aplicado al caso, es cierto que la parte recurrente en su demanda se limita a destacar que los rendimientos corresponden a facturas de clientes no frecuentes y puede darse el caso que pasen dos años trabajando en varios asuntos judiciales, pero no puede obviarse que la Administración no ha desplegado, en el seno del expediente de comprobación limitada, prueba alguna para poner de manifiesto que estos ingresos, en realidad, los obtiene de forma regular al limitarse a reclamar aquellas facturas que correspondían a esta y aplicar esta excepción sin una mayor justificación, a los efectos de descartar aquellos que tuvieran un carácter de regular, por lo que procede estimar el recurso y la aplicación de la reducción demandada.

(TSJ de la Región de Murcia de 4 de marzo de 2025, recurso n.º 111/2023)





## El traslado a una residencia no comporta la pérdida de la condición de vivienda habitual a los efectos de la exención en el IRPF de la ganancia patrimonial obtenida por personas mayores de 65 años

*IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias exentas. Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años o en situación de dependencia severa o gran dependencia. Condición de vivienda en los dos años anteriores a la fecha de transmisión. Causas análogas justificadas que exigen traslado.*

La parte actora era titular de un inmueble que adquirió el día 21 de enero de 2001 y que constituyó su residencia habitual hasta agosto de 2007. Fue diagnosticada de una demencia pre-senil (Alzheimer) en abril de 2005. Se le reconoció oficialmente el 17 de julio de 2006 un grado de discapacidad del 78%. En pocos meses se constató un rápido deterioro funcional, que motivó que recibiese supervisión y asistencia para todas las actividades de su vida diaria. Todo ello desembocó en la necesidad de que en agosto de 2007 ingresara en una residencia. Durante más de diez años, la vivienda fue alquilada, hasta que se produjo la transmisión del inmueble el 29 de noviembre de 2017, es decir, más de 10 años después de abandonar su vivienda, lo que dio lugar a una ganancia patrimonial de 355.822,68 euros. En el momento en que tuvo lugar la transmisión, la parte propietaria tenía 72 años. Defiende la recurrente que si la vivienda habitual no dejó de serlo con motivo del traslado a la residencia geriátrica ya no sería de aplicación el plazo de dos años (previsto para aquellos supuestos en que el inmueble dejó de ser la vivienda habitual). Por ello, se estaría en el supuesto general, es decir, que el inmueble transmitido seguía siendo la vivienda habitual de la recurrente porque el traslado forzoso no motivó en ningún caso la pérdida de esa condición. La Sala acepta la posición de la actora, a partir de la jurisprudencia del TS, ya que los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis del Rgto IRPF deben integrarse en su totalidad en el requisito del apartado 3 del mismo precepto, acerca de la actualidad de la condición de vivienda habitual, porque todos ellos forman parte de un concepto específico de la norma tributaria, el de vivienda habitual a los efectos de la exención por reinversión. Y esa integración no se limita a tan solo las situaciones efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto. [Vid., STS de 12 de mayo de 2017, recurso n.º rec. n.º 1657/2016 - Reducciones de la base imponible en ISD. Vivienda habitual. Recurso de casación para la unificación de doctrina. Traslado del causante a la vivienda del pariente causahabiente por razones de enfermedad -, y STS de 5 de mayo de 2023, recurso n.º rec. n.º 7851/2021 - Exención por reinversión en IRPF. Vivienda habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes en caso de divorcio -].

(TSJ de Cataluña de 18 de febrero de 2025, recurso n.º 119/2023)