

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 al 30 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–

El TGUE manifiesta que el valor estadístico del precio mínimo aceptable (PMA) solo puede utilizarse como herramienta de análisis de riesgo y no para determinar el valor en aduana de un bien, ni siquiera en el método de valoración residual

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. Un valor estadístico como el PMA solo puede utilizarse como herramienta de análisis de riesgo.

Procede desestimar la alegación de la Comisión según la cual el rigor de los controles efectuados por la República Checa quedaba desvirtuado por el hecho de que esta última no había rechazado el valor en aduana declarado de ninguna de las mercancías inspeccionadas, aunque estuviese por debajo del umbral de riesgo, pues la Comisión omite indicar qué otras medidas habrían podido adoptar las autoridades aduaneras checas para determinar si el valor en aduana declarado correspondía al precio efectivamente pagado. A pesar de la exhaustividad de los controles efectuados por las autoridades aduaneras checas, la Comisión alega que la República Checa no podía contentarse con las comprobaciones y controles realizados y debería haber seguido teniendo dudas sobre el valor en aduana declarado y no haber ordenado el levante de las mercancías afectadas sin solicitar la constitución de una garantía. Sin embargo, las autoridades aduaneras checas, ya disponían de datos sobre mercancías idénticas o similares importadas recientemente en la República Checa. Sobre esta base, dichas autoridades compararon el valor en aduana de estas mercancías con el valor en aduana de las mercancías, de modo que la utilización de dicho método, aplicado en marzo de 2012, no habría dado lugar a un resultado diferente. En cuanto a la evolución de los valores en aduana medios a partir del mes de abril de 2015, la Comisión comenzó a dar acceso a los Estados miembros a su propia base de datos y que se habían mejorado la cooperación internacional y el intercambio de información con China, lo que permitió a las autoridades aduaneras checas ser más eficaces en la detección de las importaciones infravaloradas antes de 2015. Sin embargo, un valor estadístico como el PMA solo puede utilizarse como herramienta de análisis de riesgo, es decir, una herramienta que permite detectar, sobre la base de perfiles de riesgo, las importaciones susceptibles de haber sido infravaloradas y respecto a las que es necesario realizar comprobaciones, y no para determinar su valor en aduana. El valor en aduana se determinó sobre la base de los datos disponibles en la Unión, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales enumerados en el art. 31 del código aduanero comunitario. Un valor estadístico como el PMA no sirve para determinar el valor en aduana de las mercancías ni siquiera en el marco de la determinación del valor según el método residual. Por tanto, dado que la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios estaba excluida por el art. 30.2 del código aduanero comunitario y por la jurisprudencia y en este caso no existen elementos que permitan concluir que la aplicación del método residual en el sentido del art. 31 del código aduanero comunitario habría dado lugar a la recaudación de un importe adicional de derechos de aduana, procede condenar a la Comisión a restituir a la República Checa la cantidad pagada en concepto de recursos propios de la Unión.

(TGUE de 9 de abril de 2025, asunto C-329-23)



◀ **TRIBUNAL SUPREMO** –GUÍA–

El llamado efecto útil de la casación, se opone a remover las sentencias incorrectas en su fundamentación cuando frente a las cuales no se ejercita la pretensión casacional con empleo de razones jurídicas adecuadas para el éxito procesal

Procedimiento contencioso-administrativo. Recurso de casación. Efecto útil de la casación.

La sentencia recurrida resolvió que no es admisible que por vía indirecta, mediante el recurso dirigido contra la resolución sancionadora, se discuta la legalidad del acuerdo liquidatorio habida cuenta su distinta naturaleza y objeto, y que ha precluido tal posibilidad por el transcurso de los plazos legalmente previstos para su impugnación por las vías ordinarias, fallo que se opone a la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 23 de septiembre de 2020, recurso n.º 2839/2019, conforme a la cual frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado de acuerdo con el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) que comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza. En este caso debe complementarse la doctrina legal fijada en relación con la infracción prevista en el art. 192 LGT, habida cuenta de que el mencionado tipo infractor tiene como presupuesto de hecho la incompleta o incorrecta presentación de declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación en los casos en los que no se contemple el régimen de autoliquidación y de que la base de la sanción depende de la cuantía regularizada. En el escrito de interposición se limita la parte recurrente a indicar que la sentencia impugnada infringe la STS de 23 de septiembre de 2020 pero no se aduce en el escrito de interposición -que adolece de insalvable inconcreción- motivo frente a la sanción que dimana de la invalidez del acto que le sirve de precedente, ni se aborda la cuestión de fondo en el recurso de casación, por ello, aunque se hubiera combatido la sanción mediante la aportación de motivos referentes a la liquidación, esta no es homogénea con la sanción impuesta, por una infracción que consiste en la inobservancia de deberes formales. Por tanto, el recurso debe desestimarse porque la parte recurrente, ha tenido oportunidad de razonar en Derecho, en sede de casación, sobre la existencia de motivos de nulidad de que, en su opinión, estuviera aquejada la obligación de documentación por la que se le ha sancionado o de razonar suficientemente sobre la contrariedad a Derecho de la sanción, pero no lo ha hecho. Aunque la sentencia impugnada no tuvo en cuenta la doctrina consagrada en la STS de 23 de septiembre de 2020, el fallo desestimatorio era obligado por otras razones, dadas las graves carencias del ejercicio de la pretensión por la parte recurrente, lo que nos lleva a tener en cuenta el llamado efecto útil de la casación, que se opone a remover las sentencias incorrectas en su fundamentación pero frente a las cuales no se ejercita la pretensión casacional con empleo de razones jurídicas adecuadas para el éxito procesal.

(TS de 9 de abril de 2025, recurso n.º 3587/2023)

El TS reitera su jurisprudencia sobre la infracción del derecho de la UE de la normativa española en el tratamiento de los Fondos de Inversión Libre o no armonizados no residentes [“FIL o Hedge Fund”]

IRNR Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Políticas y principios del Derecho de la UE. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. Fondos de Inversión Libres o no armonizados no residentes.

La recurrente es un fondo residente en Andorra que no está armonizado ni se encuentra incluido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo que en el ejercicio 2014, invirtió en el capital de diversas sociedades cotizadas españolas, obteniendo dividendos sujetos al IRNR, como rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, quedando sometidas un tipo de retención del 21%. La actora solicitó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el



IRNR, 2014, de las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente, por los dividendos en España de las acciones de determinadas entidades, solicitando igualmente, la devolución de las retenciones indebidamente soportadas, que le fueron denegadas. El fondo de inversión interpuso sendas reclamaciones, acumuladas ante el TEAR que fueron desestimadas al apreciar que no se demostró estar en situación de igualdad con las IIC españolas, al no acreditar su supervisión por un organismo andorrano equivalente a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de España, ni los requisitos de objeto de las inversiones, diversificación de riesgos, mínimo de 100 participantes y capital social mínimo de 3 millones de euros, resolución que fue confirmada por la sentencia recurrida. El Tribunal se remite a su jurisprudencia sobre el tratamiento fiscal diferenciado no justificado entre las OICVM no armonizados no residentes y las IIC residentes en España [Vid., STS de 5 de abril de 2023, recurso n.º 7260/2021, entre otras]. En dicha sentencia el Tribunal fijó como doctrina, que debe aplicarse a este caso, que la legislación del Reino de España infringe la libertad de circulación de capitales al establecer un tratamiento diferenciado no justificado entre FIL residentes y FIL no residentes en situaciones comparables, ya que reserva a los FIL residentes un tratamiento fiscal significativamente más favorable, con tributación al tipo de gravamen del 1 por ciento, en tanto los FIL no residentes tributan al tipo impositivo del 19 por ciento, o al que pueda establecer el CDI que en este caso es del 15%, cuando en ambos casos, FIL residentes y no residentes, al percibir rentas consistentes en dividendos de sociedades residentes, incurren en una manifestación de capacidad económica idéntica, que gravan tanto el Impuesto de Sociedades como el Impuesto sobre la Renta de los No residentes. Ante la infracción originaria del derecho de la Unión Europea en que incurre la normativa española al imponer como elemento diferenciador del tratamiento tributario la residencia en España, el análisis de comparabilidad entre Fondos de Inversión Libre o no armonizados no residentes [“FIL o Hedge Fund”] y los Fondos de Inversión Libre no armonizados residentes en España, como medio para restablecer la efectividad de la libre circulación garantizada por el art. 63 TFUE, debe realizarse sobre la base de los elementos esenciales intrínsecos considerados por el legislador español para otorgar el tratamiento fiscal más beneficioso a los FIL residentes, interpretados conforme a las disposiciones del Derecho de la Unión Europea reguladoras de la gestión de los Fondos de Inversión Libre, constituida actualmente por la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos, así como por la legislación aplicable a este tipo de Fondos de Inversión Libre en su estado de residencia (o Estado de origen). En cuanto a los elementos concretos que deben tomarse en consideración a efectos del análisis de comparabilidad entre Fondos de Inversión Libre o no armonizados no residentes [“FIL o Hedge Fund”] y sus comparables residentes en España, son: www.fiscal-impuestos.com a) que se trate de entidades que capten las aportaciones de capital del público en general, sin que puedan tener tal consideración aquellas entidades que limiten el acceso a patrimonios familiares o personales, o que limiten las condiciones de acceso por requisitos subjetivos tales como la condición de pertenencia a un colectivo determinado como la de empleado de determinada empresa o administración, o componente de un determinado colectivo. No resulta relevante, en este sentido, que se limite el acceso a inversores que reúnan la condición de inversor profesional o a que se acredite un determinado nivel de formación y conocimiento del funcionamiento de los mercados de valores basado en elementos como el importe mínimo de inversión, dado que el nivel de riesgo que pueden asumir los FIL excede del que con carácter general pueden asumir las IIC armonizadas, y que con ello no se desvirtúa el requisito de constituir un instrumento de inversión colectiva abierto. b) que cuenten con autorización vigente de funcionamiento en su país de origen o residencia, expedido por la autoridad competente para el control y supervisión de las Instituciones de Inversión Colectiva. c) que acrediten que están gestionados por una entidad, autorizada a su vez en su país de origen o residencia, como Gestor de Fondos de Inversión Alternativa (GFIA), en los términos de la Directiva 2011/61/UE que homogeneiza el régimen de los gestores de los FIA. d) La carga de la prueba de que se cumplen los requisitos de comparabilidad establecidos anteriormente corresponde al FIL no residente, si bien en ausencia de una normativa nacional española que determine los concretos medios de prueba que debe aportar, no pueden ser requeridos medios de prueba o certificados que sean absolutamente conformes con los que se exigirían a los FIL residentes en España o que resulten desproporcionados o extraordinariamente difíciles de conseguir. La autoridad administrativa española, cuando dude motivadamente del satisfactorio grado de acreditación, deberá utilizar activamente las facultades de obtención de información de que disponga en virtud del Convenio sobre Doble Imposición o instrumento convencional análogo suscrito con el país de origen o residencia del FIL no residente, así como los mecanismos de intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad existentes en el Derecho de la Unión Europea, en particular la Directiva 2011/61/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. La falta injustificada de utilización de estos mecanismos de intercambio de información disponibles para la Administración debe valorarse en la distribución de la carga de la prueba, y, en su caso, permitirá que se considere suficiente la aportada de forma seria y rigurosa por el FIL no residente para acreditar todos y cada uno de los elementos de comparabilidad.

(TS de 26 de marzo de 2025, recurso n.º 3801/2023)





STS: La adjudicación de bienes al disolver una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, es una entrega de bienes sujeta al IVA, aunque los comuneros continúen la actividad de arrendamiento que realizaba la comunidad

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Entregas de bienes. Adjudicaciones de bienes en la disolución de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA. Adjudicaciones de bienes o cuotas de participación con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes sujeta al IVA cuyo objeto era el arrendamiento de bienes inmuebles.

La cuestión que se suscita es la relativa a la sujeción al IVA por la realización de las entregas o prestaciones en favor de los propios socios, asociados o partícipes, apelando a la posible consideración como sujeto pasivo de las comunidades de bienes cuando realicen operaciones sujetas al impuesto, es decir, cuando desarrollen actividades empresariales o profesionales, como sucede en el presente caso, en el que la comunidad había adquirido la condición de sujeto pasivo del impuesto. La sentencia considera que la adjudicación de los inmuebles por parte de la comunidad de bienes a los partícipes con motivo de su disolución no es una entrega de bienes sujeta al IVA por el hecho de que los comuneros van a continuar con la actividad de arrendamiento previa de la comunidad. El Abogado del Estado, por el contrario estima que las adjudicaciones de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA. Sin embargo, la parte recurrida considera que el art. 18.c) Directiva IVA establece que con excepción de los casos enunciados en el art. 19 (transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, a título gratuito u oneroso o bajo la forma de aportación a una sociedad) se permite a los Estados miembros asimilar a una entrega a título oneroso la tenencia de bienes por un sujeto pasivo (comunidad de bienes) o por sus derechohabientes, en el supuesto de que se produzca una cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubiesen dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición. La parte recurrida manifiesta que la cesión a los comuneros del patrimonio empresarial de la comunidad de bienes como consecuencia de su extinción, que incluía los garajes y los contratos de arrendamiento, debe ser entendida como la transmisión de un patrimonio empresarial no sujeta a los efectos del art.7.1 Ley IVA por cuanto se trata de una adjudicación de elementos empresariales suficientes para continuar con la actividad de forma autónoma por los propios comuneros, cuestión esta última que ha sido probada en el supuesto de autos. Considera el Tribunal que han sido objeto de transmisión exclusivamente bienes inmuebles, que están arrendados, pero no han sido objeto de transmisión ninguna estructura organizativa y funcional que permita considerar a ese conjunto de elementos como una unidad económica autónoma susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial o profesional. Se ha producido la transmisión de una empresa en funcionamiento, pero, y eso es importante, según la escritura, únicamente se han transmitido los bienes inmuebles, sin que ello vaya acompañado de elementos materiales y humanos afectos a la actividad. Por consiguiente, nos hallamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA y exenta. El Tribunal fija la siguiente doctrina: Las adjudicaciones de bienes -o cuotas de participación en ellos- realizadas con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, aunque la actividad económica que realizaba la comunidad, en este caso el arrendamiento, se siga desarrollando por los comuneros, al continuar el arrendamiento tras la extinción y disolución de la comunidad. En los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento y cuando el objeto de las adjudicaciones son, exclusivamente, los bienes inmuebles arrendados, tales bienes podrán ser suficientes, o no, por sí mismos, para constituir una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar, por sus propios medios, una actividad empresarial o profesional, a efectos de aplicar la no sujeción de las transmisiones de bienes que forman parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, prevista en el art. 7.1º de la Ley IVA, (i) dependerá de las circunstancias de hecho, (ii) debiéndose conceder especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer, (iii) siendo preciso que el cesionario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, así como, en su caso, vender las existencias (iv) pudiendo o, en determinados casos, debiendo tomarse en consideración las circunstancias de una operación, siempre que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos. Voto particular. El Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís formula un voto particular en el que expresa su discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo y con éste mismo ya que ni el escrito casacional de la Administración ni la sentencia, dada la posición que mantienen, en interpretación del supuesto de no sujeción del art. 7.1º Ley IVA, cuya aplicación se niega, pero no aportan la indicación, ni aún a título de simple ejemplo o ilustrati-





vo -dado que se afirma con énfasis que la transmisión de los activos realizada no se acompaña de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos que permita considerar una unidad económica autónoma- de qué se consideraría, en su opinión, como estructura necesaria; o qué medios o factores de producción serían imprescindibles para integrarla y con ello considerar que comportan una unidad económica autónoma. Considera el Magistrado que la actividad relevante desde el punto del IVA consiste y ha consistido siempre, al margen de la sucesión subjetiva -sociedad mercantil, comunidad de bienes y comuneros individuales-, en el arrendamiento de plazas de garaje a terceros, siendo así que la operación sobre la que se discute aquí es la disolución de aquella comunidad y la adjudicación a los copartícipes en ella del patrimonio común, consistente en las plazas de garaje -cuyo número total había descendido a lo largo del tiempo-, así como en los contratos de arrendamiento. Es esa realidad evidente, expresiva de la naturaleza y extensión de la actividad, sobre la que hay que dilucidar si hay o no una estructura económica conjunta que aglutine el desarrollo de ésta y esa actividad, al margen de lo ya afirmado sobre la intangible apreciación de los hechos por la Sala a quo, no parece exigir un excesivo despliegue de medios humanos, materiales, organizativos u otros y, en todo caso, la Administración no los exigió ni reparó en ellos cuando la actividad era desarrollada por la comunidad. La sentencia se aparta sin decir que se aparta-, de nuestros precedentes doctrinales y, muy en especial, de los acuñados en las SSTs de 10 de septiembre de 2020 -recursos n.º 3505/2018 y 3301/2018-, en los que se reconoció que constituía la transmisión de una unidad patrimonial autónoma, según el art. 7.1.a) Ley IVA, la sola licencia de taxi, sin siquiera la necesidad de transmisión del vehículo. Tal doctrina es invocada de modo formal por los recurridos, como se hizo en la instancia y por ello considera que el recurso de casación carecía de sustento fáctico y jurídico y debió ser desestimado, con declaración de no haber lugar a él, exclusivamente en cuanto a la concurrencia del supuesto de no sujeción del IVA previsto en el art. 7.1º Ley IVA..

(TS de 7 de abril de 2025, recurso n.º 2875/2023)

El TS fija como doctrina que a pesar de la aplicación equivocada de un tipo reducido de gravamen en materia del IVA cabe apreciar la interpretación razonable de la norma y debe anularse la sanción

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. Servicios de renovación o reparación de viviendas particulares contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora.

El Tribunal se remite a su jurisprudencia para rechazar la aplicabilidad del tipo reducido del 10 por ciento previsto en la Ley del IVA no es aplicable en los supuestos en que los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares previstos en esa norma son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque beneficien a la persona natural titular de la vivienda de uso particular, en su condición de asegurado [Vid., STS de 21 de marzo de 2025, recurso n.º 262/2023]. En este caso, la regularización inspectora no se limitó a regularizar el defecto de repercusión apreciado, sino que también llevó aparejado el inicio del correspondiente expediente sancionador. La Inspección sancionó a la recurrente por considerar que concurría culpabilidad (a título de negligencia) en su conducta. La sanción impuesta ascendió al 50% del importe de la diferencia entre las cuotas resultantes de aplicar el tipo reducido frente a las resultantes de aplicar el tipo general, cuyo importe efectivo fue de 4.643.602,59 euros, sanción que fue impugnada. La Administración consideró que el sujeto pasivo actuó de manera culpable al aplicar el tipo reducido de IVA y que dicha conducta merecía sanción, ya que no estaba basada en una interpretación razonable de la norma. Este criterio fue confirmado por el TEAC y, después, por la sentencia de instancia que es objeto del presente recurso de casación. La recurrente aduce aquí que en el reexamen de la culpabilidad al que, por aplicación del art. 2 del Protocolo n.º 7 CEDH debe ser tenido en cuenta que la existencia de una interpretación razonable de la norma en su conducta y la existencia de dudas fundadas en la aplicación del tipo de IVA aplicable a reparaciones contratadas por compañías aseguradoras, está fuera de toda duda, toda vez que estas dudas interpretativas son precisamente las que han conducido a la admisión a trámite de otros recursos de casación sobre esta cuestión. Y dicha interpretación razonable determina, necesariamente, la improcedencia de la sanción impuesta y confirmada por la sentencia de instancia. Entiende la recurrente que el hecho de que diversos órganos judiciales y económico-administrativos hayan compartido el mismo planteamiento denota y acredita la razonabilidad de la interpretación y, en consecuencia, la inexistencia de culpabilidad alguna que permita sustentar una sanción como la que se encuentra en el origen de este recurso de casación. La





STS de 23 de mayo de 2023, recurso n.º 5250/2021 fijó como criterio interpretativo «que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el art. 179.2.d) LGT, requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad y en este caso, considera el Tribunal que la Administración no ha justificado, es decir, no ha motivado como debía, la imposición de la sanción, pues, aparte de hacer unas extensas consideraciones generales “cuasidoctrinales” sobre la culpabilidad en el ámbito tributario, alude a la supuesta claridad de la norma. En esencia la Administración utiliza extensos razonamientos que justifican la realización de la regularización tributaria para excusar la imposición de la sanción sin que, en realidad, se detallen razones específicas que justifiquen la culpabilidad de la conducta. En el caso que ahora se examina no se discuten los hechos constitutivos del tipo infractor, ni tampoco la sanción que se impone; lo que se ha venido discutiendo, la concurrencia de culpabilidad -siquiera sea en el grado mínimo de simple negligencia- no puede apreciarse, no siendo suficiente la motivación de la misma que consta en el acuerdo sancionador. La vinculación de la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables es insoslayable, especialmente, cuando la ley, como es el caso, haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de repercusión, en tanto en cuanto, no está claro, como se ha demostrado, cual es el tipo impositivo aplicable. La tarea que la ley encomienda al contribuyente no es fácil, implica llevar a cabo calificaciones jurídicas acerca de la naturaleza de la operación y, por ende, el tipo impositivo aplicable a la misma. Implica, asimismo, determinar el sujeto a quien se le debe repercutir, realizar los correspondientes cálculos e ingresar el importe que proceda, siguiendo las directrices previstas en la normativa reguladora del IVA. La complejidad de las normas propicia la controversia, de ahí que existan discrepancias acerca de cuál sea su sentido, aplicabilidad, etc. Discrepancias que, en este caso, son razonables. En este caso, no se ha enervado la presunción de inocencia. La interpretación realizada por el contribuyente, aunque al final se haya revelado equivocada, no puede considerarse, en esta ocasión, ilógica ni irracional, al contrario, su racionalidad la caracteriza. Por ello, el Tribunal fija como doctrina que en un caso como el presente, en el que la entidad societaria ha procedido a la aplicación de un tipo reducido de gravamen en materia del IVA al que no tenía derecho, resulta posible apreciar la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el art.179.2.d) LGT, a la vista de las circunstancias concurrentes, según se ha argumentado, aunque su interpretación se haya revelado, finalmente, equivocada.

(TS de 31 de marzo de 2025, recurso n.º 6763/2023)

El TS reitera que en la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público local por instalaciones de transporte de energía eléctrica no cabe utilizar la base imponible prevista para el uso privativo y aplicar un tipo de gravamen diferente

Tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos. Tipo de gravamen.

La sentencia recurrida consideró ajustados a Derecho los dos tipos de gravamen que regula la ordenanza, pues no aprecia obstáculos en establecer dos tipos para los supuestos de aprovechamiento especial, en función de la intensidad; un tipo del 5% supuestos de aprovechamiento especial que se asemejan a supuestos de utilización privativa y un tipo de gravamen del 2,5% para el aprovechamiento especial de menor intensidad (tendido eléctrico, líneas aéreas o cables de transporte de energía). La recurrente alega que la base imponible de la tasa es disconforme a derecho porque no tiene en cuenta la intensidad del uso que se hace del dominio público local, por cuanto se determina como si se realizara una utilización privativa del dominio público local. La Sala se remite a la jurisprudencia de este Tribunal [Vid., STS de 30 de abril de 2024, recurso n.º 3655/2023, entre otras] que sostiene que para la determinación de cuota tributaria en que consiste esta tasa, el art. 24.1 TRLHL establece que se tomará como «referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público», y remite a las ordenanzas fiscales el establecimiento en cada caso, y atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, de los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada, que, conforme al art.25.1 TRLHL figurarán en los «informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado», a cuya vista deberá adoptarse el acuerdo de establecimiento de la tasa. El Tribunal re-





itera así su doctrina jurisprudencial que es la siguiente: Los Ayuntamientos, al establecer o modificar una ordenanza fiscal reguladora de la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público local por instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, deben regirse, en cuanto a la determinación de la base imponible y del tipo de gravamen, por lo dispuesto en la ley, de forma que no cuentan con habilitación legal para gravar con dicha tasa, únicamente, el aprovechamiento especial, en aquellos casos en que la utilización efectiva del dominio público para tales instalaciones sea, en algunos casos, constitutiva de un uso privativo. No es compatible con la regulación legal de las tasas que se emplee, para gravar el aprovechamiento especial, la base imponible prevista para el uso privativo y se apliquen dos diferentes tipos de gravamen, uno del 5% para supuestos de mayor intensidad de uso; y otro del 2.5% para los de menor intensidad, ya que operan sobre la base de cálculo determinada con los criterios propios de la utilización privativa, y no con los del aprovechamiento especial.

(TS de 7 de abril de 2025, recurso n.º 6455/2022)

AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

La AN confirma la liquidación del IS que reduce el gasto imputado a la sociedad por el grupo en la proporción de la utilidad obtenida tras la venta posterior intragrupo de parte de las participaciones adquiridas inicialmente

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas.

La entidad recurrente, residente en España, es la sociedad dominante del grupo fiscal y forma parte, como filial, de un grupo multinacional francés. Este grupo decidió adquirir a través de la filial española el grupo multinacional español, adquiriendo el 100% de las participaciones en el capital de la dominante del grupo español. Posteriormente, la entidad recurrente vendió las participaciones en dos filiales USA del grupo español, que suponían el 56,88% del valor de adquisición del mismo (del 100% de las participaciones adquiridas) a otra empresa filial del grupo francés, residente en USA. Tras estas dos operaciones, sólo el 43,12% del grupo español acabó bajo el control de la empresa española; sin embargo, todos los gastos derivados de la adquisición (gastos financieros; gastos por prestación de servicios; gastos por pérdidas por la conversión de obligaciones) se imputaron a la empresa española, que los dedujo en su IS. Según el criterio utilizado por la Inspección, y confirmado por el TEAC, dichos gastos sólo serían deducibles parcialmente en la proporción de la utilidad que realmente obtuvo la entidad recurrente en la adquisición mencionada, es decir el 43,12%. Por tanto, la controversia se ciñe a la proporción en que deben deducirse por parte de la entidad recurrente estos gastos; si totalmente, como sostiene la demanda, o parcialmente como sostiene la Inspección. La clave de la liquidación radica en considerar que los servicios fueron prestados conjuntamente en favor de varias entidades vinculadas y que no pudieron ser individualizados, por lo que, en aplicación del art. 16.5 TRLIS los distribuyó racionalmente, y la racionalidad se apoya y cuantifica en la participación que finalmente tuvo la recurrente en la adquisición del grupo, después de desprenderse de las sociedades americanas de este grupo en favor de otra empresa americana del grupo francés. Y por tal razón interpreta la norma a la luz de las directrices OCDE, y concretamente la referida a operaciones intragrupo (capítulo VII, párrafo 7.1), con la finalidad de determinar si la valoración de los servicios anudados a la adquisición del grupo se adaptan al principio de plena competencia; aceptando que en la valoración de los costes de financiación y de los gastos de asesoría se ha cumplido el principio de plena competencia, sin embargo determina el reparto de ellos con criterio de racionalidad, exigida legalmente, en función de los beneficios obtenidos por los destinatarios, esto es por la recurrente y por la filial norteamericana del grupo francés, que adquirió de la recurrente una parte importante (56,88%) de las participaciones inicialmente adquiridas del grupo español. Partiendo de esta situación y aplicando el criterio de descuento de flujos de efectivo, que responde a la valoración actual de flujos de efectivo futuros que un negocio puede generar para su propietario, esto es los que se espera obtener en EEUU, llega a la conclusión de que este caudal de flujos futuros representa el 56,88% que no va a revertir a la empresa española sino a la norteamericana, argumentación ésta que no ha sido objeto de comentario alguno por la



◀ demanda, salvo para entender que las directrices OCDE no constituyen norma jurídica y por tanto no son aplicables directamente en nuestro ordenamiento, lo que, siendo correcto, no lo es menos que han de servir como criterio de interpretación (ya lo hemos dicho) en materia de precios de transferencia, como lo contempla la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal. En consecuencia, procede considerar que la argumentación y la conclusión de la liquidación respecto al reparto de estos dos gastos es ajustada a la interpretación del art. 16.5 TRLIS.

(AN de 13 de marzo de 2025, recurso n.º 836/2020)

La Audiencia Nacional reconoce el derecho a la devolución del IVA a una empresa alemana co-respondientes a 2005 y 2006 tras casi veinte años de litigio

Procedimiento contencioso-administrativo. Recurso de casación. IVA. Devoluciones a no establecidos. Solicitud de información adicional formulada por el Estado miembro de devolución.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos, emitió dos requerimientos a fin de que la sociedad aportase los originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución y la aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como el destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba que no fueron atendidos por lo que fueron denegadas sus solicitudes de devolución. Antes de la notificación de las resoluciones denegatorias, la entidad presentó dos escritos, uno por cada ejercicio, en los que manifestaba que se trataba de una compañía alemana cuya actividad es el suministro de coches a empresas españolas, al amparo de contratos de leasing y ventas ocasionales de los mismos en el mercado español de coches de segunda mano, que actuaba en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) sin establecimiento permanente y que soportaba cuotas de IVA como consecuencia de las compras de vehículos, a cuyo efecto aportó algunos justificantes de facturas. La recurrente interpuso recurso de reposición, aunque reconoció el retraso y aportó con los escritos de interposición de los recursos una muestra de facturas emitidas por los servicios de arrendamiento prestados, incidiendo en el funcionamiento de la compañía respecto de la prestación en España de los servicios de aquella clase. Antes de resolver el recurso de reposición, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria practicó un nuevo requerimiento de información que nunca fue contestado por la recurrente y el recurso de reposición fue desestimado confirmando la denegación de la devolución. La actora interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, en las que tras realizar las alegaciones que estimó pertinentes, acompañó diversa documentación, concretamente, algunas facturas de prestación de servicios y contratos de arrendamiento financiero, certificados oficiales expedidos por autoridades alemanas de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción y diversas declaraciones periódicas de IVA. Las reclamaciones fueron acumuladas y desestimadas por el TEAC y luego por la Audiencia Nacional, cuya sentencia fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, que acabó estimando el recurso interpuesto por la sociedad alemana ordenando reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la AN se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada y, de ser así, la reconozca expresamente[Vid., STS de 10 de septiembre de 2018, recurso n.º 1246/2017]. Devueltos los autos a esta Sala se planteó una cuestión prejudicial ante el TJUE, ante la posible incompatibilidad de la ejecución de la sentencia del TS en los términos ordenados, y el límite temporal previsto por la Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, para solicitar el derecho a la devolución, que se resolvió por la STJUE de 9 de septiembre de 2021, asunto C294/20 en el sentido de que Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores, por lo que se emitió una nueva sentencia desestimatoria, que fue nuevamente recurrida en casación que fue íntegramente estimado ordenando que la Sala a tenor de la totalidad del material probatorio incorporado al proceso, se pronuncie, estrictamente, tras su valoración, sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para la devolución del IVA debatido en el proceso, sin posibilidad alguna de efectuar pronunciamiento distinto al que se le ordena [Vid., STS de 26 de septiembre de 2024, recurso n.º 4373/2022]. Considera la Sala que el TS ordena que actúe de forma análoga a los órganos de liquidación, pues de otro modo sería imposible dar pleno cumplimiento a lo dispuesto por la sentencia aunque no dispone de las potestades de comprobación e investigación propias de la Administración, y que sin duda habría desplegado si hubiera tenido la posibilidad de pronunciar-





se sobre esta devolución disponiendo de toda la información precisa. La Sala debe comprobar la documentación aportada en sede jurisdiccional y, en su caso, reconocer el derecho a la devolución. A la vista de este material los documentos aportados con ocasión de la interposición del recurso contencioso-administrativo, nunca estuvieron a disposición de la Administración tributaria por lo que tampoco pudo comprobar o constatar su apego con la realidad mercantil, societaria y tributaria. Sin embargo, si lo han estado en este proceso y ha tenido conocimiento, en su integridad, a través de su representación en autos. Por lo tanto, ha podido hacer cuantas alegaciones consideró oportunas sobre sus efectos y alcance. En estos términos y sin que la Sala puede ir más allá en la comprobación del contenido y veracidad de la documentación de la que disponemos (fotocopias), y con arreglo a las reglas de la carga de la prueba en sede jurisdiccional, debemos acoger el derecho a la devolución del IVA soportado, puesto que no podemos afirmar que la prueba documental traída al proceso no sea veraz, no sea cierta o esté incompleta.

(AN de 20 de febrero de 2025, recurso n.º 152/2013)

La Audiencia Nacional reitera que el servicio de renting que incluye el de intermediación mediante la contratación de un seguro a todo riesgo debe calificarse como operación única a efectos del IVA y procede la íntegra regularización

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Gastos accesorios. Seguros. Renting.

El Tribunal Supremo, en las sentencias de 12 de mayo de 2011, recurso 4528/2007 y 26 de mayo de 2011, recurso 4237/2007 ha confirmado el criterio de esta Sala que califica el servicio de renting de servicio complejo, en el que se comprende el servicio de intermediación mediante la contratación de un seguro a todo riesgo en compañías de primer orden, siendo tomador el cliente y beneficiario la entidad arrendadora o la entidad designada por la misma. En la demanda se parte de la interpretación de la jurisprudencia del TJUE y en relación a los contratos que nos ocupan el consumidor medio cliente de la sociedad recurrente es una persona física, empresario o profesional, con una capacidad financiera media o incluso medio-alta, que elige externalizar a una empresa de servicios todo lo relacionado con el acceso al uso de un vehículo (inversión, gestión, mantenimiento y reparaciones), ya sea a nivel personal o para su cesión a empleados, por razones de eficiencia, rentabilidad y comodidad, esto es, un servicio completo, el renting, aunque el destinatario puede adquirir alguna o varias prestaciones de manera independiente. El Abogado del Estado opone que el seguro es una prestación perfectamente dissociable de la prestación de uso del vehículo, sin que haya artificio alguno en su diferenciación. Teóricamente, el contrato de renting se diferencia del leasing, además de por la normativa reguladora en la opción de compra, disponible si se opta por el leasing, no así si se elige el renting, que solo permite su alquiler, pero que incluye otros servicios y gastos. En nada afecta a la percepción de la operación que tiene el cliente, el que la cobertura que éste contrata sobre los vehículos puestos a su disposición sea asumida por la recurrente o trasladada a una compañía aseguradora, como dice la Inspección, para el cliente supone quedar liberado, si así lo desea y mediante el pago de una prima fija, de la responsabilidad en la que podría incurrir caso de producirse un siniestro en el vehículo alquilado, sin que sus derechos ni obligaciones se vean afectados por la decisión de la empresa de renting de vehículos de trasladar o no su riesgo a una entidad aseguradora. Pero de ahí, no se desprende que pueda dissociarse del renting la prestación de servicio de seguro a todo riesgo de los vehículos objeto del arrendamiento, a efectos de excluir los gastos de reparación en caso de siniestros que factura el taller mecánico. La Sala considera que, las distintas prestaciones que realiza la recurrente como consecuencia de cada contrato suscrito con el cliente han de calificarse de operación única de los efectos del IVA. Es así que basta examinar la doctrina del TJUE para apreciar que la facultad de elección es un elemento para tomar en consideración, pero no es un elemento interpretativo de primer rango; es más importante que las prestaciones puedan percibirse como dissociables, tenga o no el cliente la opción de adherirse a la propuesta del arrendador. El carácter de operación única se manifiesta asimismo en la finalidad económica de la operación, en la que predomina el alquiler a medio o largo plazo del vehículo, que también es, manifiestamente, el objeto del interés económico del adquirente. El cliente puede o no suscribir las cláusulas en las distintas modalidades de contratación lo que no supone que pueda negociar las condiciones del aseguramiento del vehículo. Por tanto, han de estimarse las alegaciones de la demandante para la calificación como operación única de las prestaciones que realiza objeto de los contratos de renting, debiendo procederse a la íntegra regularización que corresponda.

(AN de 2 de abril de 2025, recurso n.º 2618/2021)





TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

Aplicación de la regla de deducción por doble imposición internacional sobre cantidades que han tributado íntegramente en el extranjero pero que el IRPF español las considera parcialmente exentas

IRPF. Deducciones. Doble imposición internacional. Convenio con Alemania. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. En general.

La recurrente prestó sus servicios para la empresa Airbus Defence and Space GMBH en Múnich (Alemania) hasta que fue despedida el 31 de agosto de 2018. Como indemnización por dicho despido, percibió la cantidad de 440.624,63 euros brutos; dimanante del percibo de dicho concepto y cantidad se abonaron en el país de origen, Alemania, impuestos asimilables al IRPF por la cantidad de 145.099,40 euros. Sin embargo, conforme al artículo 7.e) de la Ley IRPF, en España están exentas de tributación las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, con el límite máximo de la cantidad de 180.000 euros. Acogiéndose a la normativa nacional, la AEAT consideró que, al tributar en España por el importe de 260.624,63 euros, este es el único importe sometido a doble tributación en Alemania y en España, ya que 180.000 euros se consideran exentos en España. Por tanto, por esos 260.624,63 euros le corresponden unos impuestos pagados en Alemania por importe de 85.824,71 euros, que sería el importe que pueda deducirse en la casilla 0588 por la doble imposición internacional, al ser dicho importe inferior al resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. Para resolver la cuestión controvertida, el TEAR se remite al art. 80 de la Ley IRPF y a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 24 de julio de 2009 (V1747/2009) que excluye la aplicación de la deducción por doble imposición internacional cuando resulta procedente una exención. Sin embargo, en la resolución del TEAR se trajo a colación lo dispuesto en el artículo 7 p) de la Ley IRPF, mientras que tanto la AEAT como el recurrente han partido de la exención del artículo 7 e). Por ello, la sentencia señala que estamos ante un supuesto de incongruencia omisiva en vía administrativa, al no haberse pronunciado el TEAR de Madrid, sobre las cuestiones deducidas por el recurrente en la reclamación presentada, debiéndose tener en cuenta que el art. 88 de la Ley 39/2015 (LPAC), por lo que procede estimar el recurso devolviéndose al Tribunal Económico Administrativo para que se pronuncie sobre las alegaciones de la recurrente.

(TSJ de Madrid de 14 de marzo de 2025, recurso n.º 168/2023)

El contribuyente que abandona su residencia puede continuar aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual en el IRPF, aunque se trate de la separación de una pareja de hecho y no de un matrimonio

IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Ámbito de aplicación. Vivienda habitual. Otras cuestiones.

La sentencia determina que resulta aplicable el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual en el caso de separación de una pareja de hecho en la que uno de sus miembros y los hijos comunes continúan residiendo en ella. En este caso, consta como indiscutido que la vivienda fue adquirida por ambos progenitores, por mitades indivisas de las que el recurrente ostenta dos terceras partes y que por sentencia del Juzgado de Gijón se otorgó, como domicilio familiar, a la hija común con la progenitora custodia. Si lo que la norma pretende es la protección de los hijos comunes, favoreciendo su residencia en la vivienda en la que lo hacían antes de que se rompiera la convivencia de los progenitores, esa protección no puede verse sacrificada por el hecho de que los progenitores no estuviesen unidos por un vínculo matrimonial. El empleo del vocablo “matrimonio”, o el comienzo de la norma de la siguiente manera “En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial”, no puede impedir una interpretación conforme con dicha finalidad, y conforme con el principio de igualdad previsto en el artículo 14 de la Constitución Española.

(TSJ del Principado de Asturias de 14 de febrero de 2025, recurso n.º 319/2024)