

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 al 31 de diciembre de 2024)

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- Tribunal Supremo
- Audiencia Nacional

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA –GUÍA–

El TJUE declara que se opone a la libre circulación de capitales la norma foral de Bizkaia que impide la devolución de la retención en origen de los dividendos cuando son percibidos por una sociedad no residente

Devolución de la retención en origen concedida a los beneficiarios de dividendos residentes que registran un resultado negativo al finalizar el ejercicio fiscal de percepción de los dividendos. Inexistencia de devolución de la retención en origen a los beneficiarios de dividendos no residentes.

En virtud de la normativa controvertida las sociedades que poseen participaciones de una sociedad domiciliada en Bizkaia están sujetas, por lo que se refiere a los dividendos que les son distribuidos por este concepto, a dos regímenes impositivos diferentes, cuya aplicación depende de su condición de residente o no residente. Los dividendos abonados a las sociedades no residentes por una sociedad cuyo domicilio fiscal está en Bizkaia están sujetos a una retención en origen del 19 % del importe bruto de los referidos dividendos (tipo que puede reducirse en virtud de un convenio para evitar la doble imposición) practicándose tal retención con independencia de los resultados económicos de esas sociedades no residentes. En el presente asunto, los dividendos percibidos por Credit Suisse fueron objeto de una retención en origen del 10 % con arreglo a un convenio de ese tipo, a saber, el convenio hispano-británico. En cambio, aunque es cierto que los dividendos abonados por una sociedad domiciliada en Bizkaia a otra sociedad residente que, por lo demás, se encuentre en la misma situación que Credit Suisse también se gravan mediante una retención en origen del 19 % de su importe bruto, esa retención equivale a un pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades (IS) aplicable en Bizkaia, mientras que no se contempla nada semejante cuando la retención en origen haya sido practicada sobre los dividendos abonados a sociedades no residentes, lo cual suponer una ventaja para una sociedad residente, sujeta al IS en ese territorio, en comparación con una sociedad no residente, cuando dichas sociedades cierran un ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas. Excluir esa ventaja en una situación con elementos transfronterizos mientras que sí se acepta en una situación equivalente en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el art. 63.1 TFUE. El tipo de gravamen menos favorable invocado por la Diputación Foral de Bizkaia y por el Gobierno español respecto a los dividendos abonados a una sociedad residente carece, en cualquier caso, de pertinencia, ya que esos dividendos quedan exentos de tributación efectiva cuando la sociedad residente cesa en sus actividades sin haber tenido beneficios en los ejercicios posteriores a la percepción de esos dividendos. Pues bien, el que la normativa de un Estado miembro resulte desfavorable para los no residentes no puede compensarse por el hecho de que, en otras circunstancias, dicha normativa pueda no afectar a los no residentes frente a los residentes. De acuerdo con la jurisprudencia de este Tribunal la diferencia de trato que deriva de la normativa controvertida en el litigio principal afecta a situaciones objetivamente comparables y no cabe acoger que la normativa controvertida en el litigio principal esté justificada sobre la base de la eficacia de la recaudación del impuesto. En el presente asunto, en virtud de la normativa controvertida en el litigio principal, los dividendos abonados a una sociedad no residente tributan mediante una retención en origen a un tipo fijado en el contexto de un convenio para evitar la doble imposición, sin que esta retención se devuelva cuando la referida sociedad tiene un ejercicio con pérdidas, mientras que una sociedad residente que se encuentra en la misma situación se beneficia de esa devolución y del aplazamiento de la tributación de los dividendos percibidos. La pérdida de ingresos fiscales vinculados a la tributación de los dividendos percibidos por sociedades no residentes en caso de ejercicio deficitario no puede justificar la tributación inmediata y definitiva de los dividendos percibidos por esas sociedades en tal supuesto, mientras que esas pérdidas se admiten cuando son las sociedades residentes



que tributan en Bizkaia las afectadas. Por lo que respecta a la prevención del riesgo de doble imputación de las pérdidas, que, en cualquier caso, incumbe a las sociedades no residentes aportar los elementos pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de gravamen comprobar que se cumplen los requisitos establecidos para beneficiarse de un aplazamiento de la tributación. Por lo tanto, la normativa controvertida en el litigio principal no puede ser justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de prevenir el riesgo de doble imputación de las pérdidas. La Diputación Foral de Bizkaia y los Gobiernos español y alemán sostienen que una normativa como la controvertida en el litigio principal sirve para preservar la coherencia del régimen tributario nacional, puesto que el hecho de que no se tomen en consideración en el Estado miembro de la fuente las pérdidas sufridas fuera de dicho Estado miembro por una sociedad no residente sigue una lógica simétrica y constituye la contrapartida a la no tributación, en el referido Estado miembro, de las actividades empresariales de las que proceden esas pérdidas, sin embargo el Tribunal no lo estima así, ya que las sociedades residentes sujetas al impuesto sobre sociedades en Bizkaia que registran pérdidas y que obtienen la devolución de la retención en origen practicada sobre los dividendos percibidos no están sujetas, como compensación de dicha devolución, a un gravamen fiscal determinado. Incluso si las sociedades residentes estuvieran obligadas a integrar los referidos dividendos al 50 % en su base imponible del impuesto sobre sociedades, no es menos cierto que, registrando pérdidas, esas sociedades se beneficiarían, al menos, de una ventaja de tesorería, o incluso de una exención en caso de cese de la actividad antes de conseguir de nuevo un resultado positivo. Es por ello, que el Tribunal concluye que el art. 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa aplicable en un Estado miembro en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un territorio fiscalmente autónomo de ese Estado miembro son objeto de una retención en origen que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente sujeta al impuesto sobre sociedades en ese territorio fiscalmente autónomo, equivale a un pago a cuenta del citado impuesto y se devuelve íntegramente si la referida sociedad cierra el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente en igual situación, no se contempla devolución alguna..

(TJUE de 19 de diciembre de 2024, asunto C-601/23)

El TJUE afirma que si el vendedor orienta al comprador en la expedición o transporte de los productos comprados en su sitio web debe considerarse deudor de los impuestos especiales en ese Estado miembro

Impuestos sobre consumos específicos. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Compra en línea..

Una sociedad operaba un sitio web, disponible asimismo en finés, por medio del cual los clientes podían adquirir distintas marcas de bebidas alcohólicas de baja o alta graduación. Las autoridades aduaneras finlandesas se incautaron de una partida de bebidas alcohólicas que habían sido vendidas a un particular residente en Finlandia y expedidas desde Alemania a ese particular. La incautación de las bebidas de que se trata se llevó a cabo con el fin de determinar si en su importación se habían respetado las disposiciones de dicha Ley. La Administración tributaria requirió al comprador que proporcionase información sobre la forma en que se había desarrollado el pedido y la organización del transporte de las bebidas a Finlandia. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si B UG intervino en el transporte de las bebidas alcohólicas que había vendido a través de su sitio web de modo que deba considerársela deudora de los impuestos especiales en Finlandia en calidad de vendedor a distancia de estas bebidas. Precisa que el particular que las adquirió en Alemania lo hizo para uso propio y abonó los gastos de transporte de las referidas bebidas directamente a la empresa de transporte. El órgano jurisdiccional remitente solicita que se determine si la situación controvertida en el litigio principal constituye una venta a distancia que tiene la particularidad de que los productos de que se trata han sido «expedidos o transportados [a otro Estado miembro] directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este». El sitio web de la sociedad disponible también en lengua finesa, recomendaba a los compradores de bebidas alcohólicas comercializadas a través de ese sitio sociedades de transporte identificadas en él y proporcionaba información sobre los gastos de transporte soportados por el comprador que decidiera recurrir a una de esas sociedades y contenía un enlace al sitio web de cada una de esas sociedades, al que, una vez activado el enlace por el comprador, se transmitía, sin intervención de este, información sobre los productos que debían transportarse, por lo que el vendedor orienta al comprador en la elección de la sociedad encargada de la expedición o del transporte de los productos comprados en su sitio web y por tanto debe considerarse que interviene indirectamente en la expedición o transporte de los productos sujetos a impuestos especiales al Estado miembro de destino y que, por consiguiente, es deudor de los impuestos especiales en ese Estado miembro. Por tanto, el art. 36.1, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, en las situaciones a que se refiere esta disposición, ha de considerarse que los productos objeto de impuestos especia-

les son «expedidos o transportados [a otro Estado miembro] directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», de manera que el vendedor es deudor de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, cuando este orienta al comprador en la elección de la sociedad encargada de la expedición o del transporte de dichos productos, sugiriendo y facilitando el recurso a determinadas sociedades a las que pueden encargarse tales servicios.

(TJUE de 19 de diciembre de 2024, asunto C-59623)

Se opone a la Directiva IVA negar el derecho a deducir el IVA soportado por los servicios administrativos prestados dentro del grupo de sociedades cuando el sujeto pasivo acredita que utiliza esos servicios en sus operaciones gravadas

IVA. Derecho a deducir. Adquisición de servicios administrativos prestados dentro de un mismo grupo de sociedades..

Una sociedad adquirió otra sociedad rumana mediante fusión por absorción, incluidos los derechos y obligaciones de esta, y cuya actividad consistía en prestar servicios auxiliares para la extracción de petróleo y de gas natural, perteneciendo la sociedad adquirente a un grupo de sociedades especializado en servicios petrolíferos. La sociedad adquirida había prestado servicios de perforación en Rumanía a dos clientes y para ello adquirió a sociedades del grupo servicios administrativos generales, como, en particular, servicios informáticos, de recursos humanos, de marketing, de contabilidad y de asesoramiento. Estos servicios administrativos generales eran prestados por entidades establecidas fuera de Rumanía y se recurrió a la autoliquidación para calcular el IVA correspondiente a dichos servicios. Otras sociedades de ese grupo también se beneficiaban de los mismos servicios. La Administración tributaria practicó una liquidación y levantó un acta de control tributario mediante los que denegó el derecho a deducir el IVA soportado por los servicios administrativos adquiridos debido, por una parte, a que no se había aportado ningún acto o documento para demostrar la relación entre los servicios adquiridos y la actividad del sujeto pasivo controlado y, por otra parte, a que de los documentos aportados no se desprendía la naturaleza de los servicios prestados, ni la identidad de las personas que prestaron esos servicios, ni el período durante el que se prestaron, ni la necesidad de dichos servicios. La sociedad adquirente presentó una reclamación contra esa liquidación y el acta de control tributario. En el caso planteado, la sociedad rumana y las sociedades que han prestado los servicios administrativos controvertidos son sujetos pasivos, en el sentido de la Directiva IVA, y dichos servicios han sido utilizados por la sociedad rumana para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. El grupo de sociedades de que se trata en el litigio principal parece estar formado por sujetos pasivos distintos y que no parece constituir un solo sujeto pasivo, a saber, un grupo a efectos del IVA, con arreglo al art.11 de la Directiva IVA. Los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal fueron prestados a la sociedad rumana, por sociedades establecidas fuera de Rumanía y un grupo a efectos del IVA se limita necesariamente al territorio de un único Estado miembro. El Tribunal de Justicia ha declarado que es, en principio, necesario que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducción. También es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. De la jurisprudencia se desprende que no genera tal derecho a la deducción la parte de los gastos en que incurra el sujeto que no esté relacionada con las operaciones realizadas por el propio sujeto pasivo, sino con operaciones realizadas por un tercero. El hecho de que los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal se presten simultáneamente a varios beneficiarios parece carecer de pertinencia a este respecto. En cambio, incumbe al órgano jurisdiccional remitente asegurarse de que la parte proporcional de los costes correspondientes a esos servicios, soportada por el sujeto pasivo, se refiera efectivamente a los servicios de los que este se ha beneficiado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. La cuestión de si la adquisición de los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal era necesaria u oportuna parece igualmente irrelevante, puesto que la Directiva IVA no supedita el ejercicio del derecho a deducir a un criterio de rentabilidad económica de la operación por la que se soporta el IVA. En efecto, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. Por tanto, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas o cuando el sujeto pasivo no haya podido uti-



lizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad. Según reiterada jurisprudencia, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella y deberá ser valorada por el juez nacional. El art. 168 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega el derecho a deducir el IVA soportado, pagado por un sujeto pasivo con ocasión de la adquisición de servicios de otros sujetos pasivos que forman parte de un mismo grupo de sociedades, por razón de que esos servicios se prestaron simultáneamente a otras sociedades de ese grupo y de que su adquisición no era necesaria u oportuna, cuando se acredita que dicho sujeto pasivo utiliza tales servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

(TJUE de 12 de diciembre de 2024, asunto C-527/23)

El TJUE se pronuncia sobre las garantías de independencia e imparcialidad de los tribunales en un caso de responsabilidad de un Estado miembro por los daños causados a los particulares por una violación del Derecho de la Unión en materia del IVA

IVA. Responsabilidad de un Estado miembro por los daños causados a los particulares por una violación del Derecho de la Unión.

Entre los años 2007 y 2008, BTK Mobile EOOD, en cuyos derechos se subrogó BTK, envió a dos sociedades rumanas facturas que tenían por objeto la venta de tarjetas y bonos de prepago por servicios de telecomunicaciones. En esas facturas, dichas operaciones se consideraban prestaciones de servicios cuyo lugar de ejecución estaba situado en Rumanía y que, por tanto, no estaban sujetas al IVA en Bulgaria. El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía desestimó el recurso de BTK, y declaró, en particular, que ni la NAP ni el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo habían infringido de manera caracterizada el Derecho de la Unión. Según dicho Tribunal, la Agencia Nacional de Recaudación búlgara calificó correctamente las operaciones controvertidas de prestaciones de servicios y no infringió el Derecho de la Unión al considerar que no se cumplía uno de los requisitos para poder fijar el lugar de ejecución de dichas prestaciones en un Estado miembro distinto de la República de Bulgaria, a saber, la obtención de tarjetas y bonos de prepago por sujetos pasivos establecidos en ese Estado miembro. BTK ha interpuesto un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo con objeto de que se anule la sentencia de primera instancia que, a su juicio, adolece de una infracción del Derecho sustantivo, de una infracción sustancial de las normas procesales y de una falta de motivación. BTK alega, en particular, que la violación del Derecho de la Unión derivada de la calificación errónea por el Tribunal Supremo de las operaciones controvertidas resulta del procedimiento de infracción n.º EU Pilot 8498/1/TAXU, incoado contra la República de Bulgaria por la Comisión Europea. El art. 19.1 TUE establece que los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar a los justiciables el respeto de su derecho a la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión, de los que forma parte el del IVA. y el art. 47 CDFUE enuncia el derecho fundamental a un juez independiente e imparcial. La exigencia de independencia comprende dos aspectos, uno externo que supone que el órgano en cuestión ejerza sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a terceros y sin recibir órdenes ni instrucciones de ningún tipo, cualquiera que sea su procedencia, de tal modo que quede protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia de sus miembros a la hora de juzgar e influir en sus decisiones y otro interno que se asocia al concepto de «imparcialidad» y se refiere a la equidistancia que debe guardar el órgano de que se trate con respecto a las partes del litigio y a sus intereses respectivos en relación con el objeto de dicho litigio. Por lo tanto, las garantías de independencia e imparcialidad exigidas por el Derecho de la Unión postulan la existencia de normas que permitan excluir toda duda legítima en los justiciables en lo que respecta, en particular, a la neutralidad del órgano en cuestión ante los intereses en litigio. El principio de esta responsabilidad no se refiere a la responsabilidad personal del juez, sino a la del Estado. No está prohibido, por principio, que un Estado miembro designe a un órgano jurisdiccional como competente para conocer en última instancia, en el marco de un recurso de casación, de la responsabilidad del Estado por los daños causados a los particulares por violaciones del Derecho de la Unión derivadas, en su caso, de una de las sentencias de dicho órgano jurisdiccional, siempre que se adopten las medidas necesarias para garantizar la independencia y la imparcialidad de este. El órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia pueda haber tomado posición, como parte demandada en primera instancia, sobre las cuestiones de hecho y de Derecho que constituyen el objeto del litigio, procede señalar que dicho estatuto procesal no puede poner en cuestión la imparcialidad de ese órgano jurisdiccional, a condición de que los miembros de la formación que conoce del litigio en última instancia no hayan participado en modo alguno en la defensa de





dicho órgano jurisdiccional en primera instancia. En el caso de autos de la resolución de remisión se desprende que ninguno de los jueces que componen la formación que conoce del litigio principal formó parte de la que dictó la sentencia que dio lugar a dicho litigio, por lo que no puede suscitar dudas legítimas en los justiciables en cuanto a la independencia o a la imparcialidad del Tribunal Supremo. Por tanto, los arts 19.1 TUE.y el art. 47 CDFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un órgano jurisdiccional conoce en última instancia, en el marco de un recurso de casación, de un asunto en el que dicho órgano jurisdiccional tiene la condición de parte demandada relativo a la responsabilidad del Estado derivada de una supuesta infracción del Derecho de la Unión como consecuencia de una sentencia dictada por ese órgano jurisdiccional, siempre que dicha normativa nacional y las medidas adoptadas para tramitar el asunto permitan excluir toda duda legítima en los justiciables en cuanto a la independencia y la imparcialidad del órgano jurisdiccional en cuestión..

(TJUE de 19 de diciembre de 2024, asunto C-369/23)

Si no existe fraude, la deuda aduanera nacida por incumplimiento del plazo de reexportación de un coche de carreras importado temporalmente se extingue si una prórroga inferior a 24 meses hubiera bastado para alcanzarlo

Renta de aduanas. Régimen de importación de un coche de carreras. Plazo de permanencia insuficiente de las mercancías importadas en este régimen. Prórroga del plazo. Deuda aduanera nacida por incumplimiento de ese plazo.

Una sociedad danesa importó en el régimen de importación temporal un coche de carreras de los Estados Unidos a Suecia para utilizarlo en competiciones dentro la Unión —la última de las cuales debía tener lugar el 8 de septiembre de 2019— y reexportarlo posteriormente. A tenor de la autorización obtenida al efecto de la Administración de aduanas, el coche debía ser reexportado el 30 de julio de 2019, es decir, antes del día de esa última competición, sin que se precisara por qué motivo se había fijado para el 30 de julio de 2019 la fecha de reexportación. El coche fue reexportado el 19 de septiembre de 2019, es decir, con posterioridad a la fecha de reexportación. En el marco del régimen de importación temporal, que es un régimen excepcional, las mercancías no pertenecientes a la Unión pueden ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación, como prevé el art. 250.1 del código aduanero. Las disposiciones que establecen una exención de derechos de aduana constituyen una excepción al principio de que los productos importados en la Unión están sometidos, por regla general, a derechos de aduana y, por tanto, como disposiciones que establecen excepciones, han de ser objeto de una interpretación estricta. El art. 251.2 del código aduanero establece que salvo que se disponga lo contrario, el plazo máximo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal, para el mismo fin y bajo la responsabilidad del mismo titular de la autorización, será de 24 meses, aunque las autoridades aduaneras pueden conceder una prórroga de dicho plazo por un tiempo razonable, previa solicitud debidamente justificada del titular de la autorización (art. 251.3 del código aduanero). En el presente caso, la Administración de aduanas fijó para el 30 de julio de 2019 el final del plazo en el que había que reexportar el coche, es decir, antes de que se hubiera logrado plenamente el objetivo para el que había sido importado el coche, sin determinar la razón que había motivado la elección de esta última fecha. Dado que el coche de que se trata fue reexportado una vez expirado ese plazo, concretamente, el 19 de septiembre de 2019, la Administración de aduanas declaró que se había originado una deuda aduanera, de conformidad con el art.79.1.a) del código aduanero. Es pacífico entre las partes del litigio principal que el plazo de reexportación establecido por la Administración de aduanas era insuficiente para alcanzar el objetivo del destino autorizado, que habría bastado un plazo inferior a veinticuatro meses para alcanzarlo y que el incumplimiento de las normas aplicables al régimen de importación temporal no obedecía a un ánimo fraudulento. La deuda aduanera nacida con arreglo a dicho precepto se extingue cuando se cumplan dos condiciones, a saber, que el incumplimiento que llevó al nacimiento de esa deuda no tenga efectos significativos para el adecuado funcionamiento del régimen aduanero de que se trate y no constituya tentativa de fraude y, por otra parte, que todos los trámites necesarios para regularizar la situación de las mercancías de que se trate se lleven a cabo posteriormente. Conforme al Reglamento Delegado 2015/2446, se considera que un incumplimiento no tiene efectos significativos para el adecuado funcionamiento del régimen aduanero aplicable cuando el período de tiempo por el que se sobrepase un plazo no sea superior a la prórroga del plazo que se habría concedido si se hubiese solicitado dicha prórroga. Considera el Tribunal que las autoridades aduaneras habrían podido conceder una prórroga del plazo inicialmente fijado que se extendiera hasta el día en que se reexportó el coche de que se trata, esto es, el 19 de septiembre de 2019, sin que fuera necesaria la existencia de circunstancias excepcionales, dado que el plazo inicial junto con la prórroga no





hubiera superado el plazo máximo de veinticuatro meses establecido en el art. 251.2 del código aduanero. En consecuencia, si se cumplen las demás condiciones del art. 124.1.h) del código aduanero, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente, puede considerarse extinguida la deuda aduanera. Por tanto, el art. 251 del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que una prórroga del plazo de permanencia de una mercancía incluida en el régimen de importación temporal, no exige la existencia de «circunstancias excepcionales», cuando esa prórroga no conlleva que el tiempo total de permanencia de esa mercancía en el referido régimen supere el plazo máximo de veinticuatro meses establecido en el art. 251.2 del código aduanero.

(TJUE de 12 de diciembre de 2024, asunto C-781/23)

TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

El TS resuelve que la emisión de una nueva liquidación dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago no interrumpe el plazo de prescripción para quien fue declarado responsable subsidiario

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de la responsabilidad. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Actos nulos y anulables.

La sentencia recurrida, en base a una distinción, entre actos anulados por defectos formales (falta de motivación u otro defecto, con retroacción de actuaciones) y por defectos materiales o de fondo, sin retroacción, considera que el pronunciamiento de la sentencia “solo puede consistir en un motivo de nulidad de pleno derecho por inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria, de manera que todo lo actuado no existió y no sirvió para interrumpir la prescripción”. No obstante, ni esta sentencia, ni la que en su día invalidó la declaración de responsabilidad solidaria identifican ese motivo de nulidad de pleno derecho. La cuestión sobre si el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sirvió de dies a quo del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda al responsable subsidiario, teniendo en cuenta que una y otra se dirigen contra sujetos distintos, aunque con carácter general ya ha sido despejada, debe analizarse no solo en el ámbito de los conceptos de nulidad, anulabilidad o inexistencia, sino también en la relación jurídica existente entre la Administración tributaria y los distintos obligados tributarios. Las SSTs de 15 de junio de 2015, recurso n.º 1551/2014, y 23 de junio de 2020, recurso n.º 5086/2017, recaídas en supuestos de ejecución de sentencias pero que en tanto desarrollan la base dogmática de general aplicación sirven en lo que ahora interesa, parte de la distinción entre vicio formal y vicio material. El vicio formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado. El vicio material o de fondo es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria. Mientras que el vicio formal da lugar a la retroacción de actuaciones, el vicio sustancial puede dar lugar a la reiteración de los actos. Esto es, la Administración podrá dictar un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad esté viva. Cabe distinguir, por demás, por el grado de invalidez que puede declararse, anulabilidad y la nulidad de pleno derecho. En lo que ahora interesa, la diferencia sustancial radica en que mientras el acto anulado interrumpe la prescripción, el nulo produce efectos ex tunc y no interrumpe el plazo de prescripción. Ha de convenirse que una liquidación dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, art. 101 TRLHL, en relación con el art. 36 LGT, en cuanto afecta a un elemento esencial de la relación tributaria, constituye un vicio material o sustantivo invalidante, en tanto que se aplicó la norma tributaria afectando a un elemento definitorio de la obligación tributaria, sin que lo actuado haya interrumpido el plazo de prescripción, por lo que en todo caso la Administración podría volver a girar la liquidación de estar en plazo por no haber prescrito su derecho, la cuestión pues se traslada a comprobar si había transcurrido o no el plazo de prescripción para volver a liquidar. La Sala concluye la emisión de una liquidación tributaria tras la anulación de una anterior que fue revocada en vía





económico administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal y obligado al pago, es un acto que se ha de entender realizado en el seno de un procedimiento de liquidación provisional distinto del original anulado, sin que para el sustituto legal se haya interrumpido el plazo de prescripción, siendo la única limitación temporal a la que queda sometida la administración liquidadora el plazo de cuatro años de prescripción del art. 66 LGT. La cuestión no es tanto si el acuerdo se invalidó por motivos de nulidad de pleno derecho o de anulación. Que no quepa identificar en la sentencia que invalidó la declaración de responsabilidad de la empresa un concreto vicio de los de nulidad de pleno derecho del ar. 217 LGT, no basta para otorgar a aquella actuación los efectos interruptivos de la prescripción en todo caso y respecto a cualquier sujeto. Antes bien, esa actuación no puede surtir efectos interruptivos de la prescripción respecto a otro obligado tributario a título de responsable subsidiario. Dicho de otra forma, la iniciación y culminación de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria que es anulado por motivos de fondo, carece de todo efecto interruptivo, porque una vez declarado que aquel a quien se atribuía tal responsabilidad solidaria no lo era, hay que concluir que nunca tuvo tal condición y, por tanto, los actos dirigidos contra el mismo en esa pretendida condición de responsable solidario, no han surtido efectos interruptivos de la prescripción como, en principio, ocurriría si realmente le correspondiera tal calificación (art. 68.8 LGT). Por todo ello, la actuación de la Administración de declaración de responsable solidario no tuvo efectos interruptivos porque, además de que fue invalidada por motivos sustantivos (por tanto, no es susceptible de retroacción ni de reiteración respecto a ese mismo sujeto), lo cierto es que se produjo respecto a quien no es obligado tributario (pues se declaró por motivos de fondo que no tenía tal condición), por lo que nunca ha surtido efectos interruptivos de la prescripción respecto a quien, posteriormente, fue objeto de un procedimiento de declaración de responsable subsidiario.

(STS de 22 de noviembre de 2024, recurso n.º 1869/2023)

El TS completa su doctrina afirmando que cuando hay diferencia relevante entre el valor declarado y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas es justificación suficiente de la apertura de la comprobación

Comprobación de valores. Métodos de comprobación. Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas.

La sentencia recurrida resolvió que la valoración del inmueble hipotecado que se recoge en el certificado de tasación hipotecaria, realizada por técnico competente, no ha sido desvirtuada de contrario, mediante la aportación de una prueba (singularmente la pericial) que permitiese apreciar el desacierto de aquella valoración, a lo que hemos de añadir que, según consta en el propio certificado, el valor de tasación se fijó previa visita al inmueble del técnico interviniente. La Administración Tributaria procedió a iniciar un procedimiento de comprobación de valores, utilizando uno de los medios previstos en el art. 57.1 LGT, a la vista de la diferencia existente entre el valor de tasación fijado en el certificado de tasación anexo a la escritura de préstamo hipotecario y el precio consignado en la escritura de compraventa, teniendo en cuenta que dicho certificado contiene una valoración pericial individualizada que sugiere una cuantificación razonada y objetiva, lo que, como ya hemos señalado, desplaza la carga de la contraprueba hacia el obligado tributario quien, en este caso, no ha aportado un elemento de prueba eficaz de similar fuerza probatoria al utilizado por la Administración como motivación de la liquidación impugnada. Considera la Sala de instancia que el informe de tasación hipotecaria es un dato objetivo avalado por técnico e incluso tácitamente asumido por el contribuyente que se alza válidamente en motivación de la valoración acogida por la Administración, de manera que la recurrente ha desaprovechado tanto la vía administrativa como ahora la jurisdiccional para aportar un informe técnico o remitirse de forma circunstanciada a alguno obrante en el expediente a su favor, o a solicitar una pericia judicial, por lo que la liquidación impugnada ha de considerarse motivada, idónea y ajustada a derecho, lo cuales confirmado por el TS. Este Tribunal completa su doctrina jurisprudencial, establecida con carácter general en la STS de 23 de enero de 2023, recurso n.º 1381/2021, relativa a las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios y, en particular, sobre la necesidad de motivar el inicio del procedimiento de comprobación, en el sentido de declarar, en términos similares a los recogidos en la STS de 28 de octubre de 2022 recurso n.º 5364/2020, que de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la





base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido. Esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo -en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación- y no ha reaccionado frente a este último valor. La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del art.57.1.g) LGT, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

(STS de 4 de diciembre de 2024, recurso n.º 2810/2023)

AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

La Audiencia Nacional considera no acreditada la residencia fiscal en China al no haberse aportado el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades chinas

IRNR. Determinación de la residencia. IRPF. Contribuyente. Acreditación de la residencia fiscal en el extranjero.

La cuestión litigiosa que se suscita en este proceso no puede ser otra que resolver si el recurrente tiene derecho a la devolución solicitada por ser residente fiscal en China y haber tributado en ese país por la totalidad de la renta obtenida, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 2 Ley IRPF, esto es, la llamada renta mundial; en relación con la norma que regula el IRNR. No se ha planteado problema alguno sobre la forma de acreditar la residencia fiscal en el extranjero, habiendo admitido el TEAC, siguiendo las pautas trazadas por la jurisprudencia, que no existe una sola posibilidad probatoria, a través del certificado oficial emitido por las autoridades del país de residencia, en este caso, China, si bien este documento, -aportado por la parte actora para los ejercicios 2015 y 2017-, es el más relevante porque se certifica no sólo ser residente fiscal en el país de residencia, sino que en él se ha tributado por todas las rentas obtenidas. La controversia gira en torno de si, de la prueba aportada se puede llegar al convencimiento de que el recurrente fue residente fiscal en China y en aquel país tributó por la renta que percibió de la empresa española empleadora, pues esta condición es imprescindible para obtener la devolución de la suma retenida, que es el objeto de la pretensión actora. No se trata de acreditar la condición de no residente en España en 2016, como hace la demanda, sino si el recurrente acreditó ser residente fiscal en China y tributó allí por las rentas del trabajo que dieron lugar a la retención. Se dice que desde el 23 de julio de 2011 el recurrente fue desplazado por su compañía a China para desempeñar su trabajo para la entidad residente en dicho país, donde permaneció prestando su trabajo durante 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y todo el 2016, desarrollando la totalidad de sus trabajos en aquel país. El TEAC sin embargo no considera probada cuál era su situación en 2016, dado que el contrato de asignación internacional o expatriación aportado está datado en 7 de marzo de 2018 y alude a su continuación hasta 2020. Aunque en el mismo se hace alusión a un contrato anterior de 2011, no obra en el expediente dicho contrato, y en consecuencia no se tiene ningún documento acreditativo de cuál era la situación en relación al ejercicio 2016..., ni de sus obligaciones contractuales en orden al desempeño de un trabajo que requiriese su permanencia en China durante dicho ejercicio; no resulta acreditada pues su afirmación de que las remuneraciones cuya retenciones solicita sean devueltas proceden de trabajos desarrollados íntegramente en China. Tal afirmación plasmada en el escrito del Director de Recursos Humanos de la empresa española carece, por tanto, de base probato-





ria alguna. Esta conclusión resulta evidente y la demanda no la ha enervado, y hubiera sido fácil si se hubiera aportado el contrato de 2011 o bien se hubiera explicado (y probado) por qué no podía aportarse, en lugar de calificar negativamente la valoración de la prueba hecha por la resolución del TEAC, y obsérvese que los anexos que soportan sus afirmaciones aparecen ilegibles o están en chino (suponemos) e inglés, por más que alguno de ellos hubiera sido firmado en Burgos, sin traducir, y, obvio resulta, no tienen valor probatorio ante nosotros, al menos por esa razón. Tampoco ha enervado que no ha acreditado haber tributado en China por esta renta, como sostiene el TEAC, por más que lo haya afirmado y haya aportado la declaración de la renta en China, relativa al ejercicio 2015/2016 y 2016/2017, puesto que el TEAC considera que dichas declaraciones adolecen de falta de autenticidad, y la demanda nada ha hecho por superar este obstáculo probatorio. Es más, en el Anexo XXIV de la demanda acompaña unos documentos que dice son la declaración de la renta en China, en idioma chino (suponemos) e inglés, sin traducir, con la misma consecuencia jurídica que el apartado anterior. De igual modo, habiéndose acompañado al expediente el certificado de residencia fiscal en China emitido por las autoridades de aquel país de los ejercicios 2015 y 2017, no se comprende por qué no se ha acreditado la no obtención del mismo para el ejercicio 2016, no siendo suficiente con afirmar que ello se debió a los múltiples viajes fuera de China que efectuó ese año (por periodos superiores a 90 días) y acompañar una copia del pasaporte con numerosos visados como apreció la resolución del TEAC, y nosotros confirmamos, por más que la demanda entienda que con ellos se puede justificar que no se le emitiera el certificado de residencia fiscal. Y aunque de aquella multitud de visados se pudiera colegir la ausencia del territorio chino, -quod nom, no conocemos el ordenamiento jurídico chino sobre esta cuestión, y al demandante le incumbía acreditarlo para poder ser tomado en consideración en un proceso en España, y por eso, pese a que la demanda lo da por sabido, no podríamos afirmar la imposibilidad de obtener el certificado de residencia fiscal, como si lo obtuvo el año anterior y el siguiente. Los criterios emanados de las consultas reflejadas en la demanda, que, en modo alguno, contradicen el contenido valorativo de la resolución del TEAC, sino que, al contrario, la refuerzan, o a las dos sentencias mencionadas por la demanda, singularmente la de este Tribunal, que, referida a la residencia fiscal en UK, no sirve como referente para resolver la cuestión ahora dirimida, puesto que la cuestión litigiosa no era determinar si el recurrente era o no residente fiscal en UK, que lo era en el régimen de «non domiciliated», sino si tenía derecho a optar por la tributación en el IRNR, dado que los ejercicios anteriores había tributado en España por el IRPF, y la controversia en torno a la valoración de la pruebas aportadas, fue justamente la contraria que en el caso actual, puesto que la Administración sólo se atuvo en la presentación de las declaraciones del IRPF, sin examinar el resto de la documentación, lo que, reiteramos, es lo contrario de lo que aquí sucede, puesto que el TEAC, a falta del certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades chinas, valoró en su conjunto las pruebas aportadas, de las que, acertadamente, dedujo que no se había acreditado la residencia fiscal en China. En fin, las alusiones a la tributación de la renta mundial contenidas en la resolución del TEAC, que la sentencia que ahora comentamos indudablemente censura, no fueron la razón de decidir de la denegación de la devolución, sino la no acreditación de la residencia fiscal en China.

(SAN de 22 de octubre de 2024, recurso n.º 1016/2020)

La Audiencia Nacional analiza el significado de “requerimiento previo” a los efectos de excluir el recargo por presentación extemporánea de la liquidación inducida por el procedimiento de inspección de un periodo anterior

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Significado de requerimiento previo.

La cuestión controvertida se limita a dilucidar si la liquidación complementaria que tuvo lugar como consecuencia de la regularización del IS de los ejercicios 2011 a 2016 y que finalizaron con actas de conformidad de 5 de octubre de 2018 tiene la consideración de «requerimiento previo». De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el art. 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuan-





do las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior [Vid., SSTS de 23 de noviembre de 2020, recurso 491/2019 y de 15 de febrero de 2022, recurso nº 6310/2019, entre otras]. En el presente caso y como se hace constar en la resolución del TEAC, existe una regularización del IS de los ejercicios 2011 a 2016 en la que la Inspección procedió a incrementar la base imponible de dichos periodos al observarse un exceso de dotación a la amortización en sus activos, lo que determinó la reducción de bases imponibles negativas pendientes de compensar en ejercicios futuros generadas en dichos ejercicios. Como consecuencia de dichas actuaciones, la entidad interesada procedió a presentar declaración complementaria de los ejercicios posteriores a la Inspección, concretamente 2017, con el objetivo de adecuar en las declaraciones del IS de dicho ejercicio las bases imponibles negativas a lo determinado por la Inspección. La sociedad recurrente suscribió dos actas de conformidad en IS relativas a los ejercicios 2011 a 2013 y 2014 a 2016 con fecha 5 de octubre de 2018 y es con fecha 24 de octubre de 2018 cuando se presenta por la recurrente autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades, Modelo 200 correspondiente al ejercicio 2017. Por tanto, en el presente caso, resulta procedente excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el art.27 LGT dado que a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación correspondiente al IS del ejercicio 2017 ha sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en las actas de disconformidad suscritas en el procedimiento inspector seguido con el contribuyente en relación a los ejercicios 2011 a 2013 y 2014 a 2016 del mismo impuesto, y la autoliquidación extemporánea se ha presentado después de la suscripción del Acta de disconformidad en que se documentaron las actuaciones inspectoras referidas a los ejercicios anteriores.

(SAN de 17 de octubre de 2024, recurso n.º 817/2019)