

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 al 31 de octubre de 2025)

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- Tribunal Supremo
- Tribunales Superiores de Justicia

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA –GUÍA–

El TJUE determina que no se vulnera la libre circulación de capitales el pago de los honorarios de notario calculados sobre la masa hereditaria bruta en distintos estados miembros en el caso de una sucesión transfronteriza

Sucesiones. Libre circulación de capitales. Emolumentos percibidos por el notario. Ejercicio paralelo, por los Estados miembros, de su potestad tributaria.

Una persona de nacionalidad francesa y residente en Francia, es la única heredera de su hermana, que tenía nacionalidad francesa y residía en Bélgica y cuya herencia comprende bienes muebles e inmuebles situados tanto en Francia como en Bélgica. La intervención del notario en Francia a efectos de la autorización de una declaración de sucesión constituye una etapa necesaria para permitir a la Administración fiscal francesa calcular el impuesto sobre sucesiones, de modo que las modalidades de cálculo de los emolumentos de este notario y el hecho de que un heredero haga frente a gastos de notario en cada uno de los Estados miembros en los que se encuentran los bienes que son objeto de la sucesión están indisolublemente ligados a esta sucesión y al carácter transfronterizo de la misma. Los emolumentos de los notarios no forman parte, como tales, del patrimonio objeto de la sucesión, sino que constituyen la remuneración considerada, en principio, justa y equitativa por la prestación del servicio llevada a cabo por el notario a efectos de autorizar la declaración de sucesión con respecto a la totalidad de la masa hereditaria bruta. Es cierto que en el caso de una sucesión transfronteriza en que hay bienes situados tanto en Francia como en Bélgica, el heredero tiene que soportar una carga mayor que la que habría soportado en el caso de una sucesión puramente interna, por razón del hecho de que debe abonar también los emolumentos de un notario establecido en Bélgica a efectos del otorgamiento de tal declaración en este último Estado miembro. Los emolumentos del notario al que está obligado a acudir en Francia se calculan sobre la base de la totalidad de la masa hereditaria bruta debido a que, de acuerdo con el Derecho tributario francés, la declaración de sucesión autorizada por este notario debe inventariar dicha masa hereditaria para permitir a la Administración tributaria calcular el impuesto sobre la sucesión, conforme al art. 10.a) del Convenio franco-belga. Por consiguiente, los emolumentos que un heredero debe pagar a un notario establecido en Francia, además de los que ha de abonar al notario establecido en Bélgica, deben considerarse desventajas, en forma de costes suplementarios, que derivan del ejercicio paralelo de la potestad tributaria de la República Francesa y del Reino de Bélgica, pero este ejercicio no es discriminatorio y dichos costes suplementarios afectan a los movimientos de capitales entre estos dos Estados miembros de la misma manera que a los que tienen lugar en el interior de la República Francesa. Considera el Tribunal que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida en virtud del art. 63.1 TFUE. Así estima el Tribunal que el art. 63.1 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro conforme a la cual los emolumentos de un notario al que está obligado a acudir un heredero, en determinadas circunstancias, para otorgar la declaración de sucesión prevista por el Derecho nacional se calculan sobre la totalidad de la masa hereditaria bruta, que incluye bienes situados en dicho Estado miembro y en otro Estado miembro.





bro, y no solo sobre la masa bruta correspondiente a los bienes situados en el primer Estado miembro, sin que se tengan en cuenta los emolumentos pagados por el heredero como contrapartida de la declaración de sucesión autorizada por un notario en el segundo Estado miembro, que se calculan igualmente sobre la totalidad de la masa hereditaria bruta.

(TJUE de 30 de octubre de 2025, asunto C-321/24)

El TGUE determina que la Directiva de Impuestos especiales sobre el alcohol se opone a condicionar la exención de impuestos especiales el alcohol etílico incluido en la composición de los aromatizantes

Impuestos sobre consumos específicos. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Exenciones. Preparación de aromatizantes del alcohol etílico para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %.

Una sociedad mercantil checa que produce aromatizantes, colorantes alimentarios y aditivos de confitería a partir de alcohol etílico, vende aromatizantes incluidos en la partida 3302 10 de la NC que contienen alcohol etílico (en lo sucesivo, «aromatizantes en cuestión»). Estos aromatizantes se emplean para aromatizar alimentos y bebidas no alcohólicas y se utilizan habitualmente en botellas pequeñas. El Tribunal considera que la interpretación que supedita la exención de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico incluido en la composición de aromatizantes a un uso final efectivo de dichos aromatizantes para la preparación de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 % puede menoscabar el objetivo de neutralización de la incidencia de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico como producto intermedio que entra en la composición de otros productos comerciales o industriales, y ello porque la medida en que los aromatizantes destinados a la preparación de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 % se venden a personas que posteriormente los revenden a quienes los utilizan para tal preparación, el alcohol etílico incluido en la composición de esos aromatizantes estaría sujeto a impuestos especiales, a pesar de que se usan efectivamente para esa preparación. Por tanto, el Tribunal estima que el art. 27.1.e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que supedita la exención de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico incluido en la composición de aromatizantes comprendidos en la partida 3302 10 de la NC a una utilización demostrada de estos aromatizantes en la preparación de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %, y no al hecho de que dichos aromatizantes estén destinados a tal fin.

(TGUE de 22 de octubre de 2025, asunto T-614/24)

El TJUE determina cuál es el momento para determinar el valor en aduana de los puros habanos introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y, luego son despachadas a libre práctica

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. Mercancías vendidas para su exportación con destino al territorio aduanero de la UE. Prueba de origen de las mercancías Pérdida del beneficio del trato preferencial. Ventas sucesivas.

Una sociedad española vendía cigarros puros a Altadis («primera transmisión») y se encargaba de transportar el producto desde Cuba hasta el depósito aduanero en La Rioja, en el que Compañía de Distribución Integral Logista, en su condición de consignataria, los introducía. Los cigarros, almacenados en ese depósito aduanero y vinculados al régimen de depósito aduanero, tenían diferentes destinos. Una parte de dichos cigarros puros se vendía, sin haber sido despachada a libre práctica, para su posterior venta en tiendas duty free situadas en los aeropuertos y otra parte de esos cigarros puros era vendida por Altadis a Compañía de Distribución Integral Logista («segunda transmisión») para su posterior venta, en parte, fuera del territorio aduanero de la Unión —a saber, en Ceuta y en Melilla— y, en parte, a estancos. Por lo que respecta a esta última parte, que es la única a la que se refiere el litigio principal, Altadis mantenía la propiedad de los cigarros puros hasta el momento en que Compañía de Distribución Integral Logista concertaba su venta con los estancos. En ese momento, Altadis transmitía la propiedad de esos cigarros puros a Compañía de Distribución Integral Logista. Esta sociedad procedía entonces al despacho a libre práctica de los cigarros puros para su venta y posterior suministro a los estancos. En el momento del





despacho a libre práctica, el valor en aduana de los cigarros puros en cuestión se determinaba y se declaraba sobre la base de la primera transmisión, pero la Agencia Tributaria estimó que no cabía considerar que esa primera transmisión, realizada antes de la introducción de las mercancías en el depósito aduanero, se hubiera concluido con vistas a la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión y que el valor en aduana debía determinarse sobre la base de la segunda transmisión. La Audiencia Nacional estimó que el art. 112.3 del código aduanero comunitario no excluía la aplicación del art. 29.1 de dicho código. De este modo, al no haberse demostrado que, en el momento de la primera transmisión, todas las mercancías vendidas por Corporación Habanos a Altadis estuvieran destinadas a la exportación al territorio aduanero de la Unión ni que hubieran sido enviadas, sin excepción, a ese territorio, el valor en aduana debía determinarse sobre la base de la segunda transmisión, que se había concluido con vistas a exportar las mercancías objeto de esta transmisión al citado territorio. Y además, que las pruebas de origen pertinentes no podían tomarse en consideración a efectos de aplicar a las mercancías en cuestión el régimen preferencial solicitado, ya que esas pruebas se habían enviado una vez expirado el plazo de dos años contemplado en las directrices elaboradas por el Comité del código aduanero en materia de origen. Esta sentencia fue recurrida en casación ante el TS que es el órgano que plantea distintas cuestiones prejudiciales referidas a si el art. 29.1 y 112.3 del código aduanero comunitario y el art. 147 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de una primera transmisión en virtud de la cual han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y, seguidamente, son objeto de una segunda transmisión en virtud de la cual son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el art. 76.1.c), de dicho código, el momento en el que hay que situarse para determinar el valor en aduana de esas mercancías es el de su inclusión en el citado régimen y el valor en aduana de esas mercancías puede determinarse sobre la base de su valor de transacción en el momento de la primera transmisión. Según reiterada jurisprudencia, el Derecho de la Unión relativo a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, por tanto, el verdadero valor económico de la mercancía importada, valor que debe determinarse principalmente según el método denominado «del valor de transacción» de las mercancías importadas [Vid., STJUE de 19 de noviembre de 2020, asunto C-775/19]. Considera el Tribunal que de la expresión «se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión]», se desprende que el valor de transacción debe corresponder a un precio de exportación con destino a la Unión. De este modo, debe acreditarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un tercer Estado, se introducirán en el territorio aduanero de la Unión. Aun considerando que, a efectos de la aplicación del art.29 del código aduanero comunitario, debe acreditarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un tercer Estado, se introducirán en el territorio aduanero de la Unión, el Tribunal de Justicia ha precisado que, cuando el precio de una mercancía en una zona aduanera determinada se corresponde con la situación del mercado en esa zona, un precio para la exportación de una mercancía destinada a un tercer Estado no se corresponde necesariamente con el precio que se habría fijado para la exportación de la misma mercancía con destino al territorio aduanero de la Unión [Vid., STJUE de 9 de noviembre de 2017, asunto C-46/16]. Del art. 214.2 del código aduanero se infiere la regla de principio conforme a la cual los derechos de aduana se calculan en función de la situación existente en el momento del nacimiento de la deuda aduanera, de forma que cuando la deuda aduanera se origina como consecuencia del despacho a libre práctica de la mercancía en cuestión, el importe de los derechos de importación aplicables a esta se determina sobre la base de los elementos de imposición propios de esa mercancía en el momento de la admisión de la declaración en aduana que se refiere a aquella. Por consiguiente, afirma el Tribunal que el art. 112.3 del código aduanero comunitario debe interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y posteriormente son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el art. 76.1.c), de dicho código, el interesado puede declarar el valor en aduana de esas mercancías tal como se presentaba en el momento de su inclusión en el citado régimen. Dado que la inclusión de mercancías en el régimen de depósito aduanero implica que esas mercancías podrán tener diferentes destinos aduaneros futuros, carece de pertinencia a efectos de la aplicación del art. 147.1 del Reglamento n.º 2454/93, el hecho de que otras mercancías del mismo contingente que fueron incluidas en aquel régimen se vendieran posteriormente sin ser despachadas a libre práctica. Así estima el Tribunal que los arts. 29.1 y 112.3 del código aduanero comunitario y el art. 147 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de una primera transmisión en virtud de la cual han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión para ser incluidas en el régimen de depósito aduanero y, seguidamente, son objeto de una segunda transmisión en virtud de la cual son despachadas a libre práctica con arreglo al procedimiento simplificado contemplado en el art. 76.1.c), de dicho código, el momento en el que hay que situarse para determinar el valor en aduana de esas mercancías es el de su inclusión en el citado régimen





y el valor en aduana de esas mercancías puede determinarse sobre la base de su valor de transacción en el momento de la primera transmisión. Por otro lado, los arts. 97 duodecies, apartado 5, 97 quíndecies.2, y 118. 1 y 3, del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras del país de importación no están obligadas a aceptar, a efectos de aplicar a una mercancía preferencias arancelarias, una prueba de origen que les haya sido presentada después de la expiración de su período de validez, a pesar de que esa misma prueba de origen ya hubiera sido presentada a las citadas autoridades antes de la expiración de su período de validez para aplicar preferencias arancelarias a otras mercancías del mismo contingente.

(TJUE de 30 de octubre de 2025, asunto C-348/24)

El TJUE resuelve las cuestiones prejudiciales en materia de aduanas del Grupo Massimo Dutti referidas al valor de las mercancías en aduanas cuando existen ventas sucesivas

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. Mercancías vendidas para su exportación con destino al territorio aduanero de la UE. Ventas sucesivas.

Una sociedad española distribuye artículos de moda que son fabricadas en países asiáticos. Los fabricantes las venden a ITX TRADING, S.A. (en lo sucesivo, «ITX»), sociedad con domicilio social en Suiza («primera venta»), y posteriormente ITX revende las mercancías a la sociedad española («segunda venta»). Tras esta segunda venta, las mercancías son transportadas directamente desde los países de fabricación a España. La mayor parte de estas mercancías se despachan a libre práctica, mientras que otra parte de estas queda sometida al régimen de depósito aduanero. Las mercancías despachadas a libre práctica o bien son comercializadas en la Unión, o bien se exportan a terceros países. De hecho, las etiquetas permiten la comercialización de las mercancías en diferentes países. La sociedad española declaró como valor en aduana el valor facturado por los fabricantes asiáticos a ITX, pero la Administración Tributaria consideró que la primera venta no se había concluido para la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. Por consiguiente, estimó que el valor en aduana que debía tenerse en cuenta era el que efectivamente dio lugar a la importación de las mercancías en la Unión, a saber, la segunda venta. La Audiencia Nacional consideró que el hecho de que, en el momento de la primera venta, las mercancías tuvieran como destino la Unión no era suficiente, puesto que, atendiendo a su etiquetado, podrían haber sido reexportadas a terceros países. Esta sentencia fue recurrida en casación ante el TS que es el órgano que plantea distintas cuestiones prejudiciales referidas a su el art. 29 del código aduanero comunitario y el art. 147 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de dos ventas antes de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, para una vez allí o bien ser incluidas en el régimen de depósito aduanero, o bien ser despachadas a libre práctica, no es posible estimar que la primera venta ha sido concluida para la exportación de esas mercancías con destino al territorio aduanero de la Unión si, en el momento de esa primera venta, lo único acreditado era que dichas mercancías estaban destinadas a ser introducidas en ese territorio, sin que se hubiera determinado aún el lugar de comercialización final de aquellas. Según reiterada jurisprudencia, el Derecho de la Unión relativo a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, por tanto, el verdadero valor económico de la mercancía importada, valor que debe determinarse principalmente según el método denominado «del valor de transacción» de las mercancías importadas [Vid., STJUE de 19 de noviembre de 2020, asunto C-775/19]. Considera el Tribunal que de la expresión «se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión]», se desprende que el valor de transacción debe corresponder a un precio de exportación con destino a la Unión. De este modo, debe acreditarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un tercer Estado, se introducirán en el territorio aduanero de la Unión. Aun considerando que, a efectos de la aplicación del art.29 del código aduanero comunitario, debe acreditarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un tercer Estado, se introducirán en el territorio aduanero de la Unión, el Tribunal de Justicia ha precisado que, cuando el precio de una mercancía en una zona aduanera determinada se corresponde con la situación del mercado en esa zona, un precio para la exportación de una mercancía destinada a un tercer Estado no se corresponde necesariamente con el precio que se habría fijado para la exportación de la misma mercancía con destino al territorio aduanero de la Unión [Vid., STJUE de 9 de noviembre de 2017, asunto C-46/16]. Por lo tanto, aun cuando, en el momento de la venta que precede a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la Unión, estuviera acreditado que esas mercancías debían ser transportadas a la Unión e introducidas en ese territorio, dichos elementos no pueden considerarse suficientes para tomar como valor en aduana el precio conforme al cual se concluyó la primera venta. Por





más que puedan contribuir a demostrar que esa venta se concluyó con vistas a la exportación de las referidas mercancías con destino al territorio de la Unión, esos elementos deben estar debidamente sustentados para confirmar, más allá de toda duda razonable, que las mismas mercancías estaban destinadas a ser comercializadas en ese mismo territorio. No cabe considerar que se haya aportado la prueba de que una venta como la descrita se concluyó con vistas a la exportación de las mercancías con destino al territorio aduanero de la Unión si, en el momento de esa venta, se desconocía el destino comercial de las mercancías en cuestión y la introducción planificada de esas mercancías en aquel territorio solo se planteaba a la espera de una decisión sobre el destino final de aquellas. Por consiguiente, el art. 29 del código aduanero comunitario y el art. 147 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que, cuando unas mercancías han sido objeto de dos ventas antes de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, para una vez allí o bien ser incluidas en el régimen de depósito aduanero, o bien ser despachadas a libre práctica, no es posible estimar que la primera venta ha sido concluida para la exportación de esas mercancías con destino al territorio aduanero de la Unión si, en el momento de esa primera venta, lo único acreditado era que dichas mercancías estaban destinadas a ser introducidas en ese territorio, sin que se hubiera determinado aún el lugar de comercialización final de aquellas.

(TJUE de 30 de octubre de 2025, asunto C-500/24)

El TJUE analiza el tratamiento fiscal en el IVA del factoring pignoraticio y de las distintas comisiones percibidas como contraprestación por el servicio prestado de factoring mediante cesión de créditos

IVA. Hecho imponible. Exención relativa a las operaciones financieras. Cobro de créditos. Factoring mediante cesión de créditos. Factoring pignoraticio.

La demandante en el litigio principal es una sociedad finlandesa que presta servicios de factoring. Sus clientes recurren a ella con el fin de disponer inmediatamente de los fondos correspondientes a créditos no vencidos, delegándole las operaciones de cobro correspondientes. Los créditos que son objeto de factoring son créditos no impugnados. Los contratos que vinculan a la demandante en el litigio principal con sus clientes estipulan que esta perciba de su parte distintas comisiones, entre ellas una «comisión de financiación», que se paga por anticipado y representa un porcentaje de cada crédito. El importe de esta comisión es tanto más elevado, por una parte, cuanto menor es la calificación crediticia del cliente y de las personas frente a las que este tiene los créditos y, por otra parte, cuanto mayor es el plazo de pago de las facturas. A esta comisión se añaden la «comisión de apertura» y otras comisiones. El Tribunal Económico-Administrativo de Finlandia estimó que, dado que la demandante en el litigio principal gestiona los créditos por facturas, controla los pagos efectuados por este concepto y se hace cargo del cobro de dichos créditos, tanto el factoring pignoraticio como el factoring mediante cesión de créditos constituyen servicios sujetos al IVA. No obstante, en la medida en la demandante en el litigio principal proporciona financiación a sus clientes dentro de un límite específico para cada uno de ellos, dicho tribunal consideró que determinadas comisiones, entre ellas la comisión de financiación, se abonaban a cambio de un servicio financiero de concesión de crédito, exento de IVA, y que la comisión de apertura debía, por su parte, dividirse en una parte sujeta al IVA y una parte exenta de IVA, correspondiente a la apertura y puesta en marcha de un sistema de financiación garantizado mediante créditos por facturas. La demandante en el litigio principal interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso por el que solicita la anulación parcial de dicho dictamen previo, al considerar que todas las comisiones estaban sujetas al IVA. En su opinión, solo podría, en su caso, considerarse la contraprestación de un servicio financiero exento de IVA la comisión «de disponibilidad», que constituye un porcentaje del límite de financiación que puede ponerse a disposición de cada cliente. El citado órgano jurisdiccional indica que, según la demandante en el litigio principal, el factoring mediante cesión de créditos no puede equipararse a la concesión de un crédito, ya que, en este contexto, compra sus créditos a sus clientes, de modo que estos no tienen ninguna deuda con ella y el contrato que los vincula a la demandante en el litigio principal se ejecuta plenamente. El órgano jurisdiccional remitente estima que el factoring pignoraticio debe considerarse una prestación de servicios a título oneroso comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, aunque alberga dudas sobre el modo en que deben tratarse, a la luz de este impuesto, las distintas comisiones percibidas como contraprestación por el servicio prestado y por lo que respecta a las comisiones relativas al factoring mediante cesión de créditos y si debe considerarse que un operador que ejerce tal actividad vende al mismo tiempo a su cliente servicios comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA. El TJUE declara que los arts. 2.1.c) y 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, por lo que respecta a una actividad de factoring mediante cesión de créditos, en la que el factor libera





al cliente de las operaciones de cobro de créditos y del riesgo de impago de estos, la comisión de financiación que remunera el servicio de cobro de créditos, cuyo valor es más elevado cuanto más largo es el plazo de pago y cuanto más alto es el nivel de riesgo que este asume, y la comisión de apertura pagada por el cliente, que corresponde al importe a tanto alzado abonado por la puesta en marcha de un sistema de factoring y cubre, en particular, el coste de las gestiones necesarias para cumplir las obligaciones derivadas de la legislación aplicable en materia de blanqueo de capitales, constituyen el contravalor efectivo de prestaciones de servicios comprendidas en el ámbito de aplicación de la citada Directiva. El art. 135.1. b) y d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la comisión de financiación que remunera el servicio de cobro de créditos, cuyo valor es más elevado cuanto más largo es el plazo de pago y cuanto más alto es el nivel de riesgo asumido por el factor, y la comisión de apertura pagada por el cliente, que corresponde al importe a tanto alzado abonado por la puesta en marcha del sistema de factoring y cubre, en particular, el coste de las gestiones necesarias para cumplir las obligaciones derivadas de la legislación aplicable en materia de blanqueo de capitales, percibidas por el factor en el marco de una actividad de factoring mediante cesión de créditos como la mencionada en la respuesta dada en el punto 1 del fallo o de factoring pignoraticio, caracterizada por el hecho de que el factor se encarga del cobro de los créditos en cuestión que, sin ser transferidos a dicho factor, se utilizan como garantía de la financiación que este proporciona al cliente, constituyen la contrapartida de una prestación única e indivisible de cobro de créditos sujeta al impuesto sobre el valor añadido. Por otro lado, el art. 135.1.d) de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la excepción relativa al «cobro de créditos» prevista en dicha disposición tiene carácter incondicional y suficientemente preciso para tener efecto directo y, por ende, puede ser invocada por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado.

(TJUE de 23 de octubre de 2025, asunto C-232/24)

El TJUE se pronuncia sobre la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro

IVA. Devoluciones. Devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución. Prestación principal y prestación accesoria. Escisión artificial de una prestación única.

El órgano jurisdiccional remitente expone que considera que, en el caso de autos, la entrega del equipo controvertido y las entregas intracomunitarias de componentes fabricados mediante el citado equipo, exentas de IVA, se dividieron artificialmente, de modo que la entrega de dicho equipo debería considerarse comprendida en el mismo régimen fiscal que las entregas de los referidos componentes y alberga dudas en cuanto al derecho a la devolución del IVA pagadas en Bulgaria por la entrega del equipo controvertido, al tiempo que se pregunta sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión. El modelo empresarial del grupo del que forman parte algunas de las sociedades implicadas en las entregas de que se trata en el litigio principal constituye un elemento que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional. Sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, este modo de proceder dentro del grupo parece corresponder a la realidad económica y comercial de las operaciones de entrega de que se trata en el litigio principal, que se refleja en los sucesivos contratos de venta del equipo controvertido, operaciones que el órgano jurisdiccional remitente ha constatado que no constituyen un montaje destinado a cometer un abuso fiscal o a obtener una ventaja fiscal indebida. Cada entrega, ya se refiera al equipo o a los componentes, parece corresponder a una etapa del proceso de producción de las piezas fabricadas que incluye a estas últimas, lo que podría justificar que se califiquen estas diferentes entregas de prestaciones independientes que deben ser gravadas de manera independiente. De la resolución de remisión se desprende que las entregas intracomunitarias de componentes y la del equipo controvertido fueron facturadas por separado. Pues bien, a este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha considerado, en esencia, que si de las circunstancias del litigio principal se desprende que el cliente pretende comprar dos prestaciones distintas, procede considerar que la operación efectuada contiene prestaciones independientes, aunque ese cliente haya pagado un precio único [Vid., STJUE de 25 de febrero de 1999, asunto, C-349/96]. A fortiori, cuando las prestaciones hayan sido objeto de un pago separado, este factor, aunque no sea determinante en sí mismo [Vid., STJUE de 26 de mayo de 2016, asunto, C-130/15] aboga en favor de una calificación de las prestaciones de que se trata como prestaciones independientes. Si, habida cuenta de sus características y de sus objetivos propios, así como del conjunto de circunstancias en las que tuvieron lugar las entregas de que se trata en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que la entrega del equipo controvertido debe calificarse de independiente respecto de las entregas de los componentes, dicha entrega no podría calificarse de intracomunitaria y, por lo tanto, quedar exenta en virtud del art.138 de la Directi-





va 2006/112. Por consiguiente, en tal caso, la devolución del IVA pagado no puede excluirse en virtud del art. 4.b) de la Directiva 2008/9. El Tribunal declara que el art. 4.b) de la Directiva 2008/9, en relación con los artículos 138, apartado 1, y 171 de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se deniegue la devolución del IVA que haya gravado la entrega de un equipo a un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto del Estado miembro de compra de dicho bien cuando el citado equipo no haya salido físicamente del territorio del Estado miembro de su proveedor, salvo que, habida cuenta de todas las circunstancias que caractericen las operaciones en cuestión, deba considerarse que esa entrega forma parte de una única prestación económica indisociable o que es accesoria a una prestación principal constituida por entregas intracomunitarias de bienes producidos mediante el referido equipo y destinados a ese sujeto pasivo.

(TJUE de 23 de octubre de 2025, asunto C-234/24)

TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

El TS determina que el plazo aplicable para solicitar el aplazamiento del pago de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones es de seis meses

ISD. Gestión. Aplazamientos y fraccionamientos. Plazo para solicitar el aplazamiento del pago.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si el plazo aplicable para solicitar el aplazamiento del pago de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones, conforme a la previsión del art. 90.2 Rgto ISD, que lo reduce a los cinco primeros meses, en relación con el periodo contemplado por el art. 38.1 Ley ISD, que exige la presentación de la solicitud antes de expirar el plazo reglamentario de pago (seis meses), supone una limitación reglamentaria contraria a la previsión explícita término establecido por una norma con rango de Ley y si es posible interpretar las normas aplicables al caso, relativas al plazo de solicitud del aplazamiento del pago de las autoliquidaciones del impuesto, de manera que sea exigible esa solicitud antes que la presentación de la propia autoliquidación que incorpora la propia deuda tributaria de cuyo aplazamiento se trata. En el contexto en que se redactó la norma en el año 1987 la expresión liquidación solo podía referirse a las liquidaciones del actual art. 101 LGT porque en aquella fecha no estaba vigente en sistema de autoliquidación en el impuesto sobre sucesiones. La norma no contemplaba el sistema de autoliquidación. El Legislador al modificar la norma en el año 2003 e introducir el sistema de autoliquidación en la gestión y liquidación del impuesto no modificó los arts. 37 y 38 Ley ISD pudiendo haberlo hecho, tampoco lo hizo en las posteriores modificaciones de la ley, por lo que no podemos aceptar que la expresión liquidación abarque las liquidaciones y autoliquidaciones como pretende el recurrente. Exigir que la solicitud de aplazamiento se presente dentro de los cinco primeros meses del plazo establecido para presentar la autoliquidación, significaría eliminar un mes del plazo total del que dispone el contribuyente para presentar la autoliquidación. Y, por tanto, el art. 90.2 Rgto ISD está en contra de lo dispuesto en el art. 62 LGT, norma con rango de ley, que establece que las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo (que en ese caso son seis meses), por lo que debe prevalecer dicho precepto. El Tribunal establece como jurisprudencia que el art. 38 Ley ISD resulta única y exclusivamente aplicable a los supuestos en los que en los que la gestión y liquidación del impuesto sigue el sistema de declaración, no resultando de aplicación en los supuestos en los que se siga el sistema de autoliquidación. El art. 37 Ley ISD resulta aplicable a los supuestos en los que en los que la gestión y liquidación del impuesto sigue tanto el sistema de declaración como el de autoliquidación. De los arts. 37 y 38 Ley ISD, art. 81 Rgto ISD y del art. 62.2 LGT y 46.1.a) RGR se desprende que en los supuestos en los que se siga para la gestión y liquidación del impuesto el régimen de declaración las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento del pago de las liquidaciones practicadas por la administración tributaria deberá efectuarse antes de expirar el plazo de pago en periodo voluntario por lo que deberán efectuarse antes de los siguientes plazos: Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente y si la notificación de la liquidación se realiza





entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Finalmente, de los art. 37 Ley ISD y del art. 62.1 LGT y 46.1.a) RGR se desprende que en los supuestos en los que se siga para la gestión y liquidación del impuesto el régimen de autoliquidación, y, la autoliquidación haya sido presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en periodo voluntario cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea, y, solo podrá ser inadmitida la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la autoliquidación.

(STS de 15 de octubre de 2025, recurso n.º 5673/2023)

El TS afirma que no cabe otorgar un valor vinculante al informe del actuario para anular la sanción, máxime si el recurrente no ha acreditado la ausencia de culpabilidad, aunque si obligaría a una motivación reforzada

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Presunción de inocencia del obligado advertida por el actuario

El objeto de este recurso consiste en determinar si, en el caso de que el inspector actuario no apreciara indicios de infracción tributaria, y así lo hiciera constar formal y explícitamente en el acta, puede ulteriormente el inspector competente prescindir de ese consejo o dictamen jurídico e imponer la sanción derivada de la regularización en cuyo curso se manifestó ese criterio; o si, dadas las dudas o valoraciones del actuario, podría apreciarse la existencia de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la culpabilidad del obligado; se nos pide también precisar si, en todo caso, cuando el inspector coordinador, en contra de la opinión del actuario que no apreció indicios de infracción, impusiera sanción por los hechos que dieron lugar a regularización tributaria, le es exigible una motivación reforzada en el acuerdo sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado advertida por el actuario, explicando razonadamente por qué se considera erróneo el parecer del actuario manifestado en un documento público; o si, por el contrario, las exigencias de motivación de la culpabilidad son las mismas que la doctrina constitucional y la jurisprudencia requiere de toda resolución sancionadora y no es necesario fundamentar el cambio de criterio de la Administración. La recurrente afirma que una interpretación concordada de los arts 150, 183 y 179.2 d) LGT sobre el derecho a la defensa, los principios de presunción de inocencia y de buena administración, debe implicar, a su juicio, que, cuando el inspector coordinador, en contra de la opinión del actuario, impusiera sanción por los hechos que dieron lugar a regularización, le es exigible un explicación de por qué la valoración de aquél no fue correcta, una explicación razonada de por qué se aparta de su criterio. Se echa en falta, que se hubiera razonado, específicamente, sobre esa ausencia de culpabilidad, pero no focalizando la atención solo en el art. 153.g) LGT, en la fase en que se realiza, sino examinada la cuestión desde la óptica final del acuerdo sancionador, el que fue objeto del recurso. No es posible declarar que ha lugar al recurso, pues tal conclusión equivaldría a otorgar, de un modo indebido, un valor vinculante al informe o mención del art. 153.g) LGT, máxime cuando el recurrente no ha realizado el esfuerzo dialéctico suficiente como para demostrar que el acuerdo de imposición de sanción -que es el recurrido- se proyecta sobre una conducta no culpable o, en general, es ilícito porque se ha sancionado sin motivos para ello. El recurrente no ha dirigido su argumentación sobre el resultado final del proceso jurídico, plasmado en el acuerdo de sanción, ni proyecta un reproche sobre ésta, como expresión del ius puniendi, como podría haberlo hecho. Así, se vería favorecido para ello por la aplicación de la conocida como doctrina Saqueti, que ni siquiera es invocada, en tanto otorga al sancionado la posibilidad de una segunda revisión judicial de la sanción -factible en casación-, en caso de que esta fuera grave y, por ende, equiparable a la pena, sobre lo que nada se comenta. No cabe estimar el recurso de casación con el solo y único fundamento de que la sanción incurre en infracción del principio de culpabilidad, pues el art. 153.g) LGT aunque obligaría a una fundamentación reforzada de que no hay razones para abrir el (ulterior) procedimiento sancionador -en tanto parece propugnar una interpretación razonable de la norma- no puede ser un valladar obstativo al ejercicio de la potestad sancionadora y, luego, de la sanción impuesta. Aunque esa indicación del art. 153.g) LGT entendemos que obligaría a una motivación reforzada del órgano de resolución que el auto de admisión sitúa, acaso con exceso, en el acuerdo sancionador; y esa motivación, aquí, brilla por su ausencia, no cabe inferir de esa situación, en sí misma, un efecto anulatorio al acto final. Por tanto,





deducir de las incidencias creadas a partir de la obligada mención del art. 153.g) LGT y de la falta, aquí completa- de reacción en contra, en sede inspectora y sancionadora, que todo lo actuado en el ejercicio de una potestad sancionadora que, en rigor, no ha sido puesta en tela de juicio, esto es, al margen del examen sobre la concurrencia y motivación de la culpabilidad en la imposición de la sanción, parece una consecuencia anulatoria excesiva y desproporcionada, no propiciada por un mínimo desarrollo argumental al respecto por la recurrente. Los razonamientos precedentes, aunque tratan de establecer una interpretación uniforme del art. 153.g) LGT, no pueden conducir, rectamente, a la formación de doctrina en este recurso de casación.

(STS de 7 de octubre de 2025, recurso n.º 5809/2023)

El TS fija como doctrina que los ingresos o gastos no contabilizados en un ejercicio, que lo fueran en otro posterior no pueden alterar la base imponible de los pasados en los que la deuda tributaria fuera inatacable por el instituto de la prescripción

IS. Base imponible. Imputación temporal. Compensación de bases negativas. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Imputación de gastos en período impositivo distinto de aquel en que tiene lugar su devengo. Principio de inscripción contable. Principio de íntegra regularización.

La sociedad recurrente contabilizó en el año 2012 un gasto de ejercicios anteriores (arrendamiento) que se correspondía con una compensación o indemnización satisfecha a los arrendadores de una nave que tenía alquilada desde 2001, por haber ocupado los inmuebles sin haber realizado pago alguno y sin que hubiera estado obligada a dicho pago con carácter previo. Sin cuestionar su importe, la Inspección tributaria concluyó que esa cantidad respondía a las rentas por el arrendamiento, debidas pero no pagadas ni provisionadas, desde 2001 hasta mayo de 2010. La Administración admitió exclusivamente la deducibilidad fiscal de ese gasto en los ejercicios comprobados 2012 y 2011, pero no en los anteriores, 2001 a 2007, al considerar que estaban prescritos. Frente a esta realidad fiscal y contable, la sociedad recurrente pretende que se le reconozca la deducibilidad de la totalidad del importe contabilizado en el ejercicio 2012, a pesar de que debió imputarse a periodos anteriores y que, además, ya estaban prescritos. Invoca la potestad de la Administración tributaria de recalificar la contabilidad presentada por la sociedad y la previsión del art.66 bis y 115 LGT, que le permite la recalificación de lo acontecido en periodos impositivos anteriores con el límite de los 10 años; el principio de íntegra regularización y la prohibición de enriquecimiento injusto. Lo que en realidad pretende la actora es que, a pesar de estar prescritos los periodos en los que se devengó el gasto no contabilizado, la Administración con ocasión de su comprobación en investigación, los impute a esos ejercicios haciendo los ajustes en la deuda que correspondiera en esos ejercicios. El que se puedan recalificar acontecimientos o hechos ocurridos en años pretéritos, con el límite de los diez años, no permite a la Administración alterar la deuda tributaria de esos ejercicios si ya estuviera prescrita, por la máxima temporal de los cuatro años, y ello independientemente de que la eventual deuda que se hubiera liquidado pudiera ser favorable o no favorable a los intereses de la Administración o del contribuyente. Lo que pretende la recurrente, no cabe bajo el régimen legal al que nos referimos. El ajuste contable, al margen de la restricción de la imputación temporal, estaría afectando a ejercicios en los que la potestad para determinar la deuda tributaria a liquidar ya habría prescrito, y por lo tanto eran inamovibles. La doctrina de esta Sala nos lleva a la rechazar los argumentos de la actora y su pretensión. Además, en el presente caso, no solo lo impiden los criterios de imputación temporal a los que nos referimos, sino la propia regulación que se hace de la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria. La actora, bajo el principio de íntegra regularización, pretende que con ocasión de la comprobación que ha dado lugar a la controversia y como consecuencia de la rectificación de la imputación de un gasto en el ejercicio del año 2012, la Administración tributaria lo traslade a ejercicios prescritos incrementando los no contabilizados en su momento y dando lugar a nuevas liquidaciones de deudas tributarias con menores importes a los autoliquidados en su día por la sociedad. Ni el principio de íntegra regularización, ni el de buena administración, pueden orillar la previsión legal de la determinación de la base imponible del IS, los criterios de imputación temporal, o los términos con los que el Legislador ha marcado la prescripción. La relevancia de estos principios resulta indiscutible pero, en los términos en los que se ha planteado el presente litigio, la invocación de este principio no constituye un instrumento hermenéutico válido para alterar la base imponible de un ejercicio cuando, conforme a lo previsto en el art. 66 a) LGT, haya prescrito la potestad para determinar la deuda tributaria de ese periodo impositivo, independientemente de a





quién de los implicados en una contienda pudiera favorecer. La posibilidad de comprobar e investigar acontecimientos ocurridos en ejercicios pretéritos, dentro de los diez años, solo proyecta su relevancia en los ejercicios no prescritos, es decir en aquellos en los que todavía no han transcurrido los cuatro años para determinar la deuda tributaria. El Tribunal fija como doctrina que los arts. 26.5, 66 bis, y 115 LGT que abrieron la proyección de las potestades de calificación a ejercicios anteriores, debe integrarse con la prescripción de la determinación de la deuda tributaria de los ejercicios objeto de comprobación e investigación. Por lo tanto, los ingresos o gastos no contabilizados en un ejercicio, que lo fueran en otro posterior, sin perjuicio de lo previsto en el art.19.3 TR Ley IS y en la actualidad en el art.10.3 Ley IS, no pueden alterar la base imponible de los pasados en los que la deuda tributaria fuera inatacable por el instituto de la prescripción

(STS de 8 de octubre de 2025, recurso n.º 8368/2023)

STS: La facultad de liquidar el IAE, atribuida por la ley a una entidad local, no comprende la posibilidad de modificar de oficio la matrícula del impuesto si el sujeto pasivo tributa por cuota nacional

IAE. Gestión censal. El Ayuntamiento que asume por delegación la inspección del IAE no puede modificar de oficio la matrícula del impuesto.

Conforme a la ley (art. 91 TRLHL) la delegación censal sólo alcanzará a las “cuotas municipales”, es decir, respecto de actividades económicas que se desarrollan dentro del ámbito territorial de la entidad delegada y no podrá por ello comprender la cuota nacional. La distribución de las cuotas nacionales se regula en la Regla 17ª Tres del RDLeg 1175/1990, (Tarifas e instrucción del IAE). Existe, una clara incompatibilidad entre el pago de la cuota nacional y la municipal y, por otra parte, se establece una clara preferencia de la cuota nacional sobre la provincial y la municipal. En relación con las cuotas municipales cabe delegar la gestión censal; pero no cabe delegar facultades de inspección relativas a cuotas nacionales. Por lo tanto, es posible que como consecuencia de actuaciones inspectoras se produzca una alteración de los datos contenidos en los censos, lo cual es lógico si pensamos que, en principio, la inclusión en la matrícula se inicia mediante declaración censal de los sujetos pasivos, la cual puede ser considerada incorrecta por la Inspección. No hay duda, por lo tanto, de que la Inspección puede incluir, excluir o alterar los datos contenidos en el censo a través de las actuaciones inspectoras. Y esto es precisamente lo que sostuvimos en nuestra STS de 3 de diciembre de 2020, recurso n.º 374/2019 que analizaba un supuesto en el que la inspección alteró los epígrafes de cuotas municipales. Supuesto distinto al de autos en el que se practica por la Inspección una liquidación por cuota municipal a quien venía abonando la correspondiente cuota nacional. La actividad de inspección corresponde, por lo tanto, a la Administración tributaria del Estado. Ahora bien, el art 18.2 del RD 243/1995 (Rgto gestión IAE), también en consonancia con lo establecido en la ley, admite la facultad de delegación de la actividad inspectora cuando se trate de cuotas municipales. No se puede, por lo tanto, delegar competencias para, directa o indirectamente, alterar o modificar la cuota nacional. La ley, al establecer que sólo puede delegarse la gestión censal en materia de cuotas municipales está prohibiendo, al mismo tiempo, la delegación censal en materia de cuotas nacionales: permitir que por vía de la delegación en materia de inspección se puedan alterar las cuotas nacionales supondría eludir de forma indirecta la prohibición de delegación establecida por la ley. El abono de la cuota nacional implica la improcedencia del abono de la cuota provincial y municipal. No siendo razonable que la decisión adoptada en el ámbito de una inspección delegada relativa a cuotas municipales deje, de facto, sin efecto la cuota nacional, con clara afectación de las expectativas económicas de otras entidades locales y elusión de lo establecido en el art. 11 RD 243/1995. El Tribunal establece doctrina que la facultad de liquidar el IAE, atribuida por la ley a una entidad local, no comprende la posibilidad de modificar de oficio la matrícula del impuesto cuando se constate, en el ejercicio de la función de inspección que tiene delegada por la administración estatal, que el contribuyente no se encuentra correctamente encuadrado en el epígrafe que le corresponde, siempre que este tribute por cuota nacional.

(STS de 15 de octubre de 2025, recurso n.º 6109/2023)



TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

Si no se ha obtenido el reconocimiento judicial de tutor del causante no es posible aplicar la reducción en el ISD aunque la tramitación de este procedimiento se había iniciado

CC.AA. Cantabria. Tributos cedidos. ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Tutor del causante con discapacidad. Ausencia de sentencia judicial firme.

En el momento del fallecimiento de la causante del impuesto, la recurrente y única heredera no había sido nombrada tutora judicial, pero incluyó la reducción establecida para tutores del causante con discapacidad que se estaba tramitando, pues la recurrente, a la espera del nombramiento como tutora, fue guardadora de hecho de su tía hasta el final de sus días. A la fecha del fallecimiento era precisa la figura de tutor, aunque la bonificación sólo se obtenía por declaración judicial. Incluso para el guardador de hecho, la normativa impositiva exige el reconocimiento judicial o administrativo, que no se obtuvieron en tanto que se estaba tramitando la primera de las figuras. Si bien se contemplan determinadas bonificaciones en la regulación cántabra, para el supuesto de tutela, curatela o guardaduría de hecho se requiere reconocimiento judicial o cuando menos administrativo y en este caso la tramitación de este reconocimiento no había finalizado, fueran cuales fueran las causas. No existe discriminación con otras figuras diferentes que ameritan requisitos distintos, ni que a efecto de otros impuestos y aunque estuviera ingresada la causante formara parte de una misma unidad familiar. Y tampoco puede pretenderse una interpretación extensiva de este beneficio fiscal a la vista del art. 14 LGT [Vid., STS de 16 de julio de 2020, recurso n.º 6502/2017].

(STSJ de Cantabria de 21 de abril de 2025, recurso n.º 127/2024)

La Sala confirma el acuerdo de liquidación que excluye la aplicación del régimen FEAC ante la inexistencia de motivos económicos válidos en la fusión por absorción de dos entidades en pérdidas dedicadas a la restauración por una asesoría fiscal

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, operaciones de activos y canje de valores. Motivos económicos válidos. Venta de asesoría fiscal cuyos beneficios van a quedar reducidos a cero en virtud de una operación de absorción de otras dos entidades.

La resolución del TEAR transcribe el Acuerdo de liquidación correspondiente a la escritura de fusión por absorción. Considera la Inspección que en el presente caso ha quedado demostrado que no existe ningún motivo económico relevante para llevar a cabo la operación de fusión más allá de una finalidad fiscal. Estamos ante una operación de venta de un negocio de asesoría fiscal cuyos beneficios van a quedar reducidos a cero en virtud de una operación de absorción de otras dos entidades íntegramente participadas por la primera, cuyas actividades desarrolladas - restauración- nada tienen que ver con la de la absorbente -asesoría contable- y que, significativamente, van a transferir cuantiosas pérdidas que enjugarán el beneficio obtenido en la operación originaria. En este caso una sociedad que no tenía bases negativas para compensar se fusiona con dos entidades que no la tenían, sin que exista actividad económica en común, ni grupo societario como afirman. Una asesoría fiscal y dos restaurantes con pérdidas. La recurrente ha creado artificialmente las condiciones necesarias para la obtención de la ventaja realizando una fusión forma o artificial, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal que es contraria al objeto o a los fines del Derecho fiscal aplicable. La Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, y puede regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicada al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los arts. 16.9 TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas



respecto de una sola de las partes implicadas, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación. No se ha impuesto la sanción por ser asesor fiscal, sino por sus conductas negligentes como sujeto pasivo del Impuesto.

(STSJ de Canarias (sede en Las Palmas de Gran Canaria) de 8 de mayo de 2025, recurso n.º 499/2020)

La Sala confirma la existencia de simulación en las actividades realizadas por las dos entidades, ya que existe una división artificial de la actividad económica para aplicar el régimen de estimación objetiva y simplificado de IVA

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación relativa. Prueba. División artificial de la actividad económica.

La Inspección y el TEAR concluyen que se acreditó suficientemente la simulación en las actividades realizadas por dos sociedades con las mismas administradoras solidarias, que disponen a su vez del 50% de cada una de las sociedades. Existía una sola actividad de restauración o bar desarrollada por la entidad, con una división artificial de la actividad económica con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal, sin otro objetivo que el de redistribuir sus ingresos y gastos producidos por la entidad para no exceder de los límites que permiten aplicar el régimen de estimación objetiva y simplificado de IVA, la posibilidad de imputar menos rendimientos a las personas físicas integrantes de la comunidad de bienes y más gastos para la sociedad mercantil. De esta forma, se conseguía una menor tributación de la que hubiera correspondido de acuerdo con la realidad de las operaciones realizadas, apareciendo una única actividad, con una misma dirección y gestión de negocio, en la prestación del mismo servicio con los mismos medios materiales y humanos y en la misma localización. La Inspección de los Tributos, al igual que el TEAR, aprecian la existencia de simulación. Ha existido simulación, ya que aunque formalmente parezca que existen dos entidades diferentes, la realidad es que existe una única unidad económica que ejerce la actividad de restauración, por lo que la actuación administrativa resulta plenamente conforme a Derecho, sin que las alegaciones de la demandante tengan la entidad suficiente para desvirtuar dicha conclusión, y frente todos los indicios que sirven a la Inspección para concluir la simulación y división artificial de actividad, la actora afirma la intención de abrir un negocio de hostelería diferenciado del primero, que le ha permitido obtener mayores ingresos, considerando que los indicios no son suficientes para acreditar la simulación, y sería lícito la realización de una actividad hostelera distinta, siempre que fuera real y obedeciera a un negocio distinto, con sus propios medios y actividad, pero esa pretendida intención choca con todos los indicios puestos de manifiesto con la labor inspectora, que conjuntamente interpretados no admiten otra conclusión lógica que el negocio y actividad era el mismo, poniéndose todos los medios en común con el objeto del mayor ingreso o beneficio que se computaba en conjunto, siendo muy ilustrativas las declaraciones de los trabajadores que no dejan duda sobre la unidad de actividad. La Ley no define lo que se entiende por simulación, y que la misma será el resultado de la prueba correspondiente ante los tribunales de instancia. En este caso se aprecia correcta la valoración y conclusiones que sienta la Inspección y mantiene el TEAR acerca de la simulación en las actividades realizadas por las dos entidades y que existía una sola actividad de restauración o bar, con una división artificial de la actividad económica con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal. Manifiesta la demandante que hay una incorrecta aplicación del método de estimación indirecta, sin embargo, la Inspección establece las causas que determinan la aplicación de ese método: la imposibilidad de calcular los ingresos de la entidad debido a la no aportación de los tickets de venta en los años objeto de comprobación, por lo que su no aportación motiva el empleo del método de estimación indirecta respecto del cálculo de los ingresos de la actividad. Por otro lado, la muestra elegida por la Inspección se ha escogido empleando medios idóneos para la determinación de los rendimientos por el método de estimación indirecta, siendo entidades del mismo epígrafe que la entidad, con gastos de personal aproximados a los de la reclamante, en los mismo periodos objeto de comprobación, pudiendo alegar lo que estimase pertinente para la defensa de su derecho, por lo que no puede apreciarse indefensión.

(STSJ de Aragón de 22 de julio de 2025, recurso n.º 550/2021)





El cobro por la resolución de un contrato de arrendamiento de local de negocio no puede computarse como ingreso de la actividad económica para el cálculo de la fuente principal de renta en la exención de empresa en el Impuesto sobre el Patrimonio

IP. Exenciones. Bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El recurrente entiende que cumple el requisito consistente en que el 50% de sus ingresos anuales se corresponden con rendimientos netos de la actividad económica constituyendo su principal fuente de renta, para lo que la administración debió considerar los rendimientos procedentes del pago fraccionado de la resolución del contrato de arrendamiento de local de negocio, que entiende computable como rendimiento de la actividad. En este caso, nos encontramos que de la propia declaración del IRPF del ejercicio 2018 resulta que el recurrente incluyó como rendimiento de su actividad económica la cantidad de 44.858,02 euros, mientras que la base imponible del impuesto ascendió a 121.500,26 euros, por lo que el importe de los rendimientos de la actividad económica no alcanzaba el 50% de la base imponible, y no constituían su principal fuente de renta del contribuyente, y los bienes aplicados a esta actividad no están exentos del impuesto sobre el patrimonio. El cobro del pago fraccionado de la resolución del contrato de arrendamiento de local de negocio que correspondería al recurrente se considera ganancia patrimonial excluida del cómputo del rendimiento neto de la actividad económica por mandato de lo previsto en el art. 28.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) normativa a la que se remite el art. 3.1 de RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP).

(STSJ de Andalucía (Sede en Málaga) de 17 de julio de 2025, recurso n.º 500/2024)

Cuando la actividad económica se realizaba a través de una sociedad civil debía atenderse sólo a las imputaciones del régimen de atribución de rentas para determinar la fuente principal de renta de la actividad exenta en el IP en 2015

IP. Exenciones. Bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En este caso, la actividad económica se ejercía en el ejercicio 2015, año de la regularización, mediante una sociedad civil, tributando en aquel año los rendimientos obtenidos en el IRPF en el epígrafe de imputación de entidades en régimen de atribución de rentas por el rendimiento neto atribuido a cada partícipe o comunero, por lo que, a juicio de la Administración, resulta totalmente aplicable el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991 (Ley IP) y el artículo 3 del RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP). Señala el actor que para aplicar la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP, es indiferente que las cantidades percibidas por el demandante lo sean como atribución de rentas, rendimientos de trabajo, rendimientos de actividades económicas o cualquier otra denominación pues dicho precepto habla de remuneración sin mayor particularización. Por ello la comparación para determinar la principal fuente de renta debería ser realizada sumando exclusivamente los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal y que estos supongan menos del 50 % respecto a los percibidos de la entidad, supuesto que se cumpliría. La argumentación del demandante sobre la aplicación de la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley IP quedaría incompleta en la medida en que resultaría insuficiente que fuera partícipe de una sociedad civil profesional, con personalidad jurídica propia, cuando nada dice sobre el cumplimiento de las demás exigencias que el precepto establece para la exención. Lo determinante, como se precisa en la liquidación, es que el demandante ha recibido de la entidad un rendimiento cuantificado en 16.964,65 € y que se encuadra en el IRPF como “imputación de entidades en régimen de atribución de rentas. Atribución de rendimientos de actividades económicas”, estando la sociedad indicada entre las catalogadas como entidades en régimen de atribución de rentas, a tenor del art. 87.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), por remisión al art. 8.3 de igual norma que habla de sociedades civil, tengan o no personalidad jurídica.

(STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 15 de julio de 2025, recurso n.º 1113/2021)