# SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 de julio al 31 de agosto de 2025)

- **Tribunal de Justicia de la Unión Europea**
- **Tribunal Supremo**
- **Audiencia Nacional**
- **Tribunales Superiores de Justicia**

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA –GUÍA–

### El TJUE declara comprendida en el régimen del margen de beneficio del IVA para objetos de arte la entrega de estos objetos por su autor a través de una persona jurídica

*IVA. Regímenes especiales. Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Sujetos pasivos revendedores. Régimen del margen de beneficio. Concepto de entrega de un objeto de arte por su autor.*

Una galería de arte que realizó entregas de objetos de arte que había adquirido a lo largo de 2014 a una sociedad británica fue objeto de una comprobación contable tras la cual la Administración tributaria revisó el resultado del régimen del margen de beneficio aplicado a las entregas efectuadas y practicó a esta una liquidación complementaria de IVA. La galería de arte aplicó el régimen del margen de beneficio a las entregas efectuadas a sus clientes de cuadros, tras obtenerlos mediante adquisiciones intracomunitarias en las que el proveedor fue la sociedad británica en la que uno de los socios es el pintor de los cuadros. La Administración tributaria entendió que no tenía derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio, pues la Directiva IVA se opone a una persona jurídica, como una sociedad, sea considerada, a efectos de la aplicación de dichas disposiciones, el «autor» de un cuadro. El art.316.1 b), de la Directiva del IVA no define específicamente la operación en la que un autor o sus derechohabientes entregan objetos de arte a un sujeto pasivo revendedor, pero no excluye expresamente que un autor o sus derechohabientes puedan efectuar tal entrega a través de una persona jurídica ni que tal entrega la pueda realizar una persona jurídica. El régimen tributario del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor en la entrega de objetos de arte constituye un régimen singular de IVA, y los arts. 314 y 316 deben interpretarse de manera restrictiva. Dicho régimen pretende, en el sector de los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que debidos a las dificultades en la determinación del IVA que, en su caso, ha gravado esos bienes con anterioridad, la Directiva del IVA prevé el derecho a optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio y calcular el IVA debido haciendo referencia, como factor para el cálculo de tal margen, al precio de venta de esos bienes. A la vista de los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA y art. 316.1 b), el Tribunal considera que esta disposición comprende también las entregas realizadas por un sujeto pasivo revendedor de objetos de arte que le han sido entregados por una persona jurídica, si bien con la condición de que, en tal supuesto, las entregas de esos objetos de arte realizadas por dicha persona jurídica al referido sujeto pasivo revendedor puedan atribuirse al autor o a sus derechohabientes. Cuando la entrega a un sujeto pasivo revendedor de un objeto de arte la efectúa, como parece que sucede en el presente asunto, sin perjuicio de las comprobaciones que incumbe realizar al órgano jurisdiccional remitente, una persona jurídica que el autor o sus derechohabientes fundaron para comercializar los objetos de arte creados por el autor, puede presumirse que se trata de una entrega atribuible al autor o a sus derechohabientes, en la medida en que, en tal supuesto, dicha entrega tenga lugar en el marco de la estructura elegida por el autor o sus derechohabientes para llevar a cabo esa comercialización. Por consiguiente, en el caso en que un autor o sus derechohabientes efectúen la entrega de tal objeto a un sujeto pasivo revendedor a través de una persona jurídica, es necesario, a efectos de la aplicación de dicha disposición con ocasión de la ulterior entrega del referido objeto por el sujeto pasivo revendedor, que esa persona jurídica

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

tenga derecho a disponer del objeto en cuestión con las facultades atribuidas a su propietario desde su creación o, si no hay entrega anterior sujeta al IVA, en el momento de esa primera introducción en el mercado de la Unión. Así, el Tribunal concluye que el art.316.1 b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que estará comprendida en dicha disposición la entrega por sujetos pasivos revendedores de objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o por los derechohabientes de este actuando a través de una persona jurídica, con la condición de que, primero, la entrega realizada por la persona jurídica pueda ser atribuida al autor o a sus derechohabientes, lo que sucederá cuando el autor o sus derechohabientes hayan fundado esa persona jurídica para comercializar los objetos de arte que haya creado el autor, y, segundo, la entrega de los referidos objetos de arte al sujeto pasivo revendedor constituya la primera introducción de dichos objetos de arte en el mercado de la Unión.

(TJUE de 1 de agosto de 2025, asunto C-433/24)

## El TJUE admite que la Directiva del IVA no se opone a que en el caso de facturación simplificada errónea, la Administración pueda determinar la parte adeudada mediante una estimación

*IVA. Facturación simplificada. Obligación de pagar la parte del IVA facturada erróneamente Prestaciones facturadas a personas que no son sujetos pasivos y a sujetos pasivos que no tienen derecho a deducir el IVA.*

Una sociedad austríaca de responsabilidad limitada que explota un área de juegos interior gravó el precio de entrada a esta área de juegos al tipo de IVA del 20 %. En el momento del pago de las entradas, emitió a sus clientes recibos de caja, establecidos, habida cuenta de su escasa cuantía, con arreglo a las normas de facturación simplificada, pero posteriormente la rectificó debido a que las entradas debían estar sujetas al tipo reducido de IVA del 13 %. La Administración Tributaria denegó la rectificación a posteriori del tipo de IVA basándose en que no era posible modificar las facturas ni transmitir a los clientes notas de crédito. El Tribunal de Justicia ha declarado que en una situación en la que una parte del IVA facturado es incorrecta, el art.203 de la Directiva del IVA es aplicable únicamente al importe del IVA que exceda del que ha sido facturado correctamente y este precepto debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha realizado una prestación y mencionado en su factura una cuota de IVA calculada a un tipo erróneo no es deudor de la parte del IVA que se ha facturado indebidamente a una persona que no es sujeto pasivo, aun cuando dicho sujeto pasivo haya proporcionado también prestaciones de la misma naturaleza a otros sujetos pasivos. El concepto de «consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado» debe interpretarse de manera estricta y considerar que tal riesgo existe cuando el destinatario de una factura errónea es un sujeto pasivo, incluso en el caso de que este haya podido recurrir a la prestación de que se trate para fines privados o para otros fines que no conlleven el derecho a deducción. Por tanto, la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que procede calificar de «consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado», en el sentido de la STJUE de 8 de diciembre de 2022, asunto C-378/21, únicamente a personas que no sean sujetos pasivos. Así pues, los sujetos pasivos que, en una situación determinada, no tienen derecho a deducir el IVA soportado no están comprendidos en este concepto. El litigio principal se refiere a una situación en la que el volumen de facturas emitidas por el sujeto pasivo de que se trata es muy importante, ya que dicha emisión se efectuó en el marco de un comercio masivo, sin que se conozca la identidad de los destinatarios de esas facturas. Es preciso determinar de qué modo procede identificar, en tal supuesto, a efectos de la regularización del IVA indebidamente facturado, las facturas de escasa cuantía por las que el sujeto pasivo es deudor del IVA en virtud del art. 203 de la Directiva del IVA, cuando los destinatarios de las prestaciones y de las facturas son tanto consumidores finales como sujetos pasivos con derecho a deducir el IVA soportado. En caso de que se emitan facturas erróneas que incluyan una cuota de IVA demasiado elevada, el respeto del referido principio queda garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expida la factura haya eliminado completamente, oportunamente, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios. La Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en caso de facturación simplificada con arreglo al art.238 de dicha Directiva, una Administración tributaria o un órgano jurisdiccional nacional puedan recurrir a una estimación para determinar la parte de las facturas por las que un sujeto pasivo que ha facturado erróneamente el IVA es deudor de ese impuesto con arreglo al artículo 203 de la citada Directiva, siempre que se tengan en cuenta, a efectos de tal estimación, todas las circunstancias pertinentes y que el sujeto pasivo tenga la posibilidad, respetando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad y el derecho de defensa, de cuestionar los resultados obtenidos mediante ese método.

(TJUE de 1 de agosto de 2025, asunto C-794/23)

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

## TJUE: la autoridad aduanera está obligada a devolver de oficio los derechos de aduana percibidos indebidamente, antes de la expiración de un plazo de tres años a contar desde la contracción de esos derechos

*Renta de aduanas. Devolución o condonación de los derechos de importación o de exportación. Comprobación que conlleva el conocimiento, por parte de las autoridades aduaneras nacionales, de la identidad de los operadores afectados y de la cantidad que les debe ser devuelta.*

El 23 de enero de 1991, la Comisión Europea publicó el dictamen motivado COM(90) 2042 final, en el que, por una parte, constató que la República Francesa, al establecer esa exigencia de despacho a libre práctica, había incumplido las obligaciones derivadas de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión. El comisionista de aduanas reclamó la devolución de los derechos de aduana que esa administración había recaudado indebidamente como consecuencia de ciertas importaciones de mercancías procedentes de países terceros con destino a Andorra entre 1988 y 1991 que le fue denegada. La existencia de una obligación a cargo de una autoridad aduanera nacional de devolución de oficio de los derechos de aduana debe considerarse supeditada a que haya comprobado por sí misma, antes de la expiración de ese plazo de tres años a contar desde la fecha de contracción de los derechos de aduana de que se trate, que tales derechos fueron indebidamente percibidos. Dado que los derechos de aduana se exigen por importes precisos, fijados por la autoridad aduanera nacional sobre la base de declaraciones aduaneras presentadas en nombre de una persona determinada, la comprobación, por esa autoridad, de que tales derechos fueron indebidamente percibidos implica necesariamente comprobar que una persona conocida por dicha autoridad pagó indebidamente una cantidad concreta, también conocida por ella. Por consiguiente, cuando la autoridad aduanera nacional comprueba que unos derechos de aduana fueron indebidamente percibidos y han de ser devueltos, conoce, en principio, tanto de la identidad de la persona a la que debe efectuar la devolución como la cantidad exacta que debe ser devuelta. Esa autoridad no puede invocar el hecho de que ya no dispone de las declaraciones aduaneras presentadas por los interesados, o de las decisiones individuales adoptadas con respecto a ellos, para justificar la eventual pasividad en la devolución a dichos interesados de los derechos de aduana respecto de los que haya comprobado, en el plazo de tres años previsto en el que art. 2.2 (pffo tercero), del Reglamento n.º 1430/79, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación que fueron indebidamente percibidos, ya que, en tanto en cuanto no haya expirado ese plazo, las autoridades aduaneras están obligadas a conservar los documentos y la información que puedan ser pertinentes para proceder, en su caso, a la devolución de los derechos de aduana percibidos. En el litigio principal, corresponde al tribunal remitente determinar si cabe considerar que las autoridades aduaneras francesas habían comprobado por sí mismas, antes de la expiración de un plazo de tres años a contar desde la contracción de los derechos de aduana controvertidos, que estos fueron percibidos indebidamente. Así, el Tribunal concluye que art. 2.2 (pffo tercero), del Reglamento n.o 1430/79 debe interpretarse en el sentido de que la existencia de una obligación, a cargo de una autoridad aduanera nacional, de proceder de oficio a la devolución de los derechos de aduana está supeditada a que esta autoridad haya comprobado por sí misma, antes de la expiración de un plazo de tres años a contar desde la contracción de esos derechos, que estos fueron percibidos indebidamente, comprobación que conlleva que esa autoridad conozca la identidad de quienes han pagado dichos derechos y la cantidad que debe ser devuelta a cada uno de ellos. Cuando la citada autoridad no dispone ni podía disponer de toda la información necesaria para efectuar tal devolución a la persona que haya abonado los derechos de aduana indebidamente percibidos o a las personas que la hayan sucedido en sus derechos y obligaciones, corresponderá a la misma autoridad, para dar cumplimiento a su obligación de devolución, adoptar las medidas que, sin ser desproporcionadas, sean necesarias y adecuadas para obtener esa información y proceder a la devolución.

(TJUE de 1 de agosto de 2025, asunto C-206/24)

## Nuevas sentencias del TJUE en materia de exención a las exportaciones en el IVA: Servicio de gestión de la devolución del IVA a compradores no residentes y transporte de bienes fuera de la Unión en virtud de un acuerdo entre adquirente y proveedor

*IVA. Exenciones relativas a las exportaciones. Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. Transporte de bienes fuera de la Unión en virtud de un acuerdo entre el adquirente y el proveedor que establezca su entrega en otro Estado miembro.*

La sociedad en sus declaraciones de IVA declaró entregas de manzanas a otra sociedad establecida en el Reino Unido y registrada a efectos del IVA en Letonia. Dichas entregas fueron declaradas entregas intracomunitarias de bienes, sujetas a un tipo del 0 %,por lo que

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

la Administración polaca denegó la exención. Las operaciones como la controvertida en el litigio principal constituyen entregas de bienes en el sentido del art.146.1. a) y b), de la Directiva del IVA si cumplen los criterios objetivos en los que se basa dicho concepto. En el presente asunto, se cumple el primer requisito para demostrar la existencia de una exportación de bienes, en la medida en que consta que el proveedor cedió al adquirente el derecho a disponer de las manzanas de que se trata en el litigio principal con las facultades atribuidas a su propietario, así como consta también que la entrega de las manzanas de que se trata en el litigio principal fuera del territorio de la Unión ha quedado acreditada. Por lo que respecta al tercer criterio, que exige que, tras el envío o el transporte, el bien haya abandonado físicamente el territorio de la Unión, consta que las manzanas de que se trata en el litigio principal fueron transportadas fuera de la Unión por el comprador o por su cuenta. Dado que no hubo consumo de esas manzanas en el territorio de la Unión, no puede considerarse que el proveedor efectuara una entrega en el territorio nacional. Así pues, si se han cumplido los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA aun cuando los sujetos pasivos no hayan respetado ciertos requisitos formales. la calificación de una operación como «entrega de bienes» en el sentido del art.146.1. a) y b), de la Directiva del IVA no puede denegarse por el hecho de que la expedición o el transporte fuera de la Unión se hayan efectuado sin conocimiento del proveedor y hayan sido determinados por la Administración tributaria y no por el propio proveedor. El Gobierno polaco objeta que el requisito, previsto por la Ley del IVA, de que el proveedor sujeto pasivo debe recibir un documento que confirme la exportación de los bienes fuera de la Unión fue dictado, en particular, por la necesidad de prevenir el fraude fiscal. Dado que las operaciones de exportación se benefician de un régimen preferente en materia de IVA, es decir, que están exentas de este impuesto, pero conservan el derecho a deducción del impuesto soportado y, por tanto, se benefician de un tipo de IVA del 0 % en virtud de dicha Ley, existe, a su juicio, un riesgo importante de que los operadores traten de aprovecharse de esta ventaja para operaciones en las que las mercancías no hayan sido realmente exportadas fuera de la Unión. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que una entrega en la que se verifican los requisitos para la exención relativa a la exportación previstos en el art.146.1. a) y b), de la Directiva del IVA, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA por dicha entrega y, en tales circunstancias, ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación en cuestión. Así, el Tribunal concluye que el art.146.1. a) y b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en la exención prevista en dicha disposición una entrega de bienes inicialmente declarada por el proveedor como una entrega intracomunitaria que, sin conocimiento de este último, se efectuó fuera del territorio de la Unión por el adquirente, cuando la exportación en cuestión ha sido comprobada por las autoridades tributarias sobre la base de documentos aduaneros.

(TJUE de 1 de agosto de 2025, asunto C-602/24)

## Nuevas sentencias del TJUE en materia de exención a las exportaciones en el IVA: Servicio de gestión de la devolución del IVA a compradores no residentes y transporte de bienes fuera de la Unión en virtud de un acuerdo entre adquirente y proveedor

*IVA. Exenciones relativas a las exportaciones. Servicio de gestión de la devolución del IVA a compradores no residentes en la Unión Europea. Prestaciones distintas e independientes. Carácter principal o accesorio de una prestación.*

Una sociedad vendió diversas mercancías a compradores no residentes en la Unión en su establecimiento comercial de Hungría, cerca de la frontera serbo-húngara. Esos compradores exportaban el mismo día las mercancías compradas en Hungría y que las facturas de pago en efectivo relativas a tales compras incluían la mención «IVA liquidado». Con posterioridad a la exportación, la sociedad devolvía a dichos compradores el importe íntegro del IVA que constaba en las facturas y emitía el correspondiente recibo de reembolso, en el que figuraban las firmas del emisor y del beneficiario. Por la gestión de la devolución del IVA, facturaba a estos clientes no residentes en la Unión una comisión de gestión que ascendía al 15 % del IVA devuelto y hacía constar los ingresos correspondientes a esta comisión de gestión como remuneración por prestaciones exentas. Con ocasión de una inspección fiscal la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas declaró que la sociedad adeudaba atrasos en concepto de IVA, ya que las prestaciones de gestión de la devolución del IVA no estaban exentas del impuesto. En el presente asunto, el litigio principal tiene por objeto un servicio de gestión de la devolución del IVA prestado por la sociedad a compradores no residentes en la Unión que han adquirido bienes cuya entrega cumple los requisitos para disfrutar de la exención del impuesto prevista para las exportaciones. El Tribunal de Justicia estima que el servicio de gestión de la devolución del IVA y la entrega de bienes objeto del litigio principal no pueden considerarse tan estrechamente ligadas como para formar

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

objetivamente una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial y no cabe considerar que tal servicio es accesorio a la entrega de los citados bienes. El servicio de gestión de la devolución del IVA prestado por la sociedad es una prestación distinta e independiente de la correspondiente entrega de bienes, de modo que no comparte el tratamiento fiscal de esta última en materia de IVA. No puede concluirse que dicha actividad contribuya a la realización efectiva de una operación de exportación. Por tanto, el servicio de gestión de la devolución del IVA no está comprendido en la exención prevista en el art. 146.1.e), de la Directiva del IVA ya que los arts. 1.2, 2.1.c), y 78 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una actividad de gestión de la devolución del IVA que los compradores no residentes en la Unión han pagado al adquirir los bienes que, acto seguido, han transportado fuera de la Unión constituye una prestación de servicios distinta e independiente de la correspondiente entrega de bienes exenta y debe estar sujeta, como tal, al IVA. El art. 135.1.d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una actividad de gestión de la devolución del IVA que los compradores no residentes en la Unión han pagado al adquirir los bienes que, acto seguido, han transportado fuera de la Unión no está comprendida en las operaciones exentas contempladas en dicha disposición. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende así que una prestación de servicios solo podrá calificarse de «operación relativa a giros» o de «operación relativa a pagos», en el sentido del art. 135.1.d), de la Directiva del IVA, si tiene por efecto realizar las modificaciones jurídicas y financieras que caracterizan la transmisión de una cantidad de dinero. En cambio, no está comprendida en esta disposición la realización de una mera prestación material, técnica o administrativa que no efectúe tales modificaciones. La sociedad no transmitió, de manera efectiva o potencial, la propiedad de fondos a los compradores no residentes en la Unión. Se limitó a conservar los importes del IVA sobre las compras de bienes de que se trata a la espera de que dichos compradores aportasen la documentación que permitiera demostrar que se cumplían efectivamente los requisitos de la exención prevista para las exportaciones. Una vez que se le facilitaba la documentación pertinente que permitía determinar que no se adeudaba el IVA sobre esas compras, devolvía los importes correspondientes. Así, aunque el servicio de gestión de la devolución del IVA prestado por la mercantil implicara, en principio, la entrega de cantidades en efectivo, dicha prestación no debe considerarse una prestación financiera, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sino una prestación administrativa. Según reiterada jurisprudencia, el principio de protección de la confianza legítima forma parte de los principios fundamentales de la Unión y se impone a cualquier autoridad nacional encargada de aplicar el Derecho de la Unión. De las actas de dichas inspecciones fiscales «se desprende claramente» que la Administración tributaria consideró a lo largo de los años que la sociedad había emitido legalmente facturas exentas del IVA por el servicio de gestión de la devolución del IVA. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente no aporta más precisiones que permitan apreciar si esas actas podían generar una confianza razonable en que dicho impuesto no se aplicaba a ese servicio. El principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la Administración tributaria someta posteriormente al IVA determinadas prestaciones de servicios en el supuesto de que dicha Administración haya controlado y aceptado durante varios años las declaraciones del IVA del sujeto pasivo sin formular objeciones a la calificación de tales prestaciones como prestaciones exentas del IVA y no haya informado al sujeto pasivo del cambio producido en la normativa nacional en vigor que, en su versión anterior, mencionaba expresamente dichas prestaciones entre las actividades exentas del IVA. En este contexto, carece de pertinencia el hecho de que, a raíz de una solicitud de dictamen presentada al amparo de la normativa nacional en vigor, el citado sujeto pasivo recibiera una respuesta ex post y no vinculante de la Administración tributaria según la cual las mismas prestaciones debían considerarse gastos accesorios a una entrega de bienes exenta que compartían el tratamiento de la operación principal en cuanto al régimen de exención del IVA. Conforme a la regla general del art. 73 de la Directiva del IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos El precio convenido en el litigio principal por el servicio de gestión de la devolución del IVA, esto es, el 15 % del IVA devuelto, debe considerarse precio bruto que ya incluye el impuesto. Con arreglo al principio de neutralidad del IVA debe considerarse que el precio convenido entre este y el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios incluye el IVA sobre dichas operaciones, hayan sido facturadas o no. Según jurisprudencia reiterada, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el proveedor no pueda recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria, que el IVA gravaría a dicho proveedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final, y en el presente asunto, la sociedad no tiene posibilidad de repercutir a posteriori a sus clientes, que son particulares que no residen en el territorio de la Unión, el IVA sobre la comisión de gestión de la devolución del IVA que la Administración tributaria le ha ordenado pagar. Los arts. 73 y 78 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro consistente en considerar que los importes facturados como contrapartida de un servicio de gestión de la devolución del IVA, es decir, la

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

comisión de gestión, son importes netos que no incluyen el IVA, en el supuesto de que el proveedor haya considerado exenta su prestación y de que le resulte manifiestamente imposible recuperar a posteriori de los adquirentes de los bienes exentos de IVA el importe del IVA reclamado por la Administración tributaria.

(TJUE de 1 de agosto de 2025, asunto C-427/23)

## TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

### El TS anula por ser contrario al derecho a la defensa el acuerdo sancionador notificado electrónicamente al representante legal de la entidad, habiéndose designado expresamente el domicilio en el escrito de alegaciones

*Medios de notificación. Notificación electrónica. Acuerdo sancionador.*

La sentencia impugnada reconoce que la entidad estaba obligada a recibir las notificaciones por vía electrónica, al haberse incluido en el sistema de notificación electrónica obligatoria (NEO) y como la notificación se produjo por esta vía, se declaró la extemporaneidad de la reclamación por el TEAR y, más tarde, se desestimó el recurso contencioso-administrativo por la Sala de instancia. La recurrente afirma que afirma que la sentencia parte de unos hechos que no se corresponden con lo acontecido. No es cierto que la actora ni el letrado que ostentaba la representación en el procedimiento, accedieran al contenido de la notificación del acuerdo sancionador. Considera la Sala que no es aplicable la STS del 7 de octubre del 2015, recurso n.º 680/2014 ni la doctrina que de ella se extrae, porque el supuesto fáctico del que partía el debate era diferente al que ahora nos ocupa. En aquella ocasión, el domicilio en el que se practicaron las notificaciones se obtuvo de la declaración censal. No estábamos ante un supuesto de expresa designación de domicilio a los efectos de notificaciones designado por el contribuyente en un concreto procedimiento tributario vinculado al derecho a la defensa, como ahora estamos valorando. En esa ocasión, nos pronunciamos únicamente sobre los posibles lugares de notificación previstos por el art. 110 LGT, sin previa o específica designación expresa realizada por el obligado tributario. No estamos ante una situación no prevista legalmente o que solo pueda resolverse con la aplicación de principios generales, como el de confianza legítima o buena administración, que sin duda deben presidir las relaciones entre Administración y administrado. Nos basta con la cabal interpretación de los preceptos legales a los que nos hemos referido para dar una adecuada respuesta a la contienda suscitada, con plena satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva. La Sala fija como doctrina que en los procedimientos tributarios iniciados de oficio o a instancia de parte, la Administración tributaria deberá practicar las notificaciones por el cauce que sea procedente u obligatorio, en el domicilio expresamente designado por el contribuyente o su representante legal, sobre todo cuando de ello depende su derecho a la defensa.

(STS de 1 de julio de 2025, recurso n.º 3905/2023)

### El TS ratifica su doctrina sobre la obligación del órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable de remitir el expediente administrativo completo en el plazo preclusivo de un mes

*Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimiento económico-administrativo. Tramitación. Puesta de manifiesto del expediente. Remisión del expediente completo.*

Tal como ha expuesto esta Sala, la posición de la Administración activa, responsable del acto impugnado en vía económico-administrativa, no es equiparable a la del obligado tributario. Así, deben calificarse como elementos integrantes del expediente administrativo a aquellos documentos que, debiendo formar parte del mismo, no fueron remitidos en su momento junto con la interposición de la reclamación económico-administrativa, sin que el trámite de aportación de pruebas con el escrito de demanda en vía jurisdiccional pueda servir para subsanar aquella omisión, que sólo resulta imputable a la Administración activa. En suma, la admisión del

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

"complemento" de expediente en vía jurisdiccional ha causado indefensión a la parte hoy recurrente, dado que no pudo ejercer en vía económico-administrativa su derecho a formular alegaciones y a aportar prueba con conocimiento de esa documentación que debía haber sido incorporada al expediente al tiempo de ponerse de manifiesto el mismo, a efectos de ejercer su derecho de alegación y proposición de prueba. La Sala ratifica la doctrina jurisprudencial establecida en las SSTS de 27 de octubre de 2023, recurso n.º 2490/2022, de 2 de noviembre de 2023, recurso n.º 1596/2022 y de 24 de noviembre de 2023 recurso n.º 3191/2022), atinente a que el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo del mes al que se refiere el art 235, apdo. tercero LGT, plazo de remisión que tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte. La administración autora de un acto administrativo impugnado inicialmente en vía económico-administrativa, no puede aportar como prueba con su escrito de demanda, con ocasión de la interposición por la misma del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR, aquellos documentos que, debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos al Tribunal Regional en el momento procedimental oportuno.

(STS de 8 de julio de 2025, recurso n.º 3763/2023)

## El TS determina que la devolución de la garantía constituida marca el dies a quo de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de los costes de la garantía cuando la Administración incumplió su deber de devolverla de oficio

*Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Supuestos. Reembolso del coste de garantías. Dies a quo (inicio). Cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de los costes de la garantía.*

Es condición sine qua non para poder solicitar la devolución de los costes de las garantías, que el acto administrativo haya sido anulado por resolución o sentencia que haya adquirido firmeza. Antes de que la ley recogiese este derecho, había sido reconocido a nivel jurisprudencial que, anulado un acto administrativo que había estado suspendido, el obligado tributario tenía derecho a ser indemnizado por los gastos originados por la prestación de las garantías para evitar su ejecución [Vid., SSTS de 30 de abril de 1997 recurso n.º 7009/1992 y de 1 de octubre de 1997, recurso n.º 4271/1994, entre otras]. Un paso decisivo a nivel legal, en esa línea jurisprudencial, fue dado por el art. 12 de la Ley 1/1988 (LDGC) que introdujo dos clases de procedimientos diferentes entre sí, uno, específicamente previsto para el reembolso del coste de las garantías prestadas, y otro, en relación con costes de otra naturaleza, pero el fundamento de ambos es común, la responsabilidad patrimonial de la administración pública. Más tarde el art. 33 LGT y su desarrollo en los arts. 72 a 79 RGRVA se reguló el "reembolso de los costes de las garantías" , conforme al cual la administración devolverá el coste de las garantías aportadas "previa acreditación de su importe". Esta acreditación está supeditada a que la administración cumpla con su obligación de devolver, de oficio, el documento del aval para su cancelación en la entidad bancaria. Sin tal documento no puede procederse a su cancelación y, consecuentemente, la entidad bancaria continúa cobrando las correspondientes comisiones. La obligación de devolver el documento del aval, por parte de la administración pública, viene exigida en el art. 65.5 RGRVA, que dispone que cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora, tal y como también reconoce la normativa autonómica, solución que resulta más adecuada a los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios [Vid., SSTS de 12 de febrero de 2024 recurso n.º 239/2024 y de de 28 de enero de 2025, recurso n.º 3389/2023]. Se está ejerciendo un derecho preexistente, conforme a la legislación temporalmente aplicable y específicamente prevista para estos casos, legislación que no obliga a acudir a la normativa general sobre responsabilidad patrimonial de la administración pública, ya que resultaría desproporcionado. La administración no solo cumplió extemporáneamente su obligación de devolver el aval, sino que, además, no lo hizo de oficio, sino que lo llevó a cabo tras ser intimidada por el obligado tributario. La imposición de cargas innecesarias, ilógicas y desproporcionada, es impropia de una administración que debería haber atemperado su conducta a la Ley cuando se comprobó que la devolución del aval no se había realizado y, por tanto, se había paralizado, ilegítimamente, el reembolso de los costes de los avales. La consolidada jurisprudencia del TS sobre el principio de buena administra-

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

ción no avala ese proceder administrativo. Téngase presente, como hemos anticipado, que el trasunto de la solicitud de devolución es la responsabilidad patrimonial de la administración pública. Habida cuenta de la constatación de la falta de la devolución del aval, la buena fe que debe regir las relaciones entre los contribuyentes y la administración tributaria obligada a restaurar la situación económica del contribuyente, se le debieron devolver inmediatamente después de la solicitud presentada, los costes de aval, toda vez que la documentación acreditativa de su importe va unida a la solicitud. Esto es lo lógico, cuando es la propia administración la que, con su inactividad, ha propiciado, en gran medida, que se prolongue indebidamente en el tiempo el mantenimiento del aval, con el consiguiente incremento de los costes para el obligado tributario. Es más, proceder de otra forma en las presentes circunstancias, sería contrario al art. 24 CE en tanto en cuanto no repara la situación del obligado tributario que se ha visto obligado a acudir a la vía administrativa o jurisdiccional para conseguir la anulación de actos o resoluciones administrativas contrarias a derecho y ha optado, legítimamente, por solicitar la suspensión del acto recurrido mediante la presentación de los correspondientes avales. El hecho de haber ejercido la opción de no ingresar la cantidad reclamada, habiéndose definido por instar la suspensión, se ha revelado, esta vez, perjudicial para el obligado tributario toda vez que no ha conseguido quedar indemne su patrimonio frente al acto ilegal. La devolución de la garantía prestada no estaba supeditada más que a la firmeza de la anulación del acto recurrido, sin necesidad de intimación del obligado o intervención de la autoridad judicial. La administración tributaria debió proceder a la devolución de la garantía de manera espontánea, es un acto debido. No existía razón alguna para retrasar la devolución. Ese retraso ha perjudicado, evidentemente, al obligado tributario, se ha producido una lesión económica de su patrimonio, consistente en el coste de la constitución, mantenimiento y cancelación del aval, lesión que no es discutida. La Sala fija como doctrina que el plazo para el cómputo de la prescripción del derecho a pedir el reembolso del coste de las garantías, en los casos en que la administración incumple su deber de devolverlas de oficio, que le imponen los arts. 33 LGT y 66.5 RGRVA se contará desde el momento en que la administración devuelva la garantía que se hubiese constituido.

(STS de 23 de junio de 2025, recurso n.º 5101/2022)

## STS: Doctrina constitucional relativa a «unos mismos hechos» a la luz de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y tutela judicial efectiva

*Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Principio de confianza legítima. Tutela judicial efectiva. Doctrina constitucional relativa a «unos mismos hechos».*

La doctrina constitucional que consagró que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado arrancó con la STC 2/1981, de 30 de enero, a la que han seguido otras muchas, aseverando que en la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica, relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron. Es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, pues a ello se oponen los más elementales principios de la lógica jurídica y extrajurídica. Esto, vulneraria, en efecto, el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE. Dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justificables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva del art. 24.1 CE pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios. El órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea solo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. En el caso examinado dos sentencias de la misma Sala y Sección dictadas con una diferencia de ocho meses sostuvieron ante idénticas pruebas la afectación parcial y la no afectación parcial del inmueble que constituye la vivienda habitual de la administradora de la sociedad y su esposo al desarrollo de la actividad ejercida en sede de la entidad mercantil. La segunda sentencia que rechazó la afectación parcial no motivo el cambio de valoración de la prueba, por lo que la sentencia recurrida debe ser casada, y aceptar los hechos probados de la primera de las sentencias. La Sala establece como doctrina que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los Tribunales de Justicia. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano judicial distinto, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, o por qué valora la prueba de una forma diferente. Sobre la posibilidad de deducción de cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto por los suministros, como el agua, la luz o el gas, a un inmueble afecto parcialmente

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

a la actividad económica se ha pronunciado recientemente el TEAC en su resolución de 19 de julio de 2023 en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio núm. 6654/2022 en el que ha establecido que conforme a lo dispuesto en los arts.168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado. La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa. Si bien en nuestro caso el inmueble utilizado por la sociedad formaba parte del patrimonio del matrimonio no se aprecian razones para no aplicar dicho criterio fijando en un 50% del total del IVA soportado por gastos de suministros (agua, luz, gas). El recurrente en casación cuestiona la inadmisión de la deducibilidad de las facturas de los servicios de telefonía fija, móvil y alarma, así como otras facturas, indicando que la sentencia inadmite su deducibilidad sobre la premisa de negar la existencia del despacho, considerando que se trata de gastos propios de una vivienda. La sentencia después de una valoración la prueba considera que no está probado que sean gastos de la mercantil sino de la familia por lo que no procede entrar en casación en una nueva valoración de la prueba. La anulación parcial de la liquidación para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto en esta sentencia determina que la administración deberá también proceder a la nueva cuantificación de las sanciones para adecuar su importe a las nuevas bases determinadas en los acuerdos de liquidación.

(STS de 15 de julio de 2025, recurso n.º 5342/2022)

## El TS establece como doctrina que para establecer la individualización fiscal de las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF en los casos de matrimonio implicará el juego de la presunción de ganancialidad del art 1361 del Código Civil

*IRPF. Individualización de rentas. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación de ganancias patrimoniales no justificadas. Presunción de ganancialidad.*

Las normas reguladoras de los regímenes económico-matrimoniales pueden determinar la existencia de un patrimonio común de ambos cónyuges, siendo necesario definir en tales casos el criterio de atribución de la renta entre ellos, con objeto de establecer su carga tributaria individual. El legislador fiscal opta por establecer criterios propios de individualización no necesariamente coincidentes con los establecidos en las normas civiles reguladoras de los regímenes económico-matrimoniales. Estableciendo el legislador fiscal criterios propios, los criterios de individualización de rentas deben buscarse en las normas fiscales. En el caso de autos, no es objeto de debate que el obligado tributario reside en Madrid y que esté casado, resultándole de aplicación el régimen económico matrimonial de gananciales. Dado el juego de la presunción establecida en el art. 1361 CC, quien afirme el carácter privativo del dinero, en nuestro caso la Administración, tiene la carga de probar tal carácter, pues, de no hacerlo, el dinero se presume ganancial. Lo que implica, a efectos fiscales que, a falta de prueba sobre el carácter privativo del bien, debe presumirse ganancial y, por lo tanto, el dinero en el que se manifiesta la ganancia no justificada debe presumirse ganancial, atribuyéndose por mitad a cada uno de los esposos. Sólo podrá atribuirse a uno de ellos cuando, oídos ambos, quede acreditado su carácter privativo [Vid., STS (Civil) de 21 de septiembre de 2022, recurso n.º 250/2020]. El art. 11.5 Ley IRPF establece que las ganancias patrimoniales no justificadas “se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten” y para determinar la titularidad de los bienes en un matrimonio en los que se manifiesta la ganancia no justificada, debe estarse a lo establecido en “las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio”. De aplicarse el régimen económico de la sociedad de gananciales, como consecuencia del juego de la presunción de ganancial, siempre con audiencia de los conyugues y a falta de prueba del carácter privativo del bien o derecho, debe presumirse el carácter ganancial, en nuestro caso del dinero, y atribuirlo por mitad a cada uno de los esposos - art 1361 CC-. El Tribunal establece como doctrina que para establecer la individualización fiscal de las ganancias patrimoniales no justificadas del art. 11.5 Ley IRPF y con el fin de determinar la titularidad de los bienes o derechos en los que se manifiesta la ganancia no justificada, deben tenerse en cuenta, en los casos de matrimonio, las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial aplicable, lo que implicará, en su caso, el juego de la presunción a la que se refiere el art 1361 CC. En aplicación de la doctrina fijada debe casarse y anularse la sentencia impugnada, ya que ciñéndonos a la liquidación -la sanción fue anulada y el pronunciamiento referido a la sanción es firme- lo que cabe reprochar al acuerdo de liquidación es que, aplicando

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

acertadamente el párrafo segundo del art. 11.5 Ley IPRF, no tiene en cuenta, para determinar la titularidad del dinero, el régimen económico matrimonial aplicable, atribuyendo la totalidad de la ganancia no justificada a uno de los conyugues, sin analizar si, dado que el régimen aplicable era el de la sociedad de gananciales, el dinero tenía carácter privativo o ganancial.

(STS de 15 de julio de 2025, recurso n.º 6622/2023)

## El TS reitera su doctrina sobre la compensación en el IRPF de las pérdidas patrimoniales del juego con el importe de las ganancias obtenidas en el mismo período impositivo

*IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Pérdidas patrimoniales. Supuestos excluidos. Pérdidas en el juego por cantidades apostadas derivadas de su participación en juegos online. Compensación de deudas.*

La sentencia de instancia confirma el criterio de la Administración tributaria, remitiéndose a la argumentación desplegada en previas sentencias de la misma Sala conforme a las cuales no pueden considerarse pérdidas patrimoniales a minorar las ganancias, lo que ha perdido en los torneos en los que no ha obtenido premio, en aplicación del art. 33.5 d) Ley IRPF. Y es que, si no estamos ante una actividad económica, no puede considerarse que deban tenerse en cuenta las cuotas de participación “Buy-In”- en los torneos que no ha percibido premio puesto que le estaríamos dando un trato fiscal no acorde a la verdadera naturaleza de la ganancia». La Sala se remite a la STS de 14 de octubre de 2024, recurso n.º 1185/2023, que es similar al que ahora nos ocupa, por lo que, por razones de seguridad jurídica y por unidad de doctrina, nos remitimos extensamente a ella, reproduciendo parte de sus fundamentos de derecho. En ella se sostuvo que a efectos de computar o no las pérdidas patrimoniales no habrá que distinguir si estas se han obtenido o no, antes o después del 1 de enero de 2012, puesto que, como aclara, el preámbulo de la Ley 16/2012, de 27 de también se podrán computar las mismas hasta el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo impositivo y se fijó la siguiente doctrina que ahora se reitera: en interpretación del art. 33.5.d) Ley IRPF, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, procede computar como pérdidas patrimoniales, a efectos de este impuesto, todas las debidas a pérdidas en el juego, obtenidas en el período impositivo, procediendo su compensación con el importe de las ganancias obtenidas en el juego, en el mismo período.

(STS de 30 de junio de 2025, recurso n.º 4776/2023)

## STS: no debe tramitarse el procedimiento especial del art. 93 Rgto ISD, cuando la Administración tributaria pretenda, en el seno de un procedimiento de inspección, adicionar bienes a la masa hereditaria

*ISD. Adquisiciones mortis causa. Adición de bienes.*

En este caso, en base al art. 11 Ley ISD se procedió a adicionar al caudal hereditario, el valor del pleno dominio de los inmuebles cuya nuda propiedad transmitió la causante a su heredera durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo vitalicio, procediendo deducir, de la cuota del impuesto sobre sucesiones, el de las ingresadas por el ITP y AJD y las cantidades retiradas y saldos de determinadas cuentas. Asimismo, no se ha justificado la existencia en el caudal hereditario de dinero u otros, ni en lugar de la nuda propiedad transmitida ni en el de las cantidades retiradas de las cuentas corrientes durante el año anterior al fallecimiento, por lo que resulta de aplicación, sensu contrario, el párrafo final del art. 11Ley ISD, no pudiendo entenderse desvirtuada la presunción. Considera la Sala que no nos hallamos ante un procedimiento de gestión, sino ante un procedimiento de inspección, procedimiento que se ha desarrollado con todas las garantías previstas en el. Tal y como reconoció el TEAC, no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (ni de los principios esenciales que deben regirlo) que ha sido utilizado, en realidad, pues no han concurrido, en este caso de autos, los presupuestos exigidos en el art. 93 Rgto ISD para la aplicación del mismo y de los diversos trámites en él especificados. La Sala fija como doctrina que no debe tramitarse el procedimiento especial previsto en el art. 93 Rgto ISD, cuando la Administración tributaria pretenda, en el seno de un procedimiento de inspección, adicionar bienes a la masa hereditaria, en virtud de la facultad reconocida para tal adición en el art. 11 Ley ISD y

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

exista oposición de los interesados a dicha incorporación. La adición puede llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de inspección con todas las garantías y derechos previstos en el mismo.

(STS de 9 de julio de 2025, recurso n.º 5503/2023)

## El TS reitera su criterio sobre la no sujeción al IVA de las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público a fin de cubrir su déficit, y siempre que se trate de subvenciones-dotación

*IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio.*

La sociedad recurrente en casación era concesionaria del servicio de transporte público regular permanente de viajeros en varios trayectos de la Rioja, debido a convenios de colaboración firmados con el Gobierno de esa Comunidad Autónoma. En virtud de dichos convenios era beneficiara anualmente de unas subvenciones destinadas a compensar el déficit de explotación de tales servicios. La Sala reitera su doctrina contenida en las SSTS de 27 de marzo de 2024, recursos n.º 265/2023 y 1059/2023 y de 2 de octubre de 2024 recurso n.º 1061/2023, conforme a las cual las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público a fin de cubrir su déficit, y siempre que se trate de subvenciones-dotación no constituyen operaciones sujetas al IVA, que además se ve reforzada por la STJUE de 8 de mayo de 2025, asunto C615/23. Atendiendo a las circunstancias del caso, en el que las subvenciones otorgadas para la financiación de la gestión del servicio público han estado destinadas a cubrir el déficit tarifario debe entenderse que se trata de subvenciones no vinculadas al precio y por lo tanto no sujetas. La aplicación de esta doctrina al caso de autos supone la estimación del recurso con anulación de la resolución del TEAR y de los acuerdos desestimando las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones IVA, procediendo la devolución interesada, con los correspondientes intereses.

(STS de 7 de julio de 2025, recurso n.º 582/2023)

## STS: Un bien inmueble no debe calificarse catastralmente a efectos de IBI como urbano por estar clasificado como suelo urbano en el planeamiento urbanístico si existen indicios razonables sobre la desconexión entre la realidad y el planeamiento

*IBI. Hecho imponible. Concepto de bienes urbanos. Delimitación fáctica y jurídica de la situación urbanística.*

La sentencia de instancia, para considerar que no procede el cambio en la valoración catastral, se ha apoyado en dos motivos. El primero, basado en el art. 7.2.A) del TR Ley del Catastro Inmobiliario, considerando que si esa es la clasificación otorgada por el Plan General no puede darse otra diferente en el Catastro. Sin embargo, esta Sala entiende que no basta el cumplimiento del requisito anterior -clasificación del suelo como urbano- sino que también es necesario que hayan sufrido transformación urbanística y cuenten con los servicios urbanísticos. Aunque un suelo esté clasificado formalmente como urbano, no puede considerarse como tal a efectos catastrales si no cumple realmente con los requisitos para ser considerado suelo urbanizado debiendo considerarse, mientras no alcance dicha condición, en situación de rural o rústico a efectos catastrales. En esta ocasión, resulta determinante el informe Técnico Municipal emitido por el Ayuntamiento relativo a las veintiuna parcelas catastrales, informe cuyo contenido no es contradicho por la Abogacía del Estado. Las parcelas objeto de recurso se encuentran dentro del Área de Planeamiento Diferenciado APD-4 y que, según Certificado Técnico Municipal aportado no se ha desarrollado urbanísticamente -carece por completo de ejecución material en sus obras de urbanización y no consta que se haya desarrollado el sistema de gestión correspondiente- por lo que, actualmente, no cumple con las características para ostentar la clasificación de urbano. En virtud de lo expuesto, los efectos de la valoración para la totalidad de las parcelas del ámbito deben ser computados desde el año 1997 fecha en la que se llevó a cabo la ponencia de valores en el municipio e incluyó las parcelas erróneamente como urbanas cuando nunca lo fueron ni lo han sido. La Sala fija como doctrina que un bien inmueble no debe, en todo caso, calificarse catastralmente como urbano por estar clasificado como suelo urbano en el planeamiento urbanístico aplicable cuando, a pesar de dicha circunstancia, existen indicios razo-

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

nables sobre la patente desconexión entre la realidad y la clasificación dada por el planeamiento urbanístico, atendida la existencia de documentos y apreciaciones de la propia entidad local, competente para la gestión urbanística.

(STS de 30 de junio de 2025, recurso n.º 4637/2023)

## STS: La autonomía local de un ayuntamiento avala que la tasa municipal por aprovechamiento especial del dominio público local solo grave a las instalaciones de distribución y transporte de energía eléctrica y gas

*Tasa por aprovechamientos especiales en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública. Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos.*

La tasa controvertida en este recurso consiste en el aprovechamiento especial del dominio público, único supuesto cuestionado, por lo que a continuación deberemos precisar dentro de nuestra labor hermenéutica qué es el dominio público o sobre qué recae o puede recaer la tasa. Nos encontramos ante un ámbito blindado por la reserva de ley a tenor del art.132.1 CE, por cuanto se conmina al legislador a regular el régimen jurídico de los bienes de dominio público, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad. La ordenanza fija un tipo de gravamen anual reducido del 1,5% para aquellos aprovechamientos especiales de escasa intensidad que denomina "aprovechamiento especial ligero" y del 3,25% para lo que denomina "aprovechamiento especial intenso" por lo que, también respeta nuestra jurisprudencia que solamente declararon la nulidad de la fijación de un tipo de gravamen del 5% para supuestos de aprovechamiento especial, sin distinguir el tipo de aprovechamiento del demanio efectuado por el contribuyente. Dichas sentencias no se pronuncian sobre la determinación de la base de la tasa ni sobre los tipos admisibles en los supuestos de aprovechamiento especial porque dichas cuestiones no se plantearon. Además, en la reciente STS de 24 de abril de 2025, recurso n.º 7568/2023, conocida por ambas partes, hemos admitido que respetaba los parámetros legales el establecimiento de un tipo de gravamen del 1,5% para supuestos de aprovechamiento especial ligero, y del 3,5% para supuesto de aprovechamiento especial intenso. La Sala fija como doctrina que un elemento esencial de la tasa, como es el tipo de gravamen, que se aplica sobre otras magnitudes para el cálculo de la cuota tributaria, debe aparecer claramente determinado en la propia ordenanza o en los anexos publicados junto con la misma, conforme al art. 16.1.a) y 17.4 TRLHL. Un Ayuntamiento -en uso de su autonomía local- sí puede establecer en la ordenanza fiscal reguladora de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos en los supuestos de aprovechamiento especial un tipo de gravamen del 1,5% para supuestos de aprovechamiento especial ligero, y del 3,5% para supuesto de aprovechamiento especial intenso y resulta admisible que un Ayuntamiento -en uso de su autonomía local- grave únicamente los aprovechamientos hechos por instalaciones destinadas a la distribución y al transporte de la energía eléctrica y del gas.

(STS de 27 de junio de 2025, recurso n.º 3772/2023)

# AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

## Para calificar como actividad económica al arrendamiento de inmuebles debe justificarse una mínima carga de trabajo que requiera, desde la lógica económica, contar con un local exclusivo y una persona empleada con contrato laboral y a tiempo completo

*IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Arrendamiento de bienes inmuebles. Debe justificarse una mínima carga de trabajo que requiera, desde la perspectiva de la lógica económica, contar con un local exclusivo y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

*IS. Regímenes especiales. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.*

En la sentencia se recurre la regularización de la tributación personal de uno de los comuneros en el IRPF de los ejercicios 2010 y 2011, dado que se estimó que la comunidad de bienes (CB) de la que era partícipe, no realizaba una verdadera actividad económica de arrendamiento al no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y, por ello, las rentas imputadas a los comuneros debían calificarse como rendimientos de capital inmobiliario y no de actividades económicas. Dado que no resulta controvertido que la CB disponía de local y empleado contratado a jornada completa, la cuestión litigiosa se centra en dilucidar si existía una "carga de trabajo necesaria y suficiente para justificar la existencia de la estructura empresarial". La Inspección consideró en este caso que no se realizaba una actividad de arrendamiento de inmuebles en los términos previstos en el art. 27.1 Ley IRPF tras analizar una serie de indicios que se refieren a los bienes que la CB tiene cedidos en arrendamiento y las características del contrato suscrito con el inquilino, al local donde la entidad desarrolla sus actividades y a los empleados con contrato laboral. Resuelve la AN que nos encontramos con una actividad de arrendamiento que sólo ha podido objetivarse en relación con el alquiler de un local comercial que prácticamente consistía en el cobro, facturación y actualización anual de la renta. El arrendamiento de un solo local comercial, con las características detalladas por la Inspección, no justifica el despliegue y mantenimiento de la infraestructura que la CB dedicaba a esta actividad. La CB adquirió el local comercial que ya estaba arrendado, por lo que se subrogó en la posición de arrendador, y que la fecha de su adquisición coincide con la del inicio de las actividades de la entidad. Una de las empleadas contratadas no tenía una jornada laboral fija y determinada y la búsqueda de inversiones inmobiliarias que permitiesen el desarrollo de la actividad económica no pudieron desarrollarse en el vacío, sin un correlato adecuado en los gastos incurridos por la entidad, en el uso del local y en los servicios prestados por los empleados. Resulta llamativo que la CB no incurriera en aquellos gastos que cabría esperar en relación con el local, donde prácticamente no hay gastos.

La controversia sobre la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica se proyecta en este caso sobre la improcedencia del beneficio fiscal previsto en la Disposición Adicional 11ª TR Ley IS, que se refiere al régimen especial previsto en su Capítulo III del Título VII, referido a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

(SAN de 1 de julio de 2025, recurso n.º 32/2023)

## La Audiencia Nacional ha resuelto que no procede la devolución del tramo autonómico de hidrocarburos a las operadoras al quedar acreditado que lo repercutieron a sus clientes

*II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que se añade al tipo nacional. Devolución de ingresos indebidos. Titulares del derecho a la devolución.*

En el caso que trata la sentencia de la Audiencia Nacional, a la operadora le correspondía tributar como sujeto pasivo en el IEH, así como presentar las autoliquidaciones mensuales correspondientes. A juicio de la AN, ha quedado acreditado que la operadora trasladó a sus clientes el tramo autonómico en las operaciones objeto de la solicitud de devolución, por lo que los efectos negativos sobre su patrimonio habrían sido neutralizados. En primer término, el Tribunal valora como pruebas directas los documentos aportados por la Administración -facturas, albaranes, contratos con clientes y demás justificantes- que contienen un reconocimiento claro, expreso e inequívoco de la repercusión del impuesto. De otro lado, constituyen indicios y pruebas indirectas para este asunto lo reflejado en los libros y documentos contables de la sociedad recurrente. La valoración de las existencias reflejadas en el balance se realiza por el coste de adquisición, que incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos al no ser éste recuperable de la Hacienda pública. Por su parte, los ingresos por las ventas de existencias se contabilizan por el precio acordado sin contabilizar por separado la "traslación económica" del Impuesto sobre Hidrocarburos. De esta forma, los elementos señalados constituyen pruebas directas que evidencian la inclusión del IEH en el precio. Por último, se relaciona un listado de hasta 35 empresas, de las que se han recabado la facturas en que se hace constar la traslación por la operadora recurrente de la cuota por tramo autonómico sin que, al mismo tiempo, hayan litigado en defensa de su derecho ante la Sala. Así pues, las pruebas y elementos referidos son suficientes, aceptables y relevantes para tener por acreditado el hecho objeto de demostración del traslado de la carga económica del tramo autonómico del IEH y de acogerse la demanda, se produciría el enriquecimiento injusto de la recurrente.

(SAN de 2 de julio de 2025, recurso n.º 544/2024)

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

## Aplicación del tipo reducido del 2 por ciento en TPO por la adquisición de vivienda por la empresa inmobiliaria, aunque la reventa no se consumó en el plazo de tres años por no asistir los compradores a la firma de la escritura de compraventa

*CC.AA. Madrid. Tributos cedidos. ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Tipo impositivo reducido para la adquisición de viviendas por empresas inmobiliarias.*

La empresa recurrente celebró con fecha de 16 de diciembre de 2020 un contrato de arras con dos compradores para la venta del inmueble, por el que, sin perjuicio del deber del comprador de comparecer al otorgamiento de la escritura de compraventa, y a título de mera tolerancia, le fue entregada la posesión de la vivienda en concepto de precario. Sin embargo, el comprador jamás acudió al otorgamiento de la escritura de compraventa prevista originalmente para el día 26 de junio de 2021, se prorrogó posteriormente hasta el 27 de septiembre de 2021, encontrándose injustamente privada de la posesión del inmueble, lo que le imposibilitó de manera total para transmitir el inmueble correspondiendo con el plazo de 3 años. Entiende la actora por ello que concurren todos los elementos jurídicos y fácticos para la apreciación de la excepción de fuerza mayor al encontrarnos fuera del ámbito de aplicación objetivo de la norma, por lo que debería considerarse que el plazo para la transmisión del inmueble se encuentra tácitamente suspendido desde el momento en que los compradores/precaristas dejaron de asistir a la escritura de compraventa. La resolución impugnada del TEARM, así como los acuerdos previos, exponen que las circunstancias de fuerza mayor invocadas no obvian el hecho de que, la actora se había comprometido a la venta del inmueble en 3 años como condición esencial para gozar de la bonificación, circunstancias imputables a ella, como es el fracaso de una operación y las vicisitudes posteriores que no han sido nunca calificadas como un supuesto de fuerza mayor, por mucho que se hayan debido a la mala fe de una de las partes, y todo ello habría desembocado en su incumplimiento. Sin embargo, para el Tribunal lo importante es la finalidad del tipo reducido del 2 por ciento, que no es otra que la de revitalizar el sector inmobiliario y fomentar la transmisión de viviendas, y es obvio que la entidad actora realizó en todo momento las actuaciones necesarias para llevar a cabo dicha transmisión en el plazo previsto legalmente y que fueron circunstancias ajenas a la recurrente y que escapaban a su control, las que impidieron que se formalizara la venta, por lo que procedía la aplicación del tipo reducido del 2%, debiendo estimarse el recurso.

*(STSJ de Madrid de 16 de mayo de 2025, recurso n.º 802/2023)*

## Los excesos de adjudicación gratuitos derivados de un convenio regulador de separación o divorcio están sujetos a donaciones

*ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Excesos de adjudicación. Exenciones. Sociedad conyugal. Adjudicación y transmisiones en la disolución. Exceso de adjudicación sin compensación. ISD. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible. CC.AA. Madrid. Tributos cedidos. ISD. Tarifa y cuota tributaria.*

En este caso, en el convenio regulador de fecha 14 de julio de 2020, se hacía constar que el activo de la sociedad de gananciales estaba constituido por una vivienda sita en Valdemoro, valorada en 55.000 euros, una casa en Toledo, valorada en 81.000 euros, una casa en Torrevieja valorada en 25.000 euros y el saldo de una cuenta bancaria por importe de 20.000 euros, siendo el valor total del activo de 181.000 euros y el neto partible entre los cónyuges de 90.500 euros, haciéndose constar en el convenio que se adjudicaba a la actora todo el activo, no adjudicándose bien alguno al esposo, y que existía un exceso de adjudicación a favor de la actora de 90.500 euros y que, dado dicho exceso de adjudicación, la recurrente se haría cargo de los gastos del proceso, así como de cualquier gasto relativo a la inscripción de las diversas propiedades a su nombre en los Registros de la Propiedad o cualquier otro que generara los pactos acordados por las partes. En este caso, no resulta aplicable la STS de 12 de julio de 2022, recurso n.º 6557/2020, porque aquí nos hallamos ante un caso distinto, en el que, no es que a la esposa se le haya adjudicado la vivienda

►



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

◄

habitual y a su esposo otros bienes y que, como consecuencia de tal reparto, aquella haya resultado beneficiada por el mayor valor de la vivienda habitual frente al de lo recibido por el marido, sino que se liquida la sociedad de gananciales adjudicándose la totalidad del activo de la misma a la recurrente, activo en el que, aparte de la vivienda habitual, existían otros dos inmuebles y el saldo de una cuenta bancaria, no recibiendo el esposo nada en contraprestación.

El convenio regulador de los efectos del divorcio fue suscrito por los cónyuges el 14 de julio de 2020, mientras que el decreto del juzgado de primera instancia e instrucción que declaró disuelto por divorcio el matrimonio y aprobaba la propuesta de convenio regulador es de fecha 18 de agosto de 2020. La doctrina que reconoce plena eficacia inter partes a los convenios entre los cónyuges, aunque carezcan de la sanción judicial, está plenamente consolida por el TS, por lo que la adjudicación a la esposa de la mitad de los bienes que correspondía al marido se produjo cuando aún estaban casados, y por ello, le resultaba de aplicación la bonificación del 99% prevista para el Grupo II de parentesco en el artículo 25.2 DLeg. 1/2010 de Madrid (TR disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado).

(STSJ de Madrid de 9 de mayo de 2025, recurso n.º 1082/2022)



«Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».