

## SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 al 31 de enero de 2025)

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

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

#### El TJUE se pronuncia sobre las obligaciones documentales para el cambio de estatuto aduanero de mercancías no pertenecientes a la Unión a mercancías de la UE

*Deuda aduanera. Zonas francas. Cambio de estatuto aduanero de mercancías no pertenecientes a la Unión a mercancías de la Unión.*

La Administración tributaria aprobó los registros en los que la titular de una autorización para ejercer actividades de carga, descarga y almacenamiento de mercancías en la zona franca del puerto de Riga inscribe las mercancías. En un control del registro de las mercancías incluidas en zona franca, la Administración tributaria consideró que determinadas mercancías no pertenecientes a la Unión (cestos de mimbre plástico) que habían entrado en zona franca por vía marítima en tres contenedores y habían sido inscritas en los registros de esta empresa, habían abandonado la zona franca sin que se aplicara otro régimen aduanero posterior. Por tanto, no se había ultimado el régimen aduanero especial de zona franca y habían sido sustraídas a la vigilancia aduanera, lo que la entidad debía abonar determinados derechos de importación, el IVA y las penalizaciones por mora correspondientes a esos dos tributos. El tribunal remitente indica que los tres cargamentos controvertidos en el litigio principal fueron incluidos en el régimen aduanero especial de zona franca como mercancías no pertenecientes a la Unión y salieron de él poco después como mercancías de la Unión. Ese cambio del estatuto aduanero de las mercancías de que se trata solo puede efectuarse tras haber sido incluidas en el régimen aduanero de despacho a libre práctica. Conforme al art.201.3 del código aduanero de la Unión, el despacho a libre práctica confiere a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión y del art. 247.1, de ese código se desprende que, mientras permanezcan en una zona franca, las mercancías no pertenecientes a la Unión pueden ser despachadas a libre práctica. A diferencia de la inclusión inicial de las mercancías en el régimen especial de zona franca, la posterior inclusión de esas mercancías en el régimen aduanero de libre práctica tuvo que dar lugar a una declaración en aduana y que, consecuentemente, en el momento en que se ultimó el régimen de zona franca, el declarante debió disponer de un número de referencia maestro (MRN) que identificase esa declaración. Por ello, afirma el Tribunal que el art. 214.1 del código aduanero de la Unión y el art.178.1.b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el titular incluya, en sus registros, información sobre la forma en que se ha ultimado el régimen aduanero de zona franca y datos que permitan identificar cualquier documento, que no sea una declaración en aduana, relativo a la ultimación, sin mencionar, en esos registros, el MRN que identifica la declaración en aduana correspondiente a la inclusión de las mercancías de que se trata en otro régimen aduanero posterior. El titular puede cumplir sus obligaciones de llevar registros relativos a la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca en el que se incluyen mercancías no pertenecientes a la Unión incorporando, en sus registros, información referida a la carta de porte CMR que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de la zona franca en cuestión, con indicación, como anotación estampada por las autoridades aduaneras, de su estatuto aduanero, siempre que dichas autoridades hubiesen dispensado de la obligación de facilitar información más explícita sobre la forma en que se había ultimado ese régimen aduanero especial con arreglo al art. 178.3 del Reglamento Delegado 2015/2446, extremo que, en el litigio principal, corresponde comprobar al tribunal remitente. Los arts. 214.1 y 215.1 del código aduanero de la Unión y el art.178.1.b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el titular inscriba en sus registros la





ultimación del régimen aduanero especial de zona franca respecto de determinadas mercancías y que, al hacerlo, se limite a incluir en ellos información referida únicamente a la carta de porte CMR que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de la zona franca en cuestión, con indicación del estatuto aduanero de dichas mercancías certificada mediante el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, siempre que las autoridades aduaneras hayan autorizado esa modalidad de ultimación con arreglo al art. 178.3 del Reglamento Delegado 2015/2446. El titular puede invocar confianza legítima en la conformidad de sus registros con el art.178 del Reglamento Delegado 2015/2446 en el caso de que las autoridades aduaneras hayan dispensado de la obligación de presentar parte de la información, ya que el principio de confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el titular puede justificar su confianza legítima en la conformidad de sus registros con el artículo 178.1 b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 sobre la base de una práctica reiterada de las autoridades aduaneras de la que se desprende de manera precisa e incondicionada que la mera inclusión en esos registros de información referida a una carta de porte CMR que acompaña a las mercancías de que se trata en el momento de su salida de una zona franca, junto con la indicación manuscrita del estatuto aduanero certificada por el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, basta para cumplir las obligaciones que se derivan de esa disposición. Finalmente considera el Tribunal que el tribunal remitente no está obligado a reproducir una interpretación y una aplicación erróneas del Derecho de la Unión derivadas de una resolución judicial que se haya pronunciado, con carácter firme, sobre una relación jurídica o una cuestión fundamental controvertida en un litigio con un objeto diferente, pues el Derecho de la Unión no se opone a la aplicación de una disposición nacional relativa a la fuerza de cosa juzgada, que obliga al tribunal de un Estado miembro a anular una deuda aduanera del titular con arreglo al art. 79 del código aduanero de la Unión, debido a que el tribunal de ese Estado miembro competente para controlar la legalidad de la sanción administrativa impuesta a ese titular por las mismas operaciones aduaneras y por idénticos motivos que aquellos de los que resulta la deuda ha declarado, en una resolución judicial que ha adquirido fuerza de cosa juzgada, que dicho titular no ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la normativa aduanera de la Unión.

(TJUE de 16 de enero de 2025, asunto C-376/23)

### TRIBUNAL SUPREMO –GUÍA–

## Aunque el TS no modifica su jurisprudencia sobre la entrada y registro en el domicilio por la Inspección en este caso debe anularse la sanción ya que la entrada se produjo en el domicilio de la exmujer del inspeccionado

*Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. Análisis sobre la titularidad efectiva del domicilio protegido en que tuvieron lugar las actuaciones.*

La Sala reitera su jurisprudencia recaída, entre otras, en las SSTs de 12 de junio de 2023, recurso n.º 2434/2022 y de 9 de junio de 2023, recurso n.º 2086/2022 conforme a la cual la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada, que no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. Sin embargo, el asunto reviste la singularidad de que el recurrido no reside en el domicilio protegido en que tuvo lugar la entrada autorizada, siguiendo en casación la estela de lo que ya adujo en la instancia sin obtener respuesta específica por parte del Tribunal sentenciador. Recurre la liquidación y la sanción por IP 2011 y sanción -entre otros tributos-, acordada como consecuencia de un procedimiento inspector abierto por la Agencia Tributaria, por varios conceptos: IRPF, IRNR y declaración de bienes en el extranjero. Esa variedad de tributos explica la presencia de dos Administraciones tributarias en el proceso. En este caso, en 2015, sin comunicación previa, la Inspección se personó en la vivienda que no constituía el domicilio habitual del inspeccionado,





sino el de su exmujer y madre de sus tres hijos, con quien se encontraba separada legalmente desde el año 2002. Fue en el curso de dicha entrada y registro domiciliaria, en la que el recurrido no se encontraba presente, cuando la Inspección intentó hacer entrega de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras a uno de los hijos que se negó a recibirla «por no ser el domicilio de su padre sino de su madre -si bien entendió la AEAT que se produjo su válida notificación y dio efectos de inicio de las actuaciones inspectoras a dicha fecha- y, asimismo, exhibió e hizo entrega del auto judicial por el que se autorizaba la entrada y registro en dicho domicilio. En aplicación de la doctrina jurisprudencial procede ordenar la retroacción del litigio para que la Sala de instancia resuelva valorando con arreglo a Derecho el conjunto de pruebas y evidencias aportadas, sin que pueda excluir las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado por el del auto judicial que debe necesariamente comprender el análisis sobre la titularidad efectiva del domicilio protegido en que tuvieron lugar las actuaciones y la ausencia denunciada de intervención personal en las diligencias y la sanción debe quedar anulada, como decidió la Sala de instancia (al menos, implícitamente).

(STS de 23 de diciembre de 2024, recurso n.º 21935/2023)

### **El cambio sobrevenido de la notificación en papel a la dirección electrónica habilitada ha generado una situación de indefensión ante la falta de conocimiento de las resoluciones administrativas y vulnera la tutela judicial efectiva**

*Medios de notificación. Notificación electrónica. Notificación electrónica de una liquidación complementaria, sin aviso previo sobre el cambio de proceder.*

La sentencia recurrida estimó que las notificaciones electrónicas practicadas por la administración autonómica mediante un servicio prestado por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), fueron válidas y por ello la reclamación económico-administrativa debió declararse inadmisibile al haberse interpuesto de forma extemporánea, transcurrido con creces el plazo legalmente previsto desde la notificación de la liquidación apremiada. Lo que se cuestiona es que se produjera el cambio en el sistema de notificaciones sin que se avisara del mismo al interesado, en mitad de un procedimiento que se había iniciado mediante comunicación remitida por correo certificado, y sin informar a la interesada de su obligación de comunicarse con la Administración por medios electrónicos ulteriormente. Tal y como recoge el auto de admisión, resulta reveladora la doctrina constitucional que introduce nuevas consideraciones sobre el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión en relación con las notificaciones electrónicas que, a pesar de haberse hecho con respeto a la ley y al procedimiento, no han surtido verdadero efecto al no haber logrado el conocimiento del acto por parte del interesado [Vid., SSTC de 27 de junio de 2022, recurso de amparo 83/2021 y 29 de noviembre de 2022, recurso de amparo 3209/2019]. Esta doctrina constitucional exige ponderar los niveles de diligencia de la administración tributaria y del obligado en orden a analizar si se ha conculcado o no el citado derecho fundamental, otorgando especial relevancia para conceder el amparo a que el interesado no accediera en ninguna ocasión a las notificaciones hechas a la dirección electrónica habilitada y a que de este hecho tuviera pleno conocimiento la administración. La aplicación al caso de esta doctrina constitucional, en relación con las notificaciones electrónicas que, a pesar de haberse hecho con respeto a la ley y al procedimiento, no han surtido verdadero efecto al no haber logrado el conocimiento del acto por parte del interesado, comporta que, analizando las concretas circunstancias concurrentes, deba colegirse que la actuación administrativa impugnada ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión de la recurrente, pues el cambio en el sistema de notificaciones realizado por la Administración que se lleva a cabo con la notificación electrónica de una liquidación complementaria, sin aviso previo sobre el cambio en la forma de proceder en las notificaciones, en el curso de un procedimiento que se había iniciado practicando la notificación por correo certificado con acuse de recibo, y la falta de acceso de la entidad recurrente a ninguna de las comunicaciones que la Agencia Tributaria de Andalucía le remitió a través de su dirección electrónica habilitada, por lo que no tuvo -o, al menos, no consta que tuviera- conocimiento de la liquidación complementaria practicada, hacía necesario que la Administración realizara alguna verificación a fin de cerciorarse de que el obligado tributario había recibido las notificaciones. Además, como la primera notificación de la administración tributaria autonómica fue personal, y no electrónica, y no se realizó ningún aviso sobre el cambio en la forma de proceder, se generó una razonable expectativa para el obligado tributario de que las subsiguientes lo serían por la misma vía, a lo que se añade la falta de constancia de la notificación al contribuyente de la asignación de una dirección electrónica habilitada, lo que le impidió tener conocimiento de la liquidación complementaria notificada. Es cierto que la actuación





llevada a cabo por la Administración tributaria andaluza no incumplió la regulación entonces vigente en materia de notificaciones electrónicas, puesto que la mercantil hoy recurrente estaba obligada a recibir las comunicaciones por esa vía, de conformidad con la normativa vigente. La Sala estima que la Administración tributaria supo o pudo saber que la interesada no tuvo conocimiento de las notificaciones realizadas por vía electrónica y, sin embargo, no empleó formas alternativas de comunicación, a fin de cerciorarse de que el destinatario tuviera un adecuado conocimiento del acto notificado. De esta forma, al desconocer el objeto de las notificaciones que se remitieron a su dirección electrónica habilitada, la hoy recurrente no pudo impugnar temporáneamente la liquidación complementaria practicada, lo que redundó en detrimento de su derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE. Aunque en algunos pronunciamientos de esta Sala hemos declarado que la Administración tributaria no vulnera los principios de confianza legítima y buena fe por utilizar la notificación electrónica, cuando ciertos actos de trámite fueron notificados por correo ordinario, habiendo recordado que no cabe alegar una legítima expectativa a ser permanentemente notificado por correo ordinario fundada en el solo hecho de haberse llevado a cabo, a través de tal medio, anteriores notificaciones de actos de trámite, sin embargo tales pronunciamientos el obligado tributario tenía habilitada la dirección electrónica y tenía adecuado conocimiento de su existencia, extremo en el que radica la diferencia sustancial con el presente recurso, pues en aquellos otros casos el destinatario de las notificaciones tenía efectivo conocimiento de la existencia y asignación de una dirección electrónica habilitada, de forma que la falta de atención de la comunicación electrónica se debió a la actitud poco diligente por parte del destinatario. En este caso, en el que no se cuestiona que la Administración autonómica cambia de modo sobrevenido el sistema de notificación con la entidad mercantil y, sin previo aviso, pasa de certificación en papel a dirección electrónica habilitada, sin que la hoy recurrente tuviera conocimiento de las comunicaciones remitidas a través de la dirección electrónica habilitada, se colige que se le ha generado una situación de indefensión ante la falta de conocimiento de las resoluciones administrativas y la imposibilidad de articular una defensa efectiva frente a las mismas. En efecto, la actuación de la administración con la primera notificación en papel, generó una confianza legítima en el contribuyente de que las siguientes actuaciones se notificarían en papel, más aún cuando no recibió ninguna comunicación previa a su correo electrónico asociado, sobre la puesta a disposición de notificaciones en un buzón habilitado de la Agencia Tributaria de Andalucía, sin olvidar el deber de diligencia exigible a dicha administración para arbitrar medios alternativos ante la evidente falta de conocimiento real y efectivo de las comunicaciones por parte de la entidad mercantil destinataria, lo que incidió de modo directo en su capacidad de defensa y tutela judicial efectiva.

(STS de 17 de diciembre de 2024, recurso n.º 3605/2023)

## Resulta aplicable el incentivo fiscal de la RIC por la suscripción de deuda pública canaria o alguno de los valores del art. 27.4.D) de la Ley 19/1994 aunque el sujeto pasivo del IRPF al haberse jubilado no ejerza su la actividad económica

*Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IRPF. Deuda pública canaria.*

La sentencia impugnada afirma que en relación a los contribuyentes IRPF, estos tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, «siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias y permanezcan “...en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros”; no siendo posible consolidar el beneficio fiscal cuando se ha cesado en la actividad económica antes de cumplirse todos los requisitos a que está supeditada la operatividad del beneficio. En este caso se produjo el cese en la actividad económica por jubilación con anterior a la fecha de verificación del requisito de mantenimiento, es decir, que dejó de desarrollar una actividad económica en Canarias durante el período de permanencia o de mantenimiento de las inversiones, motivo por el cual se confirmó la regularización tributaria practicada por la Inspección ya que el desarrollo de una actividad económica en Canarias resulta exigible hasta la total consolidación del beneficio fiscal, esto es: al momento de obtención del beneficio, de su materialización y también durante el período de permanencia o de mantenimiento de las inversiones. Según la Administración, los requisitos deban cumplirse hasta la consolidación final del beneficio fiscal, en todas sus fases, sin embargo la Sala no comparte ese restrictivo criterio, porque supone englobar todas las fases de la RIC sin diferenciarlas, y dicha salvedad está presente en la redacción del art. 27 LREFC.





Como con acierto expone el recurrente, respecto de la suscripción de deuda pública canaria -cesión de capitales a terceros- el último párrafo del art. 27.8 LREFC no exige la afectación empresarial de la deuda pública, lo que se explica lógicamente porque carece de sentido exigir al contribuyente que continúe con una actividad empresarial para cumplir con el requisito de mantenimiento de un activo que, por propia definición legal y destino, no podía estar afecto a la actividad empresarial del contribuyente que cesó en ella. Se exige que en el momento de la dotación y materialización de la RIC el contribuyente realice una actividad económica; a lo que cabe añadir que, se exige que el inversor continúe realizando una actividad a la que estarán afectadas las inversiones pero exceptúa tal concreta obligación de prosecución de la actividad económica en los casos en los que la inversión sea en suscripción de deuda pública canaria. En conclusión, el Tribunal afirma que el inciso final del art. 27.8 LREFC libera al suscriptor de la deuda pública canaria como modalidad de materialización de la RIC, en la fase de mantenimiento temporal, de la exigencia de la afectación empresarial cuando aquélla se cumple con la adquisición de esa deuda pública, a diferencia del resto de inversiones. Así el Tribunal fija como jurisprudencia que al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la RIC en su IRPF no le es exigible la permanencia en el ejercicio de su actividad económica en Canarias, durante la fase de mantenimiento de la inversión, cuando ésta consista en la suscripción de deuda pública canaria o alguno de los valores a los que se refiere el art. 27.4.D) de la Ley 19/1994 en aplicación del art. 27.8 in fine de dicha ley. Cuando se trate de los valores a los que se refiere art. 27.4.D) de la Ley 19/1994, estos deberán sin embargo permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros.

(STS de 23 de diciembre de 2024, recurso n.º 2870/2023)

## **El sujeto pasivo puede compensar una base imponible negativa, fijada y reconocida a una agrupación de interés económico (AIE) en la que participa aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE**

*IS. Base imponible. Imputación temporal. Compensación de bases negativas. Agrupaciones de Interés Económico (AIE)*

La cuestión plantada se refiere al reconocimiento ex novo de bases imponibles negativas no declaradas originariamente, pero sí reconocidas más tarde, con ocasión de la regularización a un tercero, aquí una AIE -agrupación de interés económico-, que viene legalmente obligada a imputar sus bases imponibles, positivas o negativas, a las entidades que en ella participen, como es el caso, sin perder de vista la incidencia que para la decisión pudieran tener los principios de regularización íntegra e interdicción del enriquecimiento injusto. solo a partir de la regularización efectuada a la AIE, con reconocimiento de bases imponibles de la AIE son conocidos esos datos para la partícipe en aquélla. Las bases imponibles negativas cuya aplicación pretendía el obligado tributario se habían reconocido por la Administración tributaria, en concreto en los acuerdos de liquidación girados a la AIE, trasladables ex lege a la recurrente en el porcentaje del 2 por ciento (artículo 48.1 TR Ley IS). El abogado del Estado sostiene que el recurrente, con una participación ínfima en la AIE, como integrante de ésta, pudo y debió reflejar en su día, en su autoliquidación, las BINs que ahora pide. Sin embargo, tales BINs, han aparecido más tarde, como fruto de la comprobación administrativa efectuada a la AIE años más tarde de la declaración de la recurrente de su IS de los ejercicios comprobados -la liquidación es de 31 de octubre de 2005-. Esto es, la solicitud de que se acepten las BINs surge sobrevenidamente de la comprobación a la AIE, de la que la actora participaba en un 2 por 100. De acuerdo con el art. 48 TR Ley IS, no se puede pedir lícitamente a la sociedad recurrente que atendiera la obligación de consignar en 2008 y sucesivos años unas bases imponibles negativas que, generadas en el seno de la AIE, se desconocían hasta la realización de esta comprobación. No se exige, en rigor y como requisito imprescindible que las bases imponibles negativas hayan sido declaradas en la autoliquidación del obligado tributario a quién corresponde su compensación, por no exigirlo la literalidad del precepto, en casos como el sucedido aquí. En virtud del principio de actio nata, el derecho a la compensación de bases imponibles negativas comprobadas y liquidadas por la Administración tributaria a las AIE, nace, para los partícipes de AIE, en el momento en que se da traslado del resultado de la comprobación efectuada, de conformidad con los arts. 105 y 107 RGAT. Ninguna razón jurídica existe para que se deniegue a la recurrente el derecho a la rectificación de la autoliquidación para incorporar el porcentaje del 2 por 100 de las BINs acreditadas a la AIE de la que aquella forma parte. Lo contrario sería tanto como desconocer el derecho de los contribuyentes a la regularización íntegra de su situación jurídica. En virtud de este principio, los sometidos a regularización tributaria deben ser comprobados de una manera íntegra y global, en un sentido objetivo cuanto subjetivo,





de suerte que la comprobación de una entidad que tiene la consideración de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, como aquí ha sido el caso, tiene que proyectar sus efectos sobre las situaciones jurídicas vinculadas o dependientes de ésta, de manera que las bases imponibles puestas de manifiesto en favor de la AIE deben favorecer a los socios que tributan por ellas, lo que implica, de un lado, que la Administración puede y debe respetar los hechos y decisiones que ella misma toma en cuanto a las consecuencias fiscales de la imputación a los socios; de otro lado, que la base imponible susceptible de ser atribuida al socio puede ser automáticamente trasladada por éste a su situación fiscal, porque se trata de un derecho subjetivo que no puede ser desconocido por la Administración. Obviamente, esa lesión del principio de regularización íntegra comporta, por igual razón, la del principio que prohíbe el enriquecimiento injusto, dado que la comprobación efectuada a la AIE, generadora de unas bases imponibles que ésta no puede hacer suyas, porque no tributa per se en el IS, carecería de sentido si se privara a los partícipes su aprovechamiento partiendo, en todo caso, del principio de actio nata y, con él, de la posibilidad de compensar aquéllas con bases positivas, ya que, de lo contrario, la Administración haría suyo, apropiándose, sin causa lícita, el valor económico en que se cifran tales créditos fiscales. El Tribunal fija como jurisprudencia que el sujeto pasivo puede aplicarse, a efectos de su compensación, una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico- aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE y no resulta aplicable el art. 25.5 TR Ley IS por ser diferente el presupuesto de hecho previsto en la norma.

(STS de 23 de diciembre de 2024, recurso n.º 2159/2023)

## El TS resuelve que las operaciones complejas realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto que obliga a la captación y el tratamiento del agua y a su suministro tributan al tipo reducido del 10% de IVA

*IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Entregas de bienes. Tipo reducido. Aguas. Suministro de agua previamente desalada.*

El art. 91.Uno.1.4.º Ley IVA dispone que se aplicará el tipo impositivo reducido del 10 por ciento a las entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, y la disp. trans. novena del RDLeg. 1/2001 (TR Ley de Aguas) que se refiere a las instalaciones de desalación de agua de mar que se encontraran en funcionamiento y se deberá analizar el concepto de entrega de bienes definido en el art. 8 Ley IVA y en el art. 14 de la Directiva 2006/112/CE, porque la sentencia de instancia cuestiona que el suministro de agua participe de esta naturaleza, al no disponer la UTE de título habilitante que otorgue el poder de disposición sobre el agua. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y la construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, entendida ésta como una operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, pueden ser consideradas como entregas de bienes susceptibles de tributar al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, conforme a lo dispuesto en el art. 91.Uno.1.4.º Ley IVA, ya que no hay jurisprudencia sobre la posibilidad de deslindar a efectos del IVA, en este tipo de negocios jurídicos, dos actos de régimen distinto, un acto de entrega de bienes y otro de prestación de servicios; o bien de apreciar que solo existe una operación compleja, en la que debe primar, como se postula, el suministro del agua sobre el resto de prestaciones a que se obliga el concesionario en la fase de explotación de la planta desaladora, todo ello a efectos de la determinación del tipo de IVA aplicable. El recurrente considera que, a tenor de las normas reguladoras del IVA y la jurisprudencia del TJUE, el tipo aplicable es el reducido del 10 por 100 del art. 91.Uno.1.4º Ley IVA aplicable a las entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego. La Administración tributaria descarta la aplicación del tipo reducido, habida cuenta de que, en su opinión, la concesión administrativa consiste en la construcción de una obra y en su posterior explotación, lo que debe considerarse como una única operación de prestación de servicios, constituyendo la entrega de las obras una mera operación instrumental, pues la que es relevante a los efectos del IVA es la prestación del servicio, en este caso la desalinización del agua, a la que no cabe aplicar el tipo impositivo reducido. La sentencia impugnada funda su decisión en que el contrato en cuyo marco se realizan las operaciones gravadas es de concesión mixto, que comprende el proyecto y la realización de una obra, consistente en la construcción de una planta desaladora, y la explotación ulterior de ésta, siendo esta explotación, a su vez, también compleja, pues no solo supone el suministro de agua desalada, sino también la captación del agua del mar, su desalación y el mantenimien-





to de las instalaciones, de modo que no puede aislarse la operación consistente en el suministro de agua de las demás ni considerarse principal, pues solo la explotación de la planta tendría esta naturaleza. De todo ello colige que no se trata de una entrega de bienes lo retribuido mediante las facturas respecto de cuyo importe se discute el tipo impositivo de IVA aplicable. El Tribunal, a la vista de los términos del contrato complejo celebrado y en presencia de los factores distintivos provenientes de la doctrina del TJUE sobre las prestaciones principales y accesorias, llegamos a la conclusión de que la operación que se realiza en desarrollo del contrato público celebrado al efecto constituye un supuesto de entrega de bienes y más concretamente, entrega de agua para alimentación o consumo humano, favorecida con el tipo bonificado del 10 por 100. Admitir los fundamentos de la sentencia impugnada la entrega de bienes consistente en agua para alimentación o consumo humano o animal, o para riego, se vería privada de esa ventaja fiscal, al margen de la finalidad legal que la legitima, por el solo hecho de su proveniencia de una actividad de desalación. Así el Tribunal fija como jurisprudencia que Las operaciones realizadas en virtud de un contrato de concesión mixto, que incluye el proyecto y construcción de una planta desaladora y su posterior explotación, como operación compleja que obliga a la captación y el tratamiento del agua y, de modo ulterior, a su suministro, constituyen entregas de bienes que tributan al tipo reducido del 10 por ciento, conforme al artículo 91.Uno.1.4º LIVA, por considerarse que la conexión indisoluble entre todas las actividades que el concesionario realiza en cumplimiento del contrato deben ser objeto de un tratamiento unitario y, en las circunstancias que presenta el asunto que nos ocupa, debe predominar la faceta de entrega del agua potable a los destinatarios o consumidores finales, atendiendo a la finalidad última a que aspiraba la celebración del contrato administrativo y a la percepción del consumidor sobre la índole de las prestaciones examinadas.

(STS de 19 de diciembre de 2024, recurso n.º 3409/2023)

## Las empresas públicas no pueden deducir el IVA soportado por servicios no sujetos prestados a las AAPP, pero la deducción del IVA soportado por gastos generales por otras actividades sujetas deberá cuantificarse conforme a un criterio razonable

*IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Operaciones no sujetas. Operaciones realizadas por entes públicos. Servicios públicos prestados a través de sociedades mercantiles de capital público.*

La recurrente desarrolla dos tipos de actividades, una, el alcantarillado y recogida de basuras, y otra, la depuración de agua y limpieza viaria y de playas. La sentencia recurrida consideró los servicios de depuración de aguas y limpieza de calles y playas no están sujetos al IVA, la regla general es que no es deducible en ninguna proporción el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios afectos a aquellos. La recurrente pretende que se reconozca la deducción de todo el IVA soportado relacionado en tanto en cuanto, a su juicio, las dos actividades que realiza están sujetas. El Abogado del Estado afirma que los servicios de depuración de aguas y limpieza de calles y playas no están sujetos al IVA, la regla general es que no es deducible en ninguna proporción el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios afectos a aquellos. Ahora bien, por excepción, sí será deducible el IVA soportado, -en una determinada proporción, aplicando un criterio razonable y homogéneo de imputación en la adquisición de bienes y servicios afectos a los servicios no sujetos en la medida en que se justifique, acredite y compruebe que tales bienes y servicios han contribuido al beneficio económico de la actividad de la empresa recurrente, adquiriendo así el carácter de gastos generales. Hay que identificar las adquisiciones a que corresponden las cuotas de IVA soportado, con el fin de establecer si solo guardan relación con la actividad no sujeta (en cuyo caso no son deducibles) o, si guardando relación con la actividad no sujeta además proporcionan ventajas o contribuyen al beneficio económico general de la entidad, con referencia a sus actividades gravadas. Solo en este caso esas cuotas serán deducibles. A su juicio, es una cuestión de prueba, que ha de analizarse caso por caso, el que los costes de los bienes y servicios controvertidos formen parte de los gastos generales, y como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes o servicios prestados a título de actividad económica sujeta. La procedencia del derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, cuando se califiquen como gastos generales, cuando el sujeto que incurre en éstos desarrolla actividades sujetas y no sujetas, no puede realizarse como si todos ellos se afectaran a la actividad empresarial sujeta (que es la que determina el derecho a la deducción), pues la propia idea de gastos generales implica que se vinculan al conjunto de la actividad, esto es, la económica y la no económica, la sujeta y la no sujeta. Y el derecho a la deducción se limita a la proporción que corresponda a la actividad sujeta. El Tribunal fija como doctrina que la prestación de un servicio por parte de una entidad a una





corporación local, de la que depende íntegramente, es una operación no sujeta al IVA que no genera el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para prestarlos. Las cantidades que los entes públicos entregan a las empresas públicas, de las que son titulares en su integridad, no pueden considerarse como contraprestación del art. 78 LIVA en tanto subvención vinculada al precio y, por tanto, no forman parte de la base imponible del IVA. La cuantificación del derecho a la deducción de las cuotas de IVA que el sujeto hubiere soportado en la adquisición de bienes y servicios calificados como gastos generales, en el marco de operaciones sujetas y no sujetas, cuando reviertan en un beneficio económico para la empresa por redundar en su actividad general, se llevará a cabo mediante un criterio razonable con objeto de determinar qué porcentaje es deducible.

(STS de 17 de diciembre de 2024, recurso n.º 2379/2023)

## Los servicios de extensión de garantía del fabricante y de intermediación financiera son independientes de la actividad de venta de vehículos a efectos del IGIC, sin embargo el servicio de matriculación sí es accesorio a la venta

*Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. IGIC. Base imponible. Régimen de deducciones en actividades diferenciadas. Extensión de la garantía del fabricante y matriculación de los vehículos vendidos.*

La sentencia impugnada considera que la actividad de intermediación financiera tiene sustantividad suficiente para no ser en sí misma actividad diferenciada, no accesorio de la venta de vehículos y estimó que al incumplir el requisito acumulativo cuantitativo de 15% de volumen de operaciones la actividad de intermediación financiera, debe tener la consideración de actividad accesorio. Según el recurrente, es la actividad de venta la que contribuye a la actividad de mediación financiera y no al contrario. De esta forma, la labor de mediación no incrementa la venta de vehículos, ni contribuye a su realización, sino que tiene como finalidad conseguir unos ingresos adicionales por el cobro de comisiones. Así, la actividad accesorio no constituye para la clientela un fin en sí mismo, pues el cliente final no es el adquirente del vehículo, sino la propia entidad financiera. Del mismo modo, entiende que no procede la regla de prorrata general, porque la actividad de mediación financiera no es accesorio respecto a la de venta de vehículos, sino diferenciada, a los efectos de deducciones de actividades diferenciadas previstas en el art. 34.2 a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. En este caso nos encontramos ante el IGIC, impuesto al que resulta aplicable la jurisprudencia del TJUE en materia de IVA, hemos de centrarnos en la noción de prestación principal y accesorio. La Sala de instancia analiza únicamente el primer requisito, el del volumen de operaciones máximo del 15 % de la actividad principal y aprecia como accesorio la actividad de mediación, pero omite el análisis sobre si esa actividad contribuye o no a la realización de la actividad principal. La Administración tributaria canaria concluyó que esta actividad de mediación financiera está vinculada de manera directa y decisiva con la actividad principal de venta de vehículos. Sin embargo, el Tribunal considera que es difícil admitir que la actividad de mediación financiera contribuya a incrementar la venta de vehículos, ya que el concesionario puede obtener ingresos adicionales por su mediación financiera, pero ello no significa que se contribuye a incrementar las operaciones de venta de vehículos por este motivo dado que la financiación es habitual. No es de menor importancia el punto de vista de la Dirección General de Tributos [Vid., Consulta DGT V1542/2018, de 6 de junio] respecto a requerimientos de la AEAT a concesionarios de automóviles en cuanto a la actividad como intermediarios en la financiación de sus ventas, en materia de IVA que afirma que se trata de una actividad independiente y por tanto procede aplicar la regla de prorrata especial y que solo se repartan las cuotas de IVA correspondientes a los factores que se utilizan indistintamente en el desarrollo de ambas actividades. El Tribunal fija como doctrina que en el desarrollo de una actividad principal que consiste en la venta de vehículos, la prestación del servicio de matriculación de los vehículos vendidos debe entenderse, a efectos de determinar la base imponible del IGIC conforme al art. 22 de la Ley 20/1991, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, como una prestación accesorio de la principal de entrega del vehículo. En el desarrollo de la misma actividad, los servicios de extensión de la garantía del fabricante son, a efectos de fijar la base imponible del IGIC según los arts. 22 y 23.2 de la Ley 20/1991, una prestación independiente que debe tributar al tipo general. Finalmente, la actividad de mediación financiera que presta la concesionaria de vehículos o constituye una actividad diferenciada a efectos de aplicarle el régimen de deducciones en actividades diferenciadas previsto en el art. 34.2 a) de la Ley 20/1991.

(STS de 20 de diciembre de 2024, recurso n.º 826/2023)





## AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

**La AN resuelve que no es aplicable el régimen del IS de las sociedades patrimoniales pues el recurrente realizó la actividad de promotor inmobiliario al solicitar la licencia de edificación aunque no llegara a edificar o rehabilitar el edificio**

*IS. Regímenes especiales. Sociedades patrimoniales. Realización de la actividad de promoción inmobiliaria.*

La discusión se ha centrado en que mientras la demandada considera que más de la mitad del activo de la entidad (representado por el edificio) estaba afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria, la demandante porfía en que nunca desarrolló la actividad de promoción inmobiliaria, sino que la actividad desarrollada constituía tan sólo una suerte de proyecto de actividad que no llegó a materializarse por cuanto el inmueble fue transmitido sin haber sufrido una transformación física alguna. La tesis que viene sosteniendo la demandante, por lo pronto, no se compadece con el hecho de haber admitido en vía económico-administrativa que había estado afecto dicho inmueble a una actividad económica (la de promoción inmobiliaria) desde su adquisición hasta que fueron paralizadas las obras en octubre de 2005, momento en el que se habría producido la desafectación. La hoy recurrente manifestó en su día que adquirió el inmueble en 2003 con la intención de rehabilitarlo y, posteriormente, venderlo. Nos encontramos, en efecto, con una flagrante contradicción de lo que sostenía la actora en vía administrativa reconociendo haber desarrollado la actividad de promoción inmobiliaria hasta el año 2005, para negar ahora en la demanda el inicio de dicha actividad, aduciendo que no se llegaron a ejecutar los trabajos de transformación física del edificio. La Sala no puede compartir la tesis propuesta en la demanda a la vista de las actividades realizadas para la rehabilitación del edificio: se suscribió un contrato de obra, otro contrato de prestación de servicios para la tramitación administrativa necesaria para la ejecución de las futuras obras, se contrató también la redacción de proyectos y la dirección de las obras, llegando incluso a obtener licencia urbanística que le permitía a la actora iniciar la rehabilitación del edificio, actividades todas ellas iniciales, preparatorias y precisas para llevar a cabo la transformación física del inmueble, aunque ésta finalmente no hubiese tenido lugar. De manera que cuando la actora vendió el inmueble lo hizo ya con el proyecto y la licencia necesaria para iniciar la siguiente fase de la promoción; esto es su ejecución material. Sobre el inicio de la actividad de promoción inmobiliaria y la afectación de los bienes a la actividad, es constante y reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que considera las operaciones previas no aisladamente, sino como fases de un proceso productivo más extenso, el de la promoción sin que pueda identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad de promoción inmobiliaria con el inicio o materialización de las obras. No puede identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad de promoción inmobiliaria con el inicio de la transformación física del inmueble para negar en este caso que la actora desarrollara la actividad de promoción inmobiliaria, desde su constitución hasta la venta del inmueble -aquí el edificio- que, además, constituía su único activo contabilizado, además en el grupo de “Existencias” como activo circulante.

Otro dato relevante y que también pone de relieve el ejercicio de esa actividad económica es, sin duda, la devolución del IVA soportado en la compra del inmueble. El reconocimiento de haber iniciado la actividad promotora (que continuó hasta la venta del inmueble en 2006) fue expresamente solicitado por la obligada tributaria y aceptado por la Inspección con ocasión de la comprobación del IVA del cuarto trimestre de 2003 que culminó con la devolución del impuesto soportado. Por tanto, la Sala concluye que resulta incontestable, que la recurrente actuó en un primer momento como un promotor inmobiliario, llegando a solicitar la licencia de edificación, lo que no supone la construcción ni la definitiva rehabilitación. Y si la actividad de promoción inmobiliaria se inició y el inmueble que constituía más del 50% de su activo estaba afecto a la misma, y no habiéndose acreditado la desafectación del inmueble, no procede la tributación con arreglo al régimen especial de sociedades patrimoniales.

(SAN de 6 de noviembre de 2024, recurso n.º 871/2020)



## La AN niega la aplicación de la deducción en el IS por reinversión de beneficios extraordinarios si la inversión se ha materializado en bienes que no han sido puestos en funcionamiento dentro del plazo legalmente establecido

*IS. Deducciones. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Puesta en funcionamiento de los bienes en los que se materializa la inversión.*

La cuestión suscitada entre las partes, al igual que lo fuera en la vía económico- administrativa, es la relativa a la procedencia de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y, más concretamente, si la inversión se ha materializado en bienes que hayan sido puestos en funcionamiento dentro del plazo legalmente establecido. La Inspección consideró improcedente la deducción por reinversión aplicada por entender incumplido el requisito establecido en el art. 42.3.a) TR ley IS que exige que los elementos patrimoniales reinvertidos entren en funcionamiento dentro del plazo de reinversión que finalizaba en febrero de 2013 y en el año 2014 no se habían comenzado a construir las naves y centro comercial que se pretendía alquilar, ni el parking que se pretendía explotar empresarialmente, siendo obvio, por tanto, que los proyectados locales, naves y parking no habían entrado en funcionamiento dentro del plazo de reinversión. La Inspección consideró que la entidad interesada reinvierte en la adquisición de unos terrenos en el año 2010, siendo el destino de estos terrenos la construcción de naves, de un centro comercial y de un parking con la finalidad de alquilar las naves y los locales del centro comercial y explotar empresarialmente el parking. Los elementos adquiridos se encuentran afectos a la actividad económica de la entidad, sin embargo la Sala coincide con la Inspección que la puesta en funcionamiento de los activos reinvertidos no se ha producido dentro del plazo legal [Vid., STS de 22 de junio de 2016, recurso n.º1691/2015] que la consideración del plazo para materializar la reinversión es un requisito esencial, lo que se aprecia desde una doble perspectiva: porque la legislación prevé la posibilidad de reinversión parcial, admitiendo la aplicación proporcional del beneficio fiscal en función del importe efectivamente reinvertido y, de otra parte, porque cuando el propio art.42 TR Ley IS prevé la posibilidad de que los sujetos pasivos propongan un PER, precisamente, lo hace en consideración a que se haga necesario que la entrada en funcionamiento, en atención precisamente a las específicas circunstancias que puedan concurrir en un caso concreto, pueda efectuarse en un plazo superior al previsto con carácter ordinario en el art. 42.6 TR Ley IS. La Sala estima que la infracción del plazo de reinversión, con o sin plan de inversiones, conduce a la pérdida de la exención, no sólo porque el plazo es el requisito sustancial por excelencia, sino porque cabe racionalmente interpretar que el precepto se refiere a los requisitos sustantivos, que no a los formales, a cuyo incumplimiento o cumplimiento defectuoso cabría atribuir efectos menos gravosos. En este caso, el objetivo de la reinversión consistía en el desarrollo de dos proyectos para la construcción de nuevos centros comerciales en el plazo de tres años previsto en la Ley, sin que al momento de la comprobación se hubieran comenzado las obras de urbanización necesarias para construir y alquilar las naves industriales, así como explotar el parking y alquilar las naves del centro comercial. Por último, no cabe aceptar las alegaciones de que los proyectos de creación de nuevos centros comerciales iniciados con la adquisición de los solares sobre los que se van a construir aquéllos ya conforman la reinversión, ya que no es lo mismo el proyecto que su materialización que es lo que exige el precepto legal. Ni tampoco la alegación de causas objetivas, ajenas, contrarias a su voluntad e imprevisibles, además de no suficientemente justificadas no vienen si no a corroborar el incumplimiento del plazo para llevar a cabo la inversión precisa para el disfrute del beneficio fiscal que como tal, además, ha de ser objeto de una interpretación estricta conforme al art.14 LGT.

(SAN de 13 de noviembre de 2024, recurso n.º 1014/2020)

## La AN resuelve que procede la imputación en el INRN de las comisiones de gestión de fondos de inversión alemanes obtenidos por la sucursal en España, aunque dicha función la hiciera con personal subcontratado

*INRN. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Determinación de la base imponible. Comisiones percibidas por la actividad de gestión.*

La regularización llevada a cabo tenía como objeto la no declaración de los resultados procedentes de la actividad consistente en la gestión realizada para dos fondos de inversión alemanes y ello por entender que los ingresos que obtiene la sucursal provienen





de la comisión percibida de los fondos que gestiona, y no de la explotación de inmuebles. El TEAC entendió que la sucursal en España constituye un establecimiento permanente por lo que procede gravar en España las rentas obtenidas a través del mismo, entendiendo como tales las comisiones percibidas por la actividad de gestión. Se alega en la demanda la improcedencia de la imputación de beneficio a la sucursal en España de acuerdo con el Informe de la OCDE “Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes” de 22 de julio de 2010. No es objeto de discusión que la sucursal en España de BNP Paribas REIM GmbH y que la misma es considerada, sin discusión por las partes, de que se trata de un establecimiento permanente. Tampoco se discute la aplicación del Convenio de doble imposición suscrito entre España y Alemania, siendo la única cuestión controvertida la imputación de beneficios a la sucursal española por entender que no ha realizado funciones humanas sustantivas que considera que solo realiza funciones de administración. Por tanto, nos encontramos ante una cuestión de prueba, tanto respecto de la naturaleza de las funciones realizadas por BNP ESPAÑA, como de quien realizaba las mismas. Considera la Inspección, lo cual es admitido por la Sala que ha quedado acreditado que BNP ESPAÑA realizaba funciones de gestión, aunque la recurrente afirma que dichas funciones no se realizaban por la propia entidad por carecer de personal, sino por personal externo. Sin embargo considera la Sala que se hubiera subcontratado o externalizado los servicios de gestión no quiere decir que las personas o empresas que realizaran dichos servicios no dependieran ni respondieran ante la sucursal BNP por las decisiones tomadas en el ejercicio propio de su actividad, independientemente de que respondieran igualmente en Alemania. Así, en el párrafo 10 de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, que si bien no tiene rango de norma jurídica, sirve como guía de interpretación, se afirma: “La actividad de la empresa la realiza principalmente el empresario o personas con una relación laboral con la empresa (el personal). El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes)”. Dicho criterio es igualmente recogido en la STS de 20 de junio de 2016, recurso n.º 2255/2015 y conforme al mismo procede la desestimación del presente recurso en tanto que ha quedado acreditado que BNP, sucursal en España, realizaba funciones de gestión y administración de los fondos inmobiliarios sitos en España, contando para ello con el personal necesario para el desarrollo de tal actividad.

(SAN de 21 de noviembre de 2024, recurso n.º 917/2019)

## La AN admite como documento que justifican la deducción del IVA el mandamiento de ingreso del Ayuntamiento pero para aplicar la exención por exportación se debe acreditar la salida y llegada fuera del territorio de aplicación del IVA

*IVA. Deducciones. Mandamientos de ingreso expedidos por el Ayuntamiento con el concepto de “Ingresos Patrimoniales. Canon. Explotación Cantera”. Exenciones. Exportaciones de bienes.*

La regularización efectuada no admitió como deducible el IVA que se recogía como soportado porque el contribuyente no había aportado los únicos documentos que son justificativos del derecho a la deducción a efectos del IVA, como son las correspondientes facturas o recibos que hubiera podido emitir el Ayuntamiento. No se admite como deducible el IVA que se recogía como soportado en los mandamientos de ingreso expedidos por el Ayuntamiento con el concepto de “Ingresos Patrimoniales. Canon. Explotación Cantera” en los que figuraba, en cada uno de ellos, la base imponible y la cuota de IVA desglosada. La discrepancia entre las partes implica analizar si, a pesar de la ausencia de facturas, el recurrente ha podido acreditar de modo fehaciente la realidad de los gastos y cuotas de IVA cuya deducibilidad ha solicitado. Analizando los datos aportados, ante la ausencia de facturas, referimos que, en este caso, están justificadas las cuotas de IVA soportadas por la recurrente que declaró como deducible en la liquidación del segundo trimestre de 2014. Y ello porque consideramos que una aplicación desproporcionada de las exigencias formales en cuanto a que sea la factura el único medio que permita justificar la deducción de las cuotas soportadas por IVA podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA cuando, como es el caso, entendemos que se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos materiales que exige la deducción.

Por otro lado, la Inspección incrementó las bases imponibles y las cuotas de IVA repercutido respecto de varias facturas en las que el obligado tributario no había repercutido el importe correspondiente al IVA porque consideró que estaban exentas al tratarse de mercancías destinadas a la exportación. La Administración incrementó la base imponible porque consideró que se habían incumplido





do los requisitos legales establecidos para la aplicación de la exención del IVA respecto de las entregas de mercancías destinadas a la exportación. Esta Sala considera que, en los casos de las exportaciones directas, el DUA es un documento esencial e imprescindible para acreditar la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA con destino a empresas situadas fuera del citado territorio. La recurrente en ningún caso ha propuesto prueba con la que, en su caso, hubiera sido posible concluir que se había producido la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA con destino a una empresa ubicada fuera de ese territorio. Y la carga de la prueba corresponde a quien quiere beneficiarse de la aplicación de una exención que exige, por una parte, que las mercancías vendidas hayan salido de las empresas vendedoras con destino a las compradoras situadas, en este caso, en China y, además, es necesario acreditar que esas mercancías están ya a disposición de las compradoras como nuevos propietarios pues no se puede desconocer el mecanismo del IVA en cuanto grava el destino de los bienes, ya que estamos ante una exportación indirecta. Y para ello es necesario acreditar la salida de los bienes de la empresa vendedora a través de las empresas de transporte y, además, que estas empresas de transporte trasladan dichas mercancías a las compradoras ubicadas en China en cuanto que, precisamente, es ese destino el que justifica la exención del IVA en esa operación de compraventa. Para que la operación mercantil de exportación pueda beneficiarse de la exención de IVA será necesario que haya tenido lugar de forma efectiva la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA y que hayan llegado efectivamente a su comprador; en eso consiste la operación mercantil que se beneficia de la exención: venta y entrega real de bienes a un empresario que está situado fuera del territorio de aplicación del IVA. La Administración sostiene que no puede aplicarse la exención del IVA porque no se ha acreditado la efectiva salida de los bienes vendidos por la recurrente con destino a una empresa ubicada fuera del territorio de aplicación del IVA. La recurrente apoya su defensa diciendo que tiene derecho a la exención del IVA por la realización de dichas operaciones sosteniendo básicamente que tenía en su poder el DUA de salida que acreditaba la salida de las mercancías y que ese documento le otorgaba ya la certeza de que la operación de exportación se había realizado, pero la recurrente olvida que como empresa vendedora nunca recibió, pero tampoco reclamó a las empresas compradoras residentes en China, el documento que permitía crear la convicción de que las mercancías habían llegado a China, como era el documento aduanero de exportación diligenciado por la aduana una vez puesta a su disposición los bienes por parte del comprador en el plazo de un mes a contar desde su puesta a disposición. Precisamente, este requisito de remitir al vendedor la copia diligenciada citada tiene por objeto poner a disposición del proveedor el documento que prueba el cumplimiento de todos los requisitos necesarios para disfrutar de la exención, permitiéndole comprobar por sí mismo tal extremo. En consecuencia, procede considerar las operaciones regularizadas como entregas de bienes sujetas y no exentas del IVA, pues el incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención determina la obligación para el sujeto pasivo (transmitente) de liquidar y repercutir el impuesto al destinatario de las operaciones realizadas y de ingresarlo en la Hacienda Pública como obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal.

(SAN de 21 de noviembre de 2024, recurso n.º 1171/2018)