

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 1 al 15 de diciembre de 2024)

- 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 declara que no es contrario a la libertad de establecimiento una normativa por la cual una filial residente de una sociedad no residente está sujeta a un impuesto denominado *fairness tax*

*Impuesto sobre los beneficios de las sociedades. Libertad de establecimiento. Legislación nacional que prevé un *fairness tax*. Impuesto no adeudado por una sociedad no residente que tiene un establecimiento permanente en el Estado miembro. Impuesto adeudado por una filial de una sociedad no residente.*

El Tribunal Constitucional belga anuló las disposiciones relativas al *fairness tax*, y con posterioridad a esta anulación, las reclamaciones presentadas por la filial belga fueron desestimadas habida cuenta de que este último órgano jurisdiccional mantuvo los efectos de las disposiciones anuladas para los ejercicios fiscales de 2014 a 2018. En el marco del examen de la cuestión prejudicial y de conformidad con la interpretación dada por el órgano jurisdiccional remitente, procede partir de la premisa de que el mantenimiento de los efectos del *fairness tax* se aplica no a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, sino únicamente a las filiales de estas últimas. La libertad de establecimiento que el art. 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión Europea implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Comprende, conforme al art. 54 TFUE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio social, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Unión, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia. En el presente asunto, sin perjuicio de la comprobación que deba efectuar el órgano jurisdiccional remitente, la decisión de mantener los efectos del *fairness tax* afecta a las sociedades no residentes en la medida en que ejerzan sus actividades económicas en Bélgica a través de una filial y no a través de un establecimiento permanente o de una sucursal. Así pues, resulta que el mantenimiento de los efectos del *fairness tax* no permite a las filiales de las sociedades no residentes ejercer sus actividades en las mismas condiciones que las que se aplican a los establecimientos permanentes de tales sociedades, de modo que, con arreglo a la normativa nacional, estas primeras se encuentran en desventaja con respecto a los segundos. Considera el Tribunal que la decisión de mantener los efectos del *fairness tax* puede hacer menos atractivo, para las sociedades domiciliadas en otro Estado miembro, el ejercicio de sus actividades en Bélgica a través de una filial. Para que esa diferencia de trato sea compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, es preciso que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o que resulte justificada por una razón imperiosa de interés general, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa fiscal nacional de que se trate. En el asunto principal, los establecimientos permanentes y las sucursales de sociedades no residentes no están sujetos al *fairness tax*. De ello se deduce que, en el marco de la decisión de mantener los efectos del *fairness tax*, el Reino de Bélgica ya no ejerce su potestad tributaria sobre los beneficios de los establecimientos permanentes o de las sucursales de sociedades no residentes. Por lo tanto, estas sociedades no residentes no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades residentes, como una filial de una sociedad no residente. En consecuencia, en una situación como la controvertida en el litigio principal, no puede apreciarse ninguna restricción a la libertad de





establecimiento garantizada en el art. 49 TFUE, que debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una filial residente de una sociedad no residente está sujeta a un impuesto denominado *fairness tax* por la distribución de beneficios que, por la aplicación de determinadas ventajas fiscales previstas en el régimen fiscal nacional, no se reflejan en el resultado imponible definitivo de esa filial, mientras que una sociedad no residente que ejerza una actividad económica en ese Estado miembro a través de un establecimiento permanente o de una sucursal no está sujeta a dicho impuesto.

(TJUE de 12 de diciembre de 2024, asunto C-436/23)

El TJUE se pronuncia sobre la responsabilidad solidaria por el pago del IVA a la luz de los principios de proporcionalidad y neutralidad y el principio *non bis in idem*

IVA. Responsabilidad solidaria por el pago del IVA que no permite apreciaciones en función de la contribución de cada sujeto pasivo en el fraude fiscal. Principio de proporcionalidad Delito continuado con unidad de propósito.

La Administración tributaria belga llevó a cabo una inspección fiscal a una sociedad belga que opera en el comercio mayorista y minorista de bebidas, en relación con la aplicación del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011. Constató una serie de infracciones de las leyes y de los reglamentos en materia de IVA, que fueron notificadas a la citada sociedad el 3 de diciembre de 2018. Posteriormente, fue objeto de una providencia de apremio, mediante la que se le exigió el pago de una liquidación complementaria del IVA de 173 512,56 euros (en concepto de responsabilidad solidaria y en concepto de devolución del IVA sobre la base de notas de crédito emitidas indebidamente), por menciones erróneas en las facturas emitidas y de una multa por un impago del IVA, por un total de 283 320 euros. Al mismo tiempo, esta sociedad fue objeto de un procedimiento penal por determinados delitos cometidos entre 2012 y 2014 y fue condenada a pagar una multa 20 000 euros por delitos de fraude fiscal y de falsedad documental cometidos entre 2012 y 2014 en materia de IVA y de impuestos sobre la renta, así como por no haber declarado ciertos rendimientos en el impuesto de sociedades y no haber declarado ventas ni el IVA devengado por dichas ventas, todo ello con propósito fraudulento o con mala fe, pues había contribuido de manera sustancial y esencial a un sistema de fraude, lo que había permitido a sus clientes profesionales vender bebidas «en negro». El art. 205 de la Directiva del IVA permite, en principio, a los Estados miembros adoptar, con vistas a la recaudación eficaz del IVA, medidas en virtud de las cuales una persona distinta de la que normalmente adeuda dicho impuesto queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto. Sin embargo, este precepto no precisa ni las personas que los Estados miembros pueden designar como deudoras solidarias ni las situaciones en las que puede efectuarse tal designación, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones y modalidades de aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en dicho artículo, respetando, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. La lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la legislación de la Unión relativa al sistema común del IVA y que el principio de prohibición del abuso de Derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal. En el caso de autos el tribunal remitente parte de la premisa de que el artículo 51 bis, apartado 4, del Código del IVA, controvertido en el litigio principal, establece una responsabilidad «objetiva», que, por este motivo, podría ser contraria al principio de proporcionalidad. Pues bien, solo ese tribunal es competente para determinar y apreciar los hechos de ese litigio y para interpretar y aplicar el Derecho nacional. A tenor del dicho precepto de la norma nacional, los sujetos pasivos responden con carácter solidario del pago del impuesto junto a la persona que sea deudora del mismo si, en el momento en que efectuaron una operación, «sabían o hubieran debido saber que no se pagaba o no se pagaría el impuesto en la cadena de operaciones con la intención de evadir el impuesto» y el hecho de que se exija al sujeto pasivo que es solidariamente responsable el pago de la totalidad del importe del IVA adeudado, sin permitir al juez apreciarlo en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en el fraude fiscal, procede señalar que de la propia naturaleza de una «responsabilidad solidaria», como la prevista en el art. 205 de la Directiva del IVA, se desprende que todas las personas solidariamente responsables están obligadas al pago del importe íntegro del IVA adeudado y esta interpretación del concepto de «responsabilidad solidaria» es conforme con la finalidad perseguida por el art. 205 de la Directiva del IVA. Exigir que se module la obligación del responsable solidario de pagar el IVA adeudado en función de su parte de responsabilidad implicaría, en particular, en un supuesto de fraude, que el Tesoro Público y, en su caso, el





juez competente para controlar la acción de aquel determinasen previamente las contribuciones respectivas de todas las personas implicadas en dicho fraude y sería contrario al propio principio de la responsabilidad solidaria establecido en el art.205 de la Directiva del IVA, pues tal determinación podría resultar especialmente difícil en caso de montajes fiscales fraudulentos complejos, caracterizados por una gran opacidad. De ello se deduce que el art. 205 de la Directiva del IVA exige que el sujeto pasivo solidariamente responsable del pago del IVA pueda verse obligado a pagar él solo la totalidad del importe del impuesto, cualquiera que sea el grado de participación de dicho sujeto pasivo en el fraude fiscal. Por ello, este precepto a la luz del principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional que, a fin de garantizar la recaudación del IVA, establece la responsabilidad solidaria objetiva de un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que el juez competente pueda apreciarla, no obstante, en función de la contribución de las diferentes personas implicadas en un fraude fiscal, siempre que el citado sujeto pasivo tenga la facultad de demostrar que adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que las operaciones que realizaba no formaban parte de ese fraude. Por otro lado, debe denegarse al sujeto pasivo deudor del IVA el derecho a deducir el IVA, en la medida en que dicho sujeto pasivo no puede invocar derecho alguno a deducir ese impuesto, no cabe transferir, a fortiori, tal derecho a deducción al sujeto pasivo que queda obligado solidariamente al pago del referido impuesto en virtud de la disposición nacional que transpone el art. 205 de la Directiva del IVA, que, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional que impone una obligación solidaria de pagar el IVA a un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que deba tenerse en cuenta el derecho de este último a la deducción del IVA devengado o pagado. En cuanto a la posible vulneración del principio *non bis in idem* del art. 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, considera el Tribunal que la sanción penal impuesta a raíz de su condena en el procedimiento penal concluido mediante la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, versaba sobre un fraude del IVA cometido en los ejercicios fiscales de 2012 a 2014 y el procedimiento administrativo controvertido en el litigio principal, aun cuando debiera ser considerado de carácter penal, versa sobre un fraude del IVA cometido en el ejercicio fiscal de 2011. Así pues, incluso aunque hubiera que considerar que, en todos esos ejercicios fiscales, la citada sociedad participó en el establecimiento de un mismo sistema de fraude del IVA, no es menos cierto que el procedimiento penal y el procedimiento administrativo se refieren a períodos fiscales diferentes. De ello se deduce que los hechos relativos al procedimiento administrativo controvertido en el litigio principal y los que fueron objeto del procedimiento penal no son idénticos, de modo que no concurre el requisito del «*idem*». Por consiguiente, el principio *non bis in idem* no es aplicable. El artículo 50 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permite la acumulación de sanciones penales y de sanciones administrativas de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos de la misma naturaleza pero que han tenido lugar en ejercicios fiscales sucesivos, que son objeto de actuaciones administrativas de carácter sancionador en un ejercicio fiscal y de diligencias penales en otro ejercicio fiscal.

(TJUE de 12 de diciembre de 2024, asunto C-331/23)

El TJUE resuelve que el recargo de mora que se aplica en Rumanía, además de los intereses de demora constituye una sanción pecuniaria impuesta al deudor que no ha pagado una deuda tributaria al vencimiento no es incompatible con el código aduanero

Renta de aduanas. Recaudación de los derechos antidumping relativos a las importaciones procedentes de China. Normativa nacional que establece la imposición de un recargo de mora además de intereses de demora.

Una sociedad rumana importó bicicletas tradicionales, bicicletas eléctricas y piezas de recambio, para las que efectuó diversas declaraciones de despacho a libre práctica ante las autoridades aduaneras rumanas que indicaban que Tailandia era el país de origen de las mercancías importadas. A raíz de un control aduanero sobre el origen real de dichas mercancías, la Dirección Regional de Aduanas de Bucarest concluyó que dichas mercancías eran originarias de China y no de Tailandia. Dicha autoridad levantó el acta del control y practicó una liquidación de regularización, y se impuso un derecho antidumping y la sociedad debía pagar una obligación fiscal accesoria constituida, por una parte, por los intereses de demora correspondientes al derecho antidumping y, por otra parte por el recargo de mora que establece la normativa nacional. El Tribunal de Justicia ha precisado que las medidas administrativas o represivas permitidas por una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los





objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa y, además, no deben ser desproporcionadas con respecto a dichos objetivos. El art. 4 del Reglamento n.º 2988/95 establece que toda irregularidad dará lugar a la retirada de la ventaja obtenida indebidamente, incrementada, en su caso, con intereses que podrán determinarse de forma global. Este artículo precisa que las medidas que establece no serán consideradas como sanciones. En cambio, el art. 5 de dicho Reglamento dispone que las irregularidades intencionadas o provocadas por negligencia podrán dar lugar a sanciones administrativas, a saber, en particular, el pago de una cantidad superior a las sumas indebidamente percibidas o eludidas, incrementada, en su caso, con intereses. De la resolución de remisión se desprende que el recargo de mora establecido en el art. 176 del Código de Procedimientos Tributarios rumano constituye una sanción pecuniaria impuesta al deudor que no ha pagado una deuda tributaria al vencimiento, por lo que tal sanción prevista por el Derecho nacional no es, en principio, incompatible con el Derecho de la Unión, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente en cuanto a la proporcionalidad de esa sanción. Por tanto, el art. 114 del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica administrativa nacional en virtud de la cual, además de los intereses de demora previstos en dicho artículo, puede imponerse un recargo de mora establecido por la normativa nacional.

(TJUE de 5 de diciembre de 2024, asunto C-506/23)

El TJUE afirma que la Directiva del IVA no se opone a que un sujeto pasivo que cesa su actividad económica, no puede trasladar a un período impositivo siguiente un excedente del IVA declarado en el momento del cese de su actividad

IVA. Devolución. Cese de la actividad económica. Traslado del excedente del IVA. Concepto de “período impositivo siguiente”.

En este caso la sociedad declaró, en el momento del cese de su actividad económica, un excedente del IVA que pretendió deducir del IVA del que era deudora en la primera declaración efectuada tras la reanudación de su actividad económica. También se desprende de dicha resolución que la Administración Tributaria rectificó esa declaración por considerar que no procedía trasladar ese excedente, alegando que la sociedad debería haber solicitado su devolución en un plazo de doce meses a partir de la fecha de cese de su actividad económica. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el art. 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que, cuando un sujeto pasivo cesa su actividad económica, dicho sujeto pasivo no puede trasladar a un período impositivo siguiente un excedente del IVA declarado en el momento del cese de su actividad y solo puede recuperar ese importe solicitando su devolución en un plazo de doce meses a partir de la fecha de dicho cese de actividad. Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, de ello resulta que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores y al art. 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, la deducción se practica globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción en el curso del mismo período impositivo. El art. 183, párrafo primero, de esta Directiva precisa que, cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución. Por lo que respecta al concepto de «período impositivo siguiente», este concepto debe entenderse referido al período impositivo inmediatamente posterior al período impositivo en el que la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado. y cada Estado miembro determina la duración de un período impositivo dentro de los límites que establece el art. 252.2 de la Directiva, sin que se desprenda que esa duración, o la sucesión de los períodos impositivos, dependa del ejercicio de una actividad económica por el sujeto pasivo durante la totalidad o parte de un período impositivo determinado. Por tanto, la devolución de un excedente del IVA en varios períodos impositivos posteriores a aquel en el que se generó el excedente no es necesariamente incompatible con esa disposición. Un operador que cesa su actividad económica deja también de ser sujeto pasivo del IVA, pero el hecho de que un operador pierda la condición de «sujeto pasivo» debido a dicho cese de actividad implica una solución de la continuidad de los períodos impositivos que exige el art. 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA, puesto que, para dicho operador, no existe ni período impositivo siguiente, ni, suponiendo que dicho operador reanude una actividad económica, período impositivo precedente, puesto que esta última actividad será nueva. De ello se deduce que, si bien el art. 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA permite trasladar un excedente del IVA a varios períodos impositivos siguientes a aquel en el que se haya generado ese excedente, el cese de la actividad económica del sujeto pasivo





de que se trate tiene como consecuencia que no exista un período impositivo siguiente al que pueda trasladarse dicho excedente. En el caso del litigio principal la sociedad cesó en su actividad económica, lo que tuvo como consecuencia que dejara de ser sujeto pasivo del IVA, por lo que el excedente del IVA no podía trasladarse al período impositivo siguiente, debido a la solución de continuidad entre el período impositivo correspondiente al mes en el que esa sociedad cesó su actividad, a saber, febrero de 2015, y el período impositivo correspondiente al mes en el que dicha sociedad reanudó su actividad, a saber, mayo de 2016. La normativa portuguesa combina, en principio, estas dos vías de restitución de un excedente del IVA, si bien, en caso de cese de toda actividad económica de un operador, este puede solicitar la devolución de tal excedente en un plazo de doce meses que comienza a contar a partir del período impositivo en el que se haya producido dicho excedente. Si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen al fijar las modalidades a las que se refiere el art. 183 de la Directiva del IVA, estas no pueden vulnerar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto y deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo [Vid., STJUE de 12 de mayo de 2021, asunto C-844/19], de forma que la autonomía procedimental de los Estados miembros en la aplicación del derecho a la devolución del excedente del IVA está limitada por los principios de equivalencia y efectividad. Así pues, un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha solicitado la devolución del IVA, con la pérdida del derecho a esa devolución, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA siempre que dicho plazo, por una parte, se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución del IVA (principio de efectividad). No parece que un plazo de caducidad de doce meses (y con mayor motivo si se trata de un plazo de caducidad de cuatro años) a contar desde el período impositivo en el que se ha generado el excedente del IVA haga imposible en la práctica o excesivamente difícil para un sujeto pasivo o un antiguo sujeto pasivo ejercer su derecho a la devolución de tal excedente. En el caso de autos, no se indica que la sociedad intentara hacer valer su derecho a la devolución del excedente del IVA, declarado en el momento del cese de su actividad económica, antes de que finalizara dicho período de doce meses, y encontrara dificultades para ello. El TJUE afirma que el art. 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que, cuando un sujeto pasivo cesa su actividad económica, dicho sujeto pasivo no puede trasladar a un período impositivo siguiente un excedente del IVA declarado en el momento del cese de su actividad y solo puede recuperar ese importe solicitando su devolución en un plazo de doce meses a partir de la fecha de dicho cese de actividad, siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad.

(TJUE de 5 de diciembre de 2024, asunto C-680/23)

En caso de resolución del contrato, el importe adeudado al prestador de servicios es el previsto contractualmente para la ejecución de la obra, previa deducción de los importes ahorrados al no realizarse

IVA. Hecho imponible. Resolución del contrato de obras para la realización de un proyecto inmobiliario por el promotor. Obligación de pagar el importe total acordado deducidos los gastos en los que el prestador no ha incurrido. Concepto de «retribución».

Dos sociedades celebraron un contrato de obras en virtud del cual una de ellas debía construir un proyecto inmobiliario por un importe determinado en el que se incluía el IVA. Tras el inicio de los trabajos, la otra sociedad le comunicó que no deseaba contar con sus servicios para llevar a cabo el proyecto por razones no imputables a la sociedad encargada de ejecutar el proyecto. El órgano jurisdiccional de apelación declaró que no se adeudaba IVA alguno por el importe debido por los trabajos no realizados, puesto que no se había producido un intercambio de prestaciones entre las partes contratantes. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso» si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido. La contraprestación del precio pagado al firmar un contrato





relativo a la prestación de un servicio consiste en el derecho que adquiere el cliente a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, con independencia de que el cliente ejercite ese derecho. Por lo tanto, el prestador de servicios realiza dicha prestación desde el momento en que pone al cliente en condiciones de disfrutar de ella, de modo que el hecho de que el cliente no haga uso del citado derecho no afecta a la existencia del vínculo directo mencionado. El importe preestablecido percibido por un operador económico en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que debe ejecutarse durante un determinado período, importe que equivale al que dicho operador habría percibido en ese período de no haberse producido tal resolución, ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta al IVA, aun cuando esa resolución haya implicado, en particular, la desactivación de los servicios previstos en ese contrato antes de que finalice el período convenido. En el litigio principal, en la que el prestador había iniciado la prestación de servicios en cuestión y estaba dispuesto a ejecutarla hasta su término por el importe contractualmente establecido. El contravalor del importe que debe pagar el beneficiario de la prestación de servicios consiste en el derecho de este al cumplimiento, por parte del prestador, de las obligaciones derivadas del contrato de prestación de servicios, aunque el beneficiario ya no desee ejercitar ese derecho por una causa imputable a él. La STJUE de 11 de junio de 2020, asunto C-43/19, declaró que las arras, en una situación como la controvertida en aquel asunto, constituían una indemnización a tanto alzado para indemnizar al prestador de servicios tras el desistimiento de un cliente y que, por lo tanto, no constituían la retribución de tal prestación. En este caso el prestador de servicios no solo puso al beneficiario en condiciones de disfrutar de la prestación de servicios, sino que, dado que ya había iniciado los trabajos acordados, realizó efectivamente una parte de dicha prestación, señalando que estaba dispuesto a ejecutarla hasta su término. Existe efectivamente una prestación de servicios individualizable y el prestador había comenzado los trabajos acordados que estaba dispuesto a ejecutar en su totalidad para llevar así a buen término el contrato. Si no ha sucedido así, es porque el beneficiario ya no deseaba recurrir a los servicios de dicho prestador por razones no imputables a este. Asimismo, el importe adeudado al referido prestador de servicios corresponde al previsto contractualmente para la ejecución completa de la prestación de servicios, previa deducción de los importes ahorrados debido a la no realización de la obra. Por lo tanto, no puede considerarse que tal importe constituya una indemnización a tanto alzado destinada a reparar el perjuicio sufrido. El TJUE afirma que el art. 2.1.c) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el importe contractualmente adeudado como consecuencia de la resolución, por el beneficiario de una prestación de servicios sujeta al IVA, de un contrato válidamente celebrado relativo a dicha prestación de servicios, que el prestador había iniciado y estaba dispuesto a finalizar, constituye la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de la Directiva del IVA.

(TJUE de 28 de noviembre de 2024, asunto C-622/23)

TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

El TS afirma que no es extensible a los agentes de seguros la presunción de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados por los agentes comerciales en sus desplazamientos a efectos de IRPF

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Gastos. Gastos deducibles. Automóvil. Agentes de seguros.

La sentencia de instancia descarta que dentro de ese supuesto y, particularmente, dentro de la noción de agentes comerciales quepa entender incluidos a los agentes de seguros puesto que, en primer lugar, ambas categorías cuentan con funciones distintas conforme sus respectivos regímenes jurídicos; y, en segundo lugar, por su distinto encuadramiento en las Tarifas del IAE y en la CNAE. La parte recurrente considera, por el contrario, que la noción de agentes de seguro constituye una especie dentro del género agentes comerciales, de manera que en ambos casos subyace la misma tipología contractual, es decir, el contrato de agencia, lo que permite aplicar el art. 22.4.d) Rgto. IRPF a los vehículos empleados en los desplazamientos profesionales de los agentes de





seguro. La cuestión jurídica que suscita el recurso es de orden interpretativo y consiste en discernir si es de aplicación a los agentes de seguro la presunción de afectación a la actividad económica que contiene el art. 22.4.d) del RIRPF con que se ven favorecidos los representantes o agentes comerciales. El art. 29.2 Ley IRPF prevé la regla general de la afectación exclusiva de elementos patrimoniales a la actividad económica de cuyos rendimientos se trata, de modo que permite que se consideren afectos los elementos del activo que se empleen en tal menester; y, luego, remite al complemento reglamentario, con cierta vaguedad, la determinación de las condiciones en que algunos elementos patrimoniales -en este caso, el vehículo propio- puedan considerarse afectos, pese a su empleo en necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante. La norma que nos ocupa, referida en particular a los agentes comerciales, constituye la excepción de la excepción o, en otros términos, la recuperación de la presunción que ampara su uso y que dispensa a su titular de la carga de probar la afectación específica a la actividad y la consiguiente irrelevancia de un esporádico uso privado, a los fines que regula el precepto. Tal precepto convive con otros que regulan también salvedades, bien de vehículos de características propias, como los destinados al transporte de mercancías o a los servicios de enseñanza; bien por razón del uso a que se destinan, como los dedicados a la cesión de su uso con habitualidad y onerosidad. En ese contexto, la razón determinante para la resolución del presente recurso y el establecimiento de doctrina que dé respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, debe orientarse necesariamente a la finalidad específica que persigue el precepto, en sí mismo considerado, por razón de la cual, a los que ejercen una determinada actividad profesional, los agentes comerciales, se les favorece con una presunción de afectación que les libera de toda prueba específica sobre la coincidencia entre la realidad y el uso presuntivo, que se considera total, en el sentido de que no se tienen en cuenta los eventuales usos privados, porque el propio reglamento los considera irrelevantes. Desde esta concreta y singular perspectiva, no cabe equiparar a los agentes de seguros con los agentes comerciales. Para esa asimilación o diferenciación de unos con otros no es preciso agotar las posibilidades argumentativas sobre la identidad o similitud sustancial de las funciones que emprenden ambas profesiones; sobre la naturaleza jurídica del contrato de agencia en el Derecho hispano y en el de la Unión Europea que, en cada caso, sirven de sustento normativo al ejercicio de la actividad; o en relación con el encuadramiento en epígrafes diferentes del IAE o en la CNAE. Tales argumentos, en general, obedecen al propósito, legítimo desde luego, de asimilar los agentes de seguros a los agentes comerciales, proposición que, al menos como hipótesis, sugiere incluso el propio auto de admisión. Para la adecuada exégesis del precepto reglamentario en cuestión, a fin de dilucidar el litigio, no son precisas las amplias disquisiciones que aporta el debate acerca de la naturaleza jurídica de la actividad que despliegan unos y otros y su percibida proximidad y semejanza, analizado el núcleo de su actividad. Lo que se necesitaría es una equiparación directa, clara e incondicional desde el punto de vista que debemos atender, la necesidad del vehículo propio para el desarrollo de la actividad que en cada caso se ejerce. La dispensa reglamentaria de la prueba contenida, por vía de presunción iuris et de iure en favor de los agentes comerciales -a los que se supone, en el desempeño de su función de agencia o mediación, una necesidad de desplazamiento en la misma u otras poblaciones- encuentra su sentido en que el reglamento presupone, en una apreciación de la realidad que no traslada al texto de la norma, que no es concebible el ejercicio de la actividad de agencia comercial -sea de mercaderías o de servicios, eventualmente- sin el uso constante y permanente del medio de transporte, consustancial con su ejercicio, de suerte que el uso residual para menesteres personales y familiares, fuera del tiempo de dedicación a la actividad, le es intrascendente al derecho. No ocurre lo mismo, hemos de decir, con los agentes de seguros. La cuestión esencial que nos ocupa es si cabe entender que el reglamento, al privilegiar el ejercicio de la profesión de agente comercial, suponiendo que el vehículo propio está de modo permanente afecto a ese fin debido a las exigencias de desplazamiento, tuvo presente, como profesión equiparable a ella, la de los agentes de seguros. Aunque la respuesta a tal cuestión podría entrar en el ámbito de lo psicológico, en tanto se encaminaría a indagar acerca de una intención o constatación de la realidad que habría considerado el Gobierno en el ejercicio de su potestad, es lo cierto que la literalidad de la norma, como punto de partida, no permite esa extensión. La realidad social, en las operaciones mercantiles y, en particular, en las que procuran la mediación, representación o agencia para su concertación o buen fin, nos señala que los desplazamientos en vehículo están perdiendo esa entidad necesaria, imprescindible o predominante, pues muchos actos de comercio, no solo en los de mediación en general, sino los de agencia de seguros, se pueden llevar a cabo, concertar o preparar de modo telemático o, en general, sin necesidad de desplazamientos constantes del agente. Ello no significa, sin embargo, que el uso del vehículo propio por los agentes de seguros, en el desempeño de su actividad, quede extra muros de toda posibilidad de afectación, incluso exclusiva. Lo que decimos es que no pueden quedar favorecidos por una presunción normativa en la que no concurre un enlace preciso y directo para su aplicación, pero no que no rija para ellos la posibilidad que dimana del art.29.2, párrafo 2º Ley IRPF, pero siempre sometida a prueba bastante de esa necesidad de uso exclusivo. La Sala establece como jurisprudencia que no es de aplicación a los agentes de seguros el art. 22.4. d) del Rgto IRPF, que establece la presunción





de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados por los agentes comerciales en sus desplazamientos, sin que, a los efectos fiscales específicos que examinamos, quepa considerar que los agentes de seguros son una subespecie de la categoría más amplia de los agentes comerciales. Ello sin perjuicio de que, mediante la pertinente prueba, pudieran acreditar, a los efectos del art. 29.1 Ley IRPF, la afectación del vehículo propio al desarrollo de la actividad económica.

(STS de 25 de noviembre de 2024, recurso n.º 1022/2023)

El TS reitera que las sentencias del TJUE tiene efectos ex tunc; por lo que no es aplicable el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos in vitro declarado contrario al Derecho de la UE por el TJUE

IVA. Tipo impositivo. Tipo reducido. Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Aparatos y material sanitario. Efectos ex tunc o ex nunc de las sentencias del TJUE.

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar, a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea -puesto de manifiesto en la STJUE de 17 de enero de 2013, asunto C360/11, así como de la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas, si es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen in vitro, al entender que, objetivamente, sólo puede utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias de los seres humanos o de los animales. El objeto controvertido se ciñe a discernir si procede la aplicación del tipo reducido del IVA previsto en el art. 91.Uno.1.6º Ley IVA -en la redacción aplicable- atendiendo a la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas o si, por el contrario, se debe descartar su aplicación, teniendo en cuenta la aplicación del principio de primacía del Derecho de la UE. La sentencia de la Audiencia Nacional, impugnada en casación, fundamenta su decisión en la primacía del Derecho de la Unión, mientras el recurrente denuncia que se ha aplicado el efecto vertical inverso, lo que estaría proscrito. La controversia se plantea a raíz de la STJUE de 17 de enero de 2013 que concluyó que nuestra Nación vulneró el art. 98, en relación con el Anexo III, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) al aplicar un tipo de gravamen reducido, entre otros productos y bienes, al material, equipos o el instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos y a raíz de esta sentencia se modificó el art. 91.Uno.1.6º Ley IVA. (art. 31 LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado. Este Tribunal considera, en línea con lo expuesto por la Sala de instancia, que pretendiéndose en el caso que se examina la aplicación a un supuesto concreto de una regla del art. 91.Uno.6º Ley IVA, que expresamente se ha declarado que es contraria al Derecho europeo, resulta de aplicación el principio de primacía del Derecho de la Unión. En virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias de ese Derecho en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional. La Administración tributaria y los tribunales están obligados por el principio de primacía a no aplicar aquellas normas nacionales que son contrarias al Derecho de la Unión y, en el presente supuesto, de conformidad con lo decidido en la STJUE de 17 de enero de 2013, el tipo reducido aplicable al material sanitario era contrario al Derecho de la Unión, por lo que tanto la Administración como los tribunales estaban vinculados al contenido de dicha sentencia y debían inaplicar el art. 91.Uno.1.6º Ley IVA desde el momento del dictado de la anterior sentencia. No podemos hablar de incumplimiento del principio de interdicción de un efecto vertical inverso cuando la parte está solicitando el reconocimiento de un derecho a través de la aplicación de un tipo reducido que ni la normativa comunitaria ni el derecho nacional le reconoce expresamente de forma clara, concisa y precisa, sin que se pueda obviar que los tipos reducidos deben ser objeto de una interpretación restrictiva. No se puede olvidar que los efectos de las sentencias del TJUE, tal como hemos declarado, entre otras, en la STS de 26 de junio de 2024, recurso n.º 7664/2022- se producen ex tunc lo que obliga a interpretar la normativa del IVA en el momento de efectuar la liquidación de conformidad con lo manifestado previamente por el





TJUE en su sentencia de 17 de enero de 2013. El hecho de haberse producido un cambio de criterio por parte del TJUE legitima a los órganos judiciales y administrativos a modificar los pronunciamientos dictados por la materia, pues de lo contrario se estaría obviando el efecto erga omnes de las sentencias prejudiciales y la finalidad del procedimiento establecido en el art. 267 TFUE y por tanto a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea no es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen in vitro por cuanto que la norma que establecía un tipo reducido en estos casos fue declarada contraria al Derecho de la Unión por el la STJUE de 17 de enero de 2013.

(STS de 13 de noviembre de 2024, recurso n.º 2154/2023)

El TS deberá pronunciarse sobre diversas cuestiones referidas a la Tasa a los titulares de centrales nucleares por la prestación de un servicio de seguridad por parte de agentes de la Guardia Civil dentro de las instalaciones

Tasas. Tasa a los titulares de centrales nucleares por la prestación de un servicio de seguridad por parte de agentes de la Guardia Civil dentro de las instalaciones.

La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si la solicitud de rectificación de una autoliquidación y de la consiguiente devolución de ingresos indebidos es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar de autoliquidar e ingresar en plazo, cuando considere que la norma reguladora del tributo es contraria a la Constitución. Se debe determinar también si el reparto competencial hecho en la Constitución española, y en particular su art. 149.1.29 CE, permite el establecimiento por ley ordinaria de una tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil en el interior de las centrales nucleares u otras instalaciones nucleares, como la creada por la disp. final 7.ª de la Ley 34/2015 (Modificación LGT). Por otro lado, se debe precisar si puede constituir el hecho imponible de una tasa la prestación de este servicio por referirse, afectar o beneficiar a personas determinadas o haber sido motivados por estas, directa o indirectamente, así como si no es óbice para ello que el sector privado, esto es, los titulares de las instalaciones nucleares, presten un servicio de seguridad privada en cumplimiento en lo dispuesto en el art. 30 del RD 1308/2011 (Protección física de las instalaciones y los materiales nucleares, y de las fuentes radiactivas), modificado por el RD 1086/2015. Finalmente deberá determinar si la tarifa asignada a la tasa concernida resulta proporcional y se halla suficientemente justificada en la Ley 34/2015 y en la Orden INT/1658/2016, de 30 de septiembre, que aprobó el modelo de autoliquidación y pago de la tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil en el interior de centrales nucleares u otras instalaciones nucleares.

(ATS de 20 de noviembre de 2024, recurso n.º 8876/2023)

AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

La AN confirma la decisión del TEAC que sostiene que el beneficiario efectivo de los intereses satisfechos por la recurrente es la sociedad andorrana que debieron estar sujetos a retención a cuenta del IRNR

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Intereses. Aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo.

Los socios de la sociedad recurrente es una entidad holandesa que posee el 99,97% del capital y una persona física que posee el 3% restante y que es su representante legal. Esta persona es el único socio de la sociedad holandesa, así como de una cadena de sociedades: el socio principal de la sociedad recurrente es la sociedad holandesa, cuyo socio es una sociedad residente en Curaçao





y el socio de esta es otra sociedad andorrana, cuyo socio es la persona física que posee el 3% del capital de la sociedad recurrente. La inspección sostiene que el beneficiario efectivo de los intereses satisfechos por la recurrente es la sociedad andorrana y por ello esos intereses deberían haber estado sujetos a retención a cuenta del IRNR. En consecuencia, somete a retención del 21% esos intereses. La inspección fundamenta la regularización en base al concepto de «beneficiario efectivo» de la Directiva 2003/49/CE. En base a lo anterior el TEAC concluye que en el presente caso resulta del expediente que ninguna de las entidades holding intermedias posicionadas en la UE son las beneficiarias efectivas, sino que esta cualidad concurre en la entidad residente en Andorra y concurren indicios suficientes que acreditan la existencia de prácticas abusivas, pues su única finalidad parece ser «la de servir de instrumento para canalizar fondos entre las mismas». El art. 4 de la Directiva establece que «Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario.» añadiendo en su art. 5 que «Un establecimiento permanente será tratado como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones: a) si los créditos, derechos o usos de las informaciones que den origen a los pagos de intereses o cánones tienen relación efectiva con dicho establecimiento permanente. Por otro lado, la STS de 22 de junio de 2023, recurso n.º 6517/2021 establece que cuando produzca una práctica fraudulenta o abusiva, deben denegar al contribuyente el beneficio de la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses establecida en el art 1.1 de la Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, aun cuando no exista disposición nacional o contractual alguna que contemple tal denegación. De suerte que aún no recogiendo la legislación nacional una norma antiabuso sería de aplicación las normas antiabuso europeas, puesto que la teoría sobre el abuso de derecho es calificada como principio general del Derecho Europeo, gozando de aplicación automática, sin que se precise su transposición a las normas nacionales para su aplicación. En el presente caso procede la aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo por lo que no procede la exención de los intereses pagados por el obligado tributario lo que determina la procedencia de la retención y de la regularización practicada. La resolución del TEAC, que no ha hecho más que aplicar la normativa comunitaria a los efectos de si era procedente o no la exención prevista en el art. 14.1 c) TRLIRNR, razón por la que no puede acogerse que el TEAC haya resuelto en contra de la jurisprudencia comunitaria, vulnerando los principios de seguridad jurídica y legalidad.

(SAN de 20 de noviembre de 2024, recurso n.º 810/2017)

Recuperación de Ayudas de Estado: amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición directa de participaciones extranjeras

Ayudas de Estado. IS. Amortización del inmovilizado inmaterial. Amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras. Recuperación de ayudas de Estado.

Los acuerdos impugnados tenían como finalidad la regularización relativa a la amortización de los fondos de comercio financiero correspondientes a adquisiciones directas de participaciones de entidades no residentes, efectuadas desde el 21 de diciembre de 2017, por la mercantil recurrente y que estaban afectadas por el carácter de ayuda estatal por la Segunda Decisión de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición directa de participaciones extranjeras aplicada por España. Lo que la Segunda Decisión viene a declarar ilegal son las deducciones fiscales de las que disfrutaron los sujetos pasivos del IS al realizar las adquisiciones fuera de la Unión, otorgadas en virtud del art. 12.5 del TRLIS, deducciones que pueden materializarse para cada ejercicio bien en una menor cuota a ingresar o en una mayor base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros. En este caso, estas deducciones fiscales se practicaron mediante correcciones al resultado contable efectuadas por la reclamante al amparo del artículo 12.5 TRLIS, realizando los siguientes ajustes negativos en 2008, 2009 y 2010. Las liquidaciones practicadas que suponen la eliminación por la inspección en cada ejercicio de los ajustes negativos y el positivo practicados por la reclamante, y con ello, eliminado así las deducciones fiscales en su día practicadas, teniendo en cuenta el principio de independencia de ejercicios, aumentando la base imponible declarada en los ejercicios 2008 a 2010, deben reputarse conforme a lo establecido por la Comisión en su Segunda Decisión y, por ello, desestimarse la pretensión de la reclamante en este punto.





No se advierte ninguna irregularidad en el modo en la Administración tributaria ha procedido a eliminar las deducciones fiscales realizadas por la actora, eliminando en cada ejercicio los ajustes practicados en cada ejercicio. La Segunda Decisión de la Comisión no establece el modo de recuperar la ayuda fiscal a recuperar, sino todo lo contrario, solo sirven para determinar el importe de la exacto de la ventaja económica disfrutada. La Administración tributaria al eliminar en cada ejercicio los ajustes realizados por la actora que constituían la ayuda económica ahora a recuperar, por lo que ningún reproche se puede hacer al modo en que se ha procedido a recuperar dicha ayuda.

(SAN de 20 de noviembre de 2024, recurso n.º500/2017)

A efectos del IS, las transferencias realizadas por un socio a la empresa no constituyen un préstamo sino una donación debido a la falta de los elementos propios de una operación financiera

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. IS. Gastos deducibles. Retribución de los fondos propios. Préstamos participativos.

Las cuestiones litigiosas se refieren a la inexistencia de simulación, afirmando la parte demandante la realidad del contrato de préstamo celebrado y la no concurrencia de los requisitos necesarios para la existencia de donación, por lo que resulta improcedente la regularización de las bases imponibles negativas pendientes de compensar de los ejercicios 2009 a 2011. Atendiendo a una valoración conjunta de los documentos y elementos probatorios obrantes en el expediente, se considera la realidad comercial descrita desnaturaliza la cuenta corriente contabilizada, y, por tanto, la deuda registrada en el pasivo societario, para cumplir todos los rasgos propios de una donación del socio (prestamista) a la empresa. Se considera la existencia de simulación ya que, con fines de elusión fiscal a través de la deducibilidad de los intereses, el obligado tributario declara un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo con la otra parte, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe, o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo. La Sala considera acertada la conclusión de que la operación fue simulada y los efectos tributarios que en este proceso se discuten. Frente a ello, no tiene relevancia impugnatoria ni el principio de la libertad de pactos, ni de forma de los negocios jurídicos- arts.1255, 1258 y 1280 del Código Civil-, que la liquidación no ha negado; ha dicho, no obstante, que al constar el contrato de préstamo en documento privado ha podido ser confeccionado a conveniencia de las partes, tanto temporalmente como en cuanto al contenido, y respecto a que hubieran pactado un plazo tan largo de devolución (incluyendo la posibilidad de no devolución llegado aquél), o la ausencia de garantías, no es que fueran contrarios a aquellos principios, sino que son elementos relevantes para construir, junto con los restantes elementos expresados, la inferencia de que no hubo realmente contrato de préstamo sino simulación de una liberalidad. La liquidación consideró las sumas ingresadas en favor de la empresa como una donación, calificación que es negada por la demanda que sostiene que no hubo donación porque no hubo *animus donandi* y porque se trató de un préstamo participativo, por lo que, a lo sumo, debió determinarse por la vía del artículo 16 TRLIS de 2004, el normal valor del mercado de los intereses derivados del mismo. La liquidación estimó que la entidad no había acreditado que la operación fuera un préstamo, y a ella le incumbía, y calificó la operación como realizada a título lucrativo, una donación. Al obligado tributario le corresponde acreditar los elementos constitutivos del contrato de préstamo. En levantamiento de esta carga, aportó un documento privado en el que se contendría el préstamo; este documento privado no tiene eficacia frente a tercero sino desde la fecha que se presentó en el procedimiento de inspección y aunque es cierto que en sí mismo puede constituir un medio de prueba, como documento privado, la endeblez del mismo es manifiesta, frente a la Administración Tributaria, si no va complementado de otros elementos probatorios que lo refuercen; y nada más se ha aportado, ni siquiera se presentó a liquidación del ITP y AJD, que hubiera avalado una fecha cierta. Valorando los elementos de prueba la Administración concluyó que la operación no reunía las características de un contrato de préstamo, sino de una donación, en definitiva de una liberalidad. La Administración Tributaria, basándose en los elementos de prueba llegó a la conclusión de que no existía préstamo alguno, desvirtuando, en consecuencia, la presunción de onerosidad y afirmando la existencia del *animus donandi*, conclusión que comparte la Sala ya que aunque se admitiera que el contrato, en virtud del cual se produjo la transferencia de los fondos, aparentemente encerrara un préstamo, es lo cierto que el contenido del mismo es impropio de un contrato de préstamo, como afirmó la Inspección.

(SAN de 20 de noviembre de 2024, recurso n.º 556/2020)

El arrendamiento de inmuebles no es actividad económica si la persona contratada se encuadra en el régimen de autónomos, al tener junto al cónyuge el 50% del capital social, lo que excluye la ajenidad necesaria según la normativa laboral

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

El acuerdo de liquidación impugnado declara la existencia de una adquisición hereditaria de bienes y derechos imputables a la actora sujeta al Impuesto sobre Sucesiones, en su condición de heredera de su marido, fallecido en fecha 22 de septiembre de 2014, en la que se aprecia que no resulta aplicable la reducción del 95 por 100 sobre el valor total de las participaciones en la sociedad que la actora consideró en su autoliquidación. Así, a pesar de cumplirse los requisitos del artículo 10.Dos.4.º de la Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana (Regulación del tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos), fijado en la normativa estatal en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 (Ley ISD), el valor total de las participaciones no puede constituir la base de la reducción, sino únicamente un porcentaje del 45,56 por 100, por no encontrarse afectos a la actividad económica la totalidad de los elementos patrimoniales titularidad de la sociedad sobre cuyas participaciones se solicita la reducción, considerándose no afectos los inmuebles de la entidad destinados a la actividad de arrendamiento, el valor de las sociedades participadas dedicadas también al arrendamiento y una parte de los inmuebles que componen el activo de una entidad participada, destinados a la promoción inmobiliaria, así como varias cuentas corrientes entre empresas destinadas a un préstamo otorgado a una entidad del alegado grupo.

- Actividad de arrendamiento. Contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Sólo se ha acreditado la existencia de dos trabajadores contratados a media jornada con contratos de atención al público, desconociendo si ello tiene relación o no con la actividad de alquiler y no constando que tengan jornada completa. En relación con la persona contratada a jornada completa en régimen de autónomos, que es la actora, señala que se ha acreditado que en el año 2013 y 2014 realizaba su labor como empleada con relación laboral dentro de la actividad de arrendamiento de inmuebles y a jornada completa, aportándose sus nóminas y una manifestación del administrador actual aclarando el trabajo que hacía la misma. La Inspección considera que no cumple con la condición porque se encuadra en el régimen de autónomos al ser cónyuge del administrador de la sociedad y no haberse aportado un contrato laboral escrito donde se especificase su jornada. La actora defiende que está obligada a cotizar por autónomos al trabajar en la compañía y tener entre ella y su marido el 50% del capital social, concluyendo que lo relevante es que exista una relación laboral a jornada completa con independencia de cuál sea su régimen de cotización a la seguridad social. Sin embargo, la actora no aporta contrato de trabajo alguno que permita acreditar cuales son las actividades que realizaba como auxiliar administrativa ni cuál es su jornada, resultando insuficiente a tales efectos el certificado emitido por el administrador de la sociedad y familiar de la actora, que refiere que trabajaba a jornada completa, siendo además que se trata de un grupo familiar en el que el causante y la actora ostentaban como la misma reconoce el 50% de las participaciones sociales, y el otro 50% el hermano del causante, lo que determina además que no se haya acreditado la ajenidad necesaria según la normativa laboral.
- Actividad de promoción inmobiliaria. La sociedad tenía una participación del 50 por ciento en otra entidad cuyo objeto social es la adquisición, promoción, venta y arrendamiento de fincas y la promoción inmobiliaria, poseyendo también inmuebles en arrendamiento. La Inspección considera como afectos la totalidad de los solares sobre los que se ha ejercido algún tipo de actuación urbanística, pero no aquellos sobre los que por diversas circunstancias ajenas a la voluntad y capacidad de actuación de la sociedad no se ha podido iniciar promoción inmobiliaria. La actora no comparte esta conclusión porque se encuentran dentro de la zona de expansión inmobiliaria, entendiéndose que si bien la Inspección considera que la expectativa de promoción no es una actividad económica, ello no procede si se integran dentro de una sociedad que ejercita efectivamente una actividad económica de promoción inmobiliaria, pues no pueden separarse unos solares de otros dependiendo de la situación urbanística en la que se encuentren en un momento determinado del tiempo. El motivo también debe ser rechazado,





ya que tal y como sostiene la Inspección, ni la expectativa de promoción es una actividad económica, ni se ha acreditado la afectación de tales inmuebles a la actividad de promoción inmobiliaria, debiendo confirmarse la conclusión de la Inspección al tratarse de bienes en mera expectativa de promoción o especulativa, por lo que no pueden considerarse afectos a la actividad de la entidad en el momento del devengo del impuesto.

- Cuentas corrientes entre empresas del grupo. La parte actora defiende que los importes de las financiaciones destinadas a empresas del grupo deben considerarse afectos. Algunas de las empresas no tenían posibilidad de obtener financiación de entidades financieras, por lo que procedió a prestar financiación mediante aportaciones de las empresas de su grupo, estando contabilizadas las mismas. Respecto a las inversiones financieras a largo y corto plazo entre empresas del grupo, sostiene que se trata de aportaciones con el único fin de hacer frente a los pagos de facturas de proveedores y contratistas de la obra, para intentar solventar los apuros económicos de la sociedad participada, que no devengó intereses con el único fin de no incrementar la deuda en una entidad en situación pre concursal y a la vista de la probabilidad de que con la entrada en concurso dicha deuda se convierta en crédito subordinado. Sin embargo, resulta en todo caso necesario que se trate de cesión de activos necesarios para la obtención de rendimientos, lo que no se ha justificado por la actora, resultando que la financiación a los socios de la entidad no puede considerarse afecta ni la de aquellos que estén cedidos por precio inferior de mercado a entidades o personas vinculadas.

(Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 18 de septiembre de 2024, recurso n.º 825/2023)

Tanto si se utiliza el beneficio de inventario como el derecho a deliberar y todavía no se ha aceptado la herencia, el llamado a ella es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones

ISD. Adquisiciones mortis causa. Hecho imponible. Devengo y prescripción. Aceptación de la herencia.

Señala la Sala que ni la Administración tributaria ni el TEAR pretenden sostener que la presentación del escrito de solicitud de liquidación administrativa supone aceptación de la herencia porque el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un deber jurídico que impone la normativa fiscal y ha de ser entendido por definición como un acto debido, y no como un acto libre, y por tanto, no supone aceptación tácita de la herencia, al ser, como se ha dicho, un acto debido que se realiza para evitar una sanción. Sin embargo, más complicado es el efecto del otorgamiento de «Escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario y formulación de inventario», pues, aun cuando de la escritura no pueda entenderse estrictamente como una aceptación a beneficio de inventario, no puede negarse a priori, que como llamado a la herencia, el heredero es sujeto pasivo, sin perjuicio de que en el supuesto de que renuncie finalmente a la herencia se proceda a la devolución correspondiente. El propio artículo 69 Rgto ISD no prevé que si se ha utilizado el mecanismo del derecho a deliberar (y por tanto no existe aceptación), no se devenga el Impuesto, ni existe sujeto pasivo. En todo caso, si el proceso se encuadrara en el de testamentaria, es ajeno a la legalidad en sí de la liquidación porque se produjo con posterioridad, por lo que en su caso podría plantearse una suspensión del procedimiento recaudatorio, en virtud de la STS, de 13 de marzo de 2024, recurso n.º 6989/2022.

(Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2024, recurso n.º 787/2022)