

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 1 al 15 de marzo 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–

La Directiva IVA permite impedir la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección fiscal, fue calificada con posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA

IVA. Devoluciones. Principios de neutralidad del IVA y de efectividad. Operación de venta calificada con posterioridad por la Administración tributaria como transmisión de empresa excluida del ámbito de aplicación del IVA.

Una sociedad fue objeto de una inspección fiscal que dio lugar al giro de una liquidación tributaria ya que la Administración tributaria clasificó como transmisión de una universalidad parcial de bienes entre dos sociedades vinculadas, operación no sujeta al IVA la operación de venta de equipos considerada inicialmente como una entrega de bienes sujeta al IVA y que daba a la sociedad el derecho a deducir el IVA soportado. Un elemento esencial que caracteriza la situación controvertida en el litigio principal reside en que, según el órgano jurisdiccional remitente, la sociedad se encuentra actualmente en la imposibilidad material de obtener la devolución del IVA que le facturó indebidamente el vendedor, y que fue ingresado por esta última en la Hacienda Pública. Pues bien, en tal situación, el principio que debe tenerse en cuenta, más concretamente, es el principio de efectividad y no el principio de seguridad jurídica o el principio de protección de la confianza legítima. El derecho a deducir forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse y para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe. Una normativa nacional en virtud de la cual, de un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el destinatario de los servicios puede ejercer frente a dicho prestador una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad del IVA y de efectividad. En efecto, un sistema de esta índole permite al destinatario que ha soportado la carga del IVA facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas. Si, como en el presente asunto, la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, los principios de neutralidad del IVA y de efectividad exigen que los Estados miembros establezcan los instrumentos necesarios para permitir al destinatario recuperar el IVA indebidamente facturado y pagado, en particular reclamando la devolución directamente a la Administración tributaria. Así pues, dado que el vendedor ya no puede rectificar la factura relativa a la operación de que se trata y que, por lo tanto, el adquirente se encuentra en la imposibilidad de obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente facturado, el adquirente deberá, de conformidad con la jurisprudencia antes citada, poder dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria. Dado que la operación de que se trata en el litigio principal fue calificada definitivamente como operación no sujeta al IVA, el IVA pagado por la sociedad al emisor de la factura, no era un IVA «devengado», y por ello, el Tribunal de Justicia concluye que los arts. 168 y 203 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa o una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo obtener la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección





fiscal, fue calificada con posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA, aun cuando resulte imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado. No obstante, esos principios exigen que, en tal situación, dicho sujeto pasivo pueda dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria.

(TJUE de 13 de marzo de 2025, asunto C-640/23)

Los Estados miembros no pueden denegar la exención en el impuesto especial del gasóleo usado como carburante en la navegación con fines comerciales por el solo hecho de no ser objeto del mercado fiscal si no hay riesgo de fraude

Imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Exención de los productos energéticos utilizados como carburante. Gasóleo destinado a ser utilizado para la propulsión de un buque y que no ha sido objeto de un mercado fiscal conforme al Derecho de la Unión.

El propietario de un buque cisterna a motor que utiliza para transportar, por vías navegables en el interior de la Unión Europea, hidrocarburos por cuenta de terceros a título oneroso. Este buque cisterna está provisto de dos depósitos de combustible destinados a contener el carburante para su propulsión. Con ocasión de un control del Servicio de Aduanas se consideró que el gasóleo contenido en los depósitos de combustible del buque cisterna no cumplía todos los requisitos exigidos para la aplicación de la exención del impuesto especial y se emitió una liquidación complementaria del impuesto especial devengado sobre el gasóleo cuya presencia se había constatado en los depósitos de combustible. El órgano jurisdiccional pregunta ¿si el art. 15.1.f) de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el beneficio de la exención del impuesto especial sobre el gasóleo suministrado para su utilización como carburante en la navegación por vías navegables interiores de la Unión se deniega debido a que dicho gasóleo no es objeto de un mercado fiscal conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, cuando, por una parte, ha quedado acreditado que dicho gasóleo se utiliza para tal fin y, por otra parte, no hay ningún indicio que pueda suscitar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal. La sistemática de esta Directiva se asienta en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización real, y en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remite subraya que, aunque el gasóleo de que se trata en el litigio principal no haya sido objeto de un mercado fiscal conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, ha quedado acreditado que dicho gasóleo ha sido utilizado como carburante para la navegación por vías navegables interiores de la Unión. Así pues, el mercado fiscal de los hidrocarburos, preceptuado por esta Directiva, ante todo tiene por objeto permitir controlar y, en su caso, sancionar la utilización de los productos energéticos exentos del impuesto especial o sujetos a un tipo reducido de este con fines para los que el Derecho de la Unión no impone ni permite establecer excepciones al impuesto especial. Un mercado incorrecto no puede, a falta de indicios en cuanto a la existencia de un fraude, impedir la aplicación de las exenciones o reducciones del nivel del impuesto especial establecidas por la Directiva 2003/96 cuando se cumplan los requisitos a los que está sujeta tal aplicación, como es, en el presente asunto, la utilización como carburante en la navegación con fines comerciales por vías navegables interiores de la Unión. Para garantizar la aplicación del nivel correcto de imposición a los productos energéticos comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha Directiva y, de ese modo, evitar distorsiones de la competencia entre los operadores económicos afectados, es necesario permitir a las autoridades competentes que controlen eficazmente si tal producto se utiliza para los fines previstos para la aplicación de la exención o del tipo reducido de imposición. A este respecto, el mercado fiscal del gasóleo y del queroseno constituye ciertamente una medida destinada a garantizar el buen funcionamiento del régimen de imposición armonizado de los productos energéticos establecido por la Directiva 2003/96, que permite a las autoridades fiscales de los Estados miembros velar por que dichos hidrocarburos sean gravados en función de su utilización real. No obstante, la exigencia de mercado fiscal objeto de la Directiva 95/60 no puede tener por efecto permitir a los Estados miembros supeditar al cumplimiento de esta exigencia la exención del impuesto o la aplicación de un tipo reducido de este que dicha disposición les autoriza a establecer, en particular, para los productos energéticos utilizados como carburante en la navegación por vías navegables interiores con fines comerciales. Por ello, el Tribunal de Justicia concluye que art. 15.1.f), de la Directiva 2003/96, en relación con el art. 1 de la Directiva 95/60, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el beneficio de la exención del impuesto especial sobre el gasóleo suministrado para su utilización como carburante en la navegación con fines comerciales por vías navegables interiores de la Unión se deniega debido a que dicho gasóleo no es objeto de un mercado fiscal conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, cuando, por una parte, ha quedado acreditado que dicho gasóleo se utiliza para tal fin y, por otra parte, no hay ningún indicio que pueda suscitar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.

(TJUE de 13 de marzo de 2025, asunto C-137/23)



◀ **TRIBUNAL SUPREMO** –GUÍA–

El TS resuelve que la presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea

Aplicación e interpretación de normas. Conflicto en la aplicación de la norma. IS. Base imponible. Gastos financieros. Artificiosidad de una operación.

La cuestión que se plantea es determinar si la operación controvertida resulta notoriamente artificiosa. La Administración tributaria ha identificado adecuadamente la ventaja fiscal perseguida, consistente en la deducción por la entidad española de los gastos financieros del préstamo con el que se llevó a cabo la referida adquisición, erosionando de esta forma la base imponible. Asimismo, esos gastos financieros también fueron deducidos en las jurisdicciones fiscales donde radican las sociedades del grupo que efectuaron la adquisición. El Grupo, con la operación diseñada en cuanto a la forma de canalizar los fondos, ha conseguido una doble deducción de unos mismos gastos financieros: en España y en Canadá y USA. La artificiosidad de la operación viene constituida por perseguir exclusivamente una ventaja fiscal, y no por la presencia de un elemento transfronterizo. La regularización practicada se basó en la concurrencia de los elementos que configuran el conflicto en la aplicación de la norma, art. 15 LGT, al considerar la Inspección que concurrían los tres requisitos exigidos, esto es, que a través de las operaciones analizadas se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda; que los actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y que de la utilización de los actos o negocios no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal. Lo que se declaró “fraudulento” fueron las operaciones realizadas en 2007, sin perjuicio de que los efectos fraudulentos se proyecten también en ejercicios posteriores, en concreto, en los ejercicios 2011 a 2013 regularizados, al haber seguido generando gastos financieros que la recurrente se ha deducido de la base imponible. Considera el Tribunal que se ha constatado la existencia de una práctica abusiva, consistente en crear un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo exclusivo de obtener una ventaja fiscal. El Tribunal resuelve que la presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea. La cláusula antiabuso nacional, conflicto en la aplicación de la norma – art. 15 LGT- ha de interpretarse conforme al Derecho de la UE, que ha considerado que una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales es la prevención del abuso de normas tributarias. En esta línea, y de conformidad con lo dispuesto en la cláusula antiabuso nacional, será necesario determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la operación controvertida permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal. La abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional al TJUE por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial. En el caso que se enjuicia no es necesario el planteamiento por esta Sala de cuestión prejudicial al TJUE, pues la cuestión suscitada está suficientemente aclarada por su jurisprudencia.

(TS de 27 de febrero de 2025, recurso n.º 1034/2023)

No procede el abono de intereses de demora durante la presentación de la autoliquidación y el reconocimiento de la devolución solicitada por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) pero sí desde que se reconoce el importe de la devolución

Deuda tributaria. Interés de demora. Improcedencia. Activos por impuesto diferido susceptibles de monetización (DTAs).

La cuestión a analizar no es otra que determinar si procede o no el abono de intereses de demora sobre el importe de la devolución de 9.116.562,85 euros, por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito frente a la Hacienda Pú-



blica. La Sala de instancia confirma la resolución del TEAC y afirma que no se trata de una asimilación sustantiva a los supuestos de devolución de ingresos pues en el caso de la DTAs no existen cantidades o desembolsos previamente ingresados o soportados, criterio que comparte la Sala. La mercantil afirma que procede el devengo de intereses de demora desde el 17 de junio de 2016, fecha en que se practicó la liquidación provisional por la Administración. Estima la Sala que la conversión de las DATs no constituye, en sentido propio, un expediente de devolución derivado de la normativa del tributo. No estamos ante una devolución de ingresos que se haya realizado previamente, sino ante supuestos en los que la norma permite anticipar el crédito del impuesto frente a la Hacienda Pública cuando se producen ciertas circunstancias, lo que determina que el art. 69.4 Rgto IS no prevea que se satisfagan intereses de demora en el momento anterior a su conversión. La conversión implica transformar un crédito fiscal de la empresa, que solo puede figurar en su balance cuando sea probable su aprovechamiento futuro a través de menores cuotas a satisfacer en el impuesto sobre sociedades, en un crédito exigible frente a la Administración desde el momento de la presentación de la autoliquidación del impuesto. Es imposible que las devoluciones de activos por impuestos diferidos puedan ser consideradas devoluciones por ingresos indebidos, ya que para ello se exigiría un desembolso previo por parte del contribuyente, que no existe en esta figura jurídica. Ahora bien, una vez determinado el importe de la devolución, sí procederá el devengo de intereses de demora hasta la fecha de la efectiva devolución, y ello como consecuencia de la naturaleza indemnizatoria que tienen los intereses de demora [Vid., STS de 8 de febrero de 2021, recurso n.º 3071/2019]. En el caso examinado, una vez que el TEAC, en su resolución de 8 de marzo de 2018, determinó la cantidad líquida cuya devolución resultaba procedente, esta suma debe generar los correspondientes intereses de demora desde la fecha del acuerdo -8 de marzo de 2018- hasta la fecha de su devolución, tal y como ha declarado la Sala de instancia, siendo esta la forma de que se restablezca el derecho de la recurrente. En cuanto al dies a quo del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses es la fecha de la resolución del órgano económico-administrativo que determinó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario. En este caso, el importe de la devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DATs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública, solo resultó determinable desde la resolución del órgano económico-administrativo que fijó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario -resolución de 8 de marzo de 2018-, con la consecuencia de que, en tales condiciones, no cabía apreciar deuda vencida líquida y exigible ni mora por parte de la Administración. Si bien no procede el abono de intereses de demora durante el periodo de tiempo transcurrido entre la presentación de la autoliquidación y el reconocimiento de la devolución solicitada por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública, sin embargo, una vez reconocido el importe de la devolución a que tiene derecho el obligado tributario, procederá el devengo de intereses de demora. Determinado el importe de la devolución, el dies a quo del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses será, en el caso examinado, el de la resolución del órgano económico-administrativo que fijó el importe de la devolución a que tenía derecho del obligado tributario.

(TS de 12 de febrero de 2025, recurso n.º 3012/2023)

Aunque no esté previsto expresamente, el TS admite el allanamiento de la Administración al recurso de casación aunque no indique ninguna razón para ello y siendo innecesario abrir el trámite de audiencia

Procedimiento contencioso-administrativo. Recurso de casación. Allanamiento.

Toda vez que ha sido presentado escrito de allanamiento por parte de la Administración del Estado recurrida que, aunque nada indique en él sobre las razones determinantes, procede tener por allanada a dicha parte, con terminación del recurso mediante sentencia estimatoria, en armonía con la jurisprudencia sobre la materia [Vid., STS de 15 de enero de 2024, recurso n.º 2847/2022 que estableció como doctrina que la dimensión procedimental del principio non bis in idem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos. No hay inconveniente para reconocer el allanamiento, como acto de voluntad, fuera del cauce procesal que le es natural para extenderlo al recurso de casación, que carece de previsión explícita al respecto, pues se trata con ello de trasladar a este recurso extraordinario el reconocimiento de que la parte que se allana admite la justeza de las pretensiones esgrimidas de contrario, máxime cuando han sido respaldadas por





doctrina jurisprudencial de esta Sala. Debe añadirse que, dadas las peculiaridades del allanamiento en este asunto, como lo son, de una parte, el motivo que lo inspira -la jurisprudencia reciente y adversa a los intereses de la Administración pública recurrida que se allana- (este implícito); y, de otra, la falta de formalización de oposición al recurso como momento procesal adecuado para ejercer la pretensión casacional de defensa de la sentencia a quo, la Sala ha considerado innecesario abrir el trámite de audiencia previsto en el art. 75.2 LJCA, dado el carácter condicionado de dicho trámite en la propia enunciación legal. Por otro lado, el Tribunal señala que el escrito rector de la parte recurrente excede muy notablemente la extensión máxima del documento, sin que conste alguna razón procesal que justifique o explique esa amplia superación, antes bien, la existencia de un claro precedente idéntico al examinado habría aconsejado un mayor comedimiento y, en general, la observancia del respeto procesal que merecen tanto este Tribunal como las otras partes procesales.

(TS de 25 de febrero de 2025, recurso n.º 5156/2023)

Para determinar la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO la Administración debe acudir a un procedimiento propio de gestión tributaria y la ausencia del mismo implica la nulidad radical de las liquidaciones definitivas

ICIO. Tasas Urbanística. Base imponible. Comprobación administrativa.

Estamos en presencia de un supuesto de nulidad radical cuando la Administración para determinar la base imponible del ICIO no ha seguido un procedimiento tributario en concreto, sino que se ha procedido a la comprobación para las correspondientes liquidaciones definitivas en el seno de unos procedimientos urbanísticos, limitándose la Administración a utilizar el dictamen del arquitecto municipal, con la doble proyección que se pone de manifiesto en el propio informe, urbanística y tributaria. No parece cuestionable que la Administración para determinar la base imponible del ICIO para proceder a la liquidación definitiva, ha utilizado como medio el previsto en el art. 57.1.e) LGT, el dictamen de peritos; y no es cuestionable que al efecto ha prescindido absolutamente del procedimiento que previene el art. 134 LGT, por lo que claro está, aparte de los reparos que cabría hacer a los informes del arquitecto municipal, cuando lo único que consta es haberle dado traslado del resultado final de informe, sin más, se ha prescindido del trámite de audiencia, pues como previene el expresado artículo, lo procedente era comunicar la nueva valoración debidamente motivada, con expresión de medios y criterios empleados, privándole no sólo de la facultad de promover la tasación pericial contradictoria, sino incluso de reaccionar y hacer frente a posibles arbitrariedades o errores del arquitecto informante. El tribunal fija como doctrina que el art. 103 TRLHL permite que la Administración pueda comprobar el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra acudiendo a alguno de los métodos establecidos en el art. 57.1 LGT, en cuyo caso la Administración deberá respetar los trámites previstos en el art. 134 LGT, entre los que se cuenta el traslado de los informes al administrado, en este caso el del arquitecto municipal, con la correspondiente propuesta de liquidación y plazo de alegaciones, que conforma el trámite de audiencia. Para la determinación de la base imponible de la liquidación definitiva del ICIO debe seguirse un procedimiento propio de gestión tributaria, sin que quepa llevar a cabo la comprobación en el seno de un procedimiento distinto al de gestión tributaria - en este caso de concesión de licencia municipal de uso- y sobre la base de una simple referencia a un informe del arquitecto municipal que describe las modificaciones sobre el proyecto inicial y el importe al que ascendía el presupuesto de ejecución material, sin perjuicio de que este pudiera servir de referencia en la comprobación tributaria correspondiente, comportando la ausencia de procedimiento tributario en el ámbito de aplicación de los tributos la nulidad radical de las liquidaciones definitivas conforme al art. 217.1 e) LGT. Procede pues anular y casar la sentencia impugnada en tanto que consideró que no estamos en presencia de un vicio de nulidad radical del art. 217.1.e) de la LGT y, en consecuencia, procede, a su vez, por las razones apuntadas, estimar el recurso contencioso administrativo anulando las providencias de apremio. Esta conclusión debe extenderse también a las tasas urbanísticas en tanto que la cifra que sirve de base imponible para el ICIO es la que determina la base imponible en dichas tasas, por lo que las mismas razones que han llevado a la declaración de la nulidad radical respecto del ICIO deben extenderse también a las tasas.

(TS de 10 de febrero de 2021, recurso n.º 168/2021)





AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

El personal de alta dirección queda excluido del régimen especial de tributación por el IRNR aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados.

El recurrente defiende que retornó a España tras ser nombrado responsable/Head de la subdivisión Militar de la firma EADS-CASA (posteriormente ARBUS DEFENDE AND SPACE), retomando el contrato de trabajo que firmó con la compañía CASA en 1982, dentro de la división de Airbus. Señala que dicho nombramiento le obligó a asumir, con carácter accesorio y no retribuido, los cargos adicionales de Presidente y Consejero delegado. En este caso, no existe constancia de relación laboral entre el recurrente y alguna de las empresas del grupo, ni aun de carácter especial. Los cargos que desempeña el recurrente responden al carácter de administración y dirección de la empresa, pues forma parte de los órganos de dirección, como vocal y ejerce el cargo de presidente y consejero delegado de la mercantil. Estos no son cargos propios de una relación laboral, pues se corresponden con los órganos de formación de la voluntad de la entidad, y por tanto son ajenos a la nota de subordinación propia de la relación laboral. Por tanto, el recurrente se encontraba en el ámbito de la esfera organicista y rectora de la empresa. No existe vulneración de la doctrina de los actos propios, ya que no puede admitirse que exista firmeza en el beneficio tributario derivado de la opción. El contenido de la declaración de opción consiste en la manifestación de voluntad del sujeto pasivo de acogerse a un régimen fiscal beneficioso, y dicha declaración de voluntad se acepta por la Administración. Pero, tal manifestación de voluntad, no puede alterar la aplicación de normas imperativas a ejercicios no prescritos, cuando mediante la investigación y comprobación tributarias, resulta que no concurren los requisitos para aplicar el beneficio fiscal.

(Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2024, recurso n.º 1947/2021)

Se confirma la sanción aplicada al no ser aplicable la exención en el IRPF de la indemnización por despido, puesto se mantuvo la relación con el grupo empresarial nada menos que como presidente y consejero en otra sociedad del grupo radiofónico

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Trabajadores contratados nuevamente. Desvinculación de la empresa.

El debate planteado se circunscribe pues a determinar si se halla o no exenta la indemnización percibida por el recurrente en el ejercicio 2012, derivada de la extinción de su relación con el grupo de comunicación, atendiendo a si se ha producido su efectiva desvinculación con la entidad dentro del periodo de los tres años siguientes. La norma de aplicación exige la “efectiva desvinculación del trabajador de la empresa” a fin de obtener la exención del impuesto, lo que en el caso planteado reduce el debate a una cuestión probatoria, operando la presunción iuris tantum de que no se produce tal desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese del trabajador, éste presta nuevamente servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada. El TEAC estimó que el sujeto pasivo entró a prestar servicios para la mercantil en 1976, mediante relación laboral común y en 1991 es promovido al cargo de director general de otra sociedad perteneciente al grupo, quedando en suspenso la anterior relación laboral común iniciarse una nueva de carácter especial, de alta dirección. En 2010 esta relación laboral de alta dirección finalizó al ser promovido el contribuyente a consejero delegado a otra entidad del grupo, articulándose esa nueva relación mediante un contrato de arrendamiento de servicios de carácter mercantil, manteniéndose la suspensión de aquella inicial relación laboral común. En 2012 se extingue aquella relación mercantil de arrendamiento de servicios al tiempo que se extingue la relación laboral ordinaria que se encontraba suspendida desde 1991. La mercantil reconoció la improcedencia del despido, abonándose al sujeto pasivo una indemnización de 1.617.756,00 euros. Considera la Administración que los hechos expuestos permiten deducir que no se produ-





jo la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa que exige art. 7.e) Ley IRPF, a fin de poder obtener la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador percibida, operando a tal efecto la presunción iuris tantum, y sin que se hubiere articulado por el recurrente prueba en contrario, a saber, que mantuvo una vinculación profesional con la empresa en los años posteriores a su cese, siendo el interesado quién ha de acreditar los hechos constitutivos para ello y en este caso el recurrente no ha logrado enervar la presunción derivada del hecho de que, tras su cese como consejero delegado, el 30 de noviembre de 2012, con extinción de la relación laboral que se hallaba suspendida, es nombrado consejero y presidente no ejecutivo de una entidad del grupo de comunicación., al no haber acreditado que la actividad desarrollada no guardaba relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades anteriores asumidas en el grupo empresarial. Considera la Sala que los argumentos que vierte el recurrente en apoyo de su pretensión, no son más que una reiteración de los expresados en vía de revisión, motivo por el cual procede confirmar lo resuelto por el TEAC, debiendo en este estadio de la argumentación precisar que ni nos hallamos ante pequeños y puntuales trabajos realizados por el actor tras su cese, como así lo demuestran las cantidades que percibe en los ejercicios siguientes, ni ha logrado demostrar que no guardase relación directa o indirecta alguna con las que desempeñaba con anterioridad, a la vista de su contenido funcional y responsabilidades asumidas, siendo indiferente a estos efectos que su nombramiento no se produjera a instancias del grupo empresarial sino de los socios minoritarios. El propio contribuyente consideró que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarada como rendimiento por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, de tal modo que cuando regulariza la Administración se limita, ante la falta de retención, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo [Vid., entre otras, STS de 4 de marzo de 2022, recurso n.º 6584/2020]. Cuando la Administración regulariza la cantidad recibida, no adiciona cantidad alguna, se limita a exigir la obligación tributaria al perceptor del rendimiento, sujeto pasivo del impuesto, y no es objeto de controversia que la entidad empleadora no efectuó la correspondiente retención por el IRPF al considerar, igual que el recurrente, que la indemnización se hallaba exenta, de manera que no se produce ningún enriquecimiento injusto de la Administración. En cuanto a la sanción impuesta hemos de rechazar que el actor hubiere puesto en conocimiento de la Administración tributaria hechos y elementos con trascendencia tributaria para determinar el hecho imponible, ya que la omisión en la declaración del rendimiento obtenido constituye un caso claro de negligencia y se trata de la conducta de quien no ha tomado el cuidado y la atención exigibles para la presentación de la declaración de forma completa, habiendo existido, como mínimo, negligencia a la hora de confeccionar su declaración de IRPF, puesto que no declaró conscientemente la indemnización obtenida y por tanto el acuerdo sancionador da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, y, por tanto, ha quedado acreditada la culpabilidad en la conducta del interesado, que al no haber declarado la indemnización percibida, entra en juego la presunción iuris tantum que no puede enervar al mantener su relación con el grupo empresarial nada menos que como presidente y consejero, lo cual pone de manifiesto una intención de reducir la carga fiscal.

(Audiencia Nacional de 28 de enero de 2025, recurso n.º 636/2019)

Procede imputar al establecimiento permanente en España la totalidad de la subvención percibida de la UE por la matriz norteamericana para la construcción e instalación de una central generadora de energía mareomotriz en la costa de Cantabria

IRNR. Rentas imputables a los establecimientos permanentes. Subvención para la construcción de una central generadora de energía mareomotriz.

La recurrente es un establecimiento permanente (EP) en España de la sociedad británica, filial de la norteamericana Ocean Power Technologies INC, creada para la construcción e instalación de una central generadora de energía mareomotriz en la costa de Cantabria. La matriz norteamericana obtuvo una subvención de la UE que la Inspección imputó al establecimiento permanente en el ejercicio 2014 la totalidad de la subvención recibida de la UE, en la parte que no había sido declarada por el obligado tributario, no resultando cuota tributaria a ingresar dado que el ajuste positivo practicado en la base imponible del ejercicio 2014 fue íntegramente compensado con las bases imponibles negativas del EP en España pero se le impuso una sanción. La recurrente considera que la subvención sólo es atribuible parcialmente al EP en España, ya que sólo soportó parte de los costes del proyecto subvencionado. La actividad del EP en España se centró en el desempeño de labores de supervisión, dirección y adquisición de materiales, pero





en el seno del proyecto se llevaron a cabo muchas otras labores de distinta naturaleza, desarrolladas tanto por la matriz norteamericana como por otras entidades del consorcio multinacional beneficiario de la subvención de la UE no pertenecientes al Grupo. La Inspección relata los diferentes medios de prueba que ha tomado en consideración para llegar a imputar toda la subvención al EP español, que no quedan desvirtuados por el acuerdo de subvención de la UE, aportado junto con la demanda, -por cierto en inglés- porque no se discuten los términos del acuerdo, sino cómo lo llevó a la práctica tributaria el Grupo y puesto que la actividad desarrollada en el EP en España ha sido la construcción de una central eléctrica en Santoña, todos los rendimientos de dicha actividad deben imputarse al EP, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 16 Ley IRNR. Los trabajos a favor del EP que se hayan realizado en otras instalaciones de OPT deberían haberse refacturado al EP, que los tendría en ese caso como gastos deducibles en la medida que cumplan con todas las condiciones que permiten dicha deducibilidad; a saber, realidad del gasto, justificación documental, que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad al receptor, contabilización y correlación entre ingresos y gastos. De acuerdo con la información que obra en el expediente, así se ha hecho puesto que se han aportado facturas de gastos a cargo del EP en España por trabajos realizados en otros establecimientos del grupo OPT, aun cuando no pueda determinarse si corresponden a la totalidad de los gastos del proyecto soportados por el grupo OPT o solo una parte. La liquidación expresó de donde extrajo la conclusión fáctica que plasmó al imputar la totalidad de la subvención percibida de la UE, y frente a ella nada se ha acreditado con eficacia para enervar ese acervo probatorio. La imputación temporal se hizo de acuerdo con la información suministrada por el obligado tributario, que es la única con la que contaba la Inspección. Y para rebatir esta imputación temporal se ha aportado un documento elaborado por la matriz que presenta contradicciones con la información facilitada con anterioridad e incluso con el contenido del escrito de alegaciones al acta, por lo que su valoración no pudo avalar la posición de la entidad recurrente, ni tampoco las cuentas anuales de la matriz aportadas junto con la demanda, que no constituyen prueba útil para soportar su pretensión, no porque se hayan aportado con la demanda y no antes en el procedimiento inspector, sino porque no basta su aportación (por cierto en inglés), sin tamiz pericial alguno. Todo ello revela que el esfuerzo probatorio de la parte demandante no ha sido lo suficientemente intenso como para refutar, con firmeza, las afirmaciones y aportaciones de su representante en el procedimiento inspector, y ahora ante nosotros. El desempeño de la Inspección (falta de rigor y de objetividad) fue tan deficiente por falta de diligencia en la tramitación de las actuaciones inspectoras que prescribió el derecho de la Administración a liquidar de los ejercicios anteriores al 2013, por lo que la imputación de los ingresos de la subvención se hizo al ejercicio 2014 porque era el único no prescrito, lo que deduce la demanda de la excesiva duración del procedimiento inspector, a la que sin duda contribuyó, decimos nosotros, de manera decisiva la actitud de la entidad recurrente a la que se imputó nada menos que 458 días de dilaciones no imputables a la Administración por no comparecencia, no aportación de documentación o solicitud de aplazamiento, que ni siquiera han sido controvertidas por la demanda; sobran comentarios sobre cómo pudo ser el desempeño de la Inspección ante una actitud aparentemente tan poco colaborativa; y, desde luego, ninguna prueba existe de que la imputación al ejercicio 2014 fuera una espuria estrategia de la Inspección. La Sala acuerda que la actuación del obligado tributario no se ampara en una interpretación razonable de la norma, sino que se aprecia culpabilidad.

(Audiencia Nacional de 3 de febrero de 2025, recurso n.º 1089/2020)

Responsabilidad subsidiaria del representante por las deudas y sanciones de la sociedad, que aunque no era la organizadora de la trama, las facturas procedían de unas entidades que conformaban diversas tramas de fraude fiscal en materia de IVA

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Derivación de la responsabilidad.

La Sala confirma la Resolución por la que se declara a la recurrente responsable subsidiaria en su condición de representante legal de la sociedad por las deudas y sanciones de esta, que fue declarada en situación de concurso voluntario en 2008. Habiéndose desarrollado las actuaciones ejecutivas oportunas para localizar y, en su caso, trabar los elementos patrimoniales pertenecientes al deudor principal, no se hallaron bienes ni derechos en cuantía suficiente para cubrir el importe de las deudas apremiadas. Desde 2010 no constaba ninguna operación con trascendencia tributaria declarada en la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) con quienes fueron sus principales clientes y/o proveedores, por lo que en 2014 se declaró a la sociedad deudor





fallido. En cuanto a la liquidación y sanción por el IVA, no se cuestiona que la sociedad soportara el IVA repercutido en determinadas facturas, sino que la regularización obedece a que tales facturas procedían de unas entidades que conformaban diversas tramas de fraude fiscal participando en la operativa organizada por ellas, comprando y vendiendo mercancías, recibiendo y emitiendo facturas, soportando y repercutiendo IVA. Existiendo unos hechos plenamente probados, que no se basan en meras sospechas, rumores o conjeturas, de los que resulta lógica y coherente la conclusión de la comisión de la infracción castigada, sin que el razonamiento por el que se llega a dicha conclusión sea arbitrario, irracional o absurdo. La defraudación se articulaba a través de una cadena de empresas, de la que los proveedores directos no eran más que un eslabón. La entidad facturaba a precios inferiores de mercado sin asumir ningún riesgo empresarial. El Abogado del Estado expone que son operaciones sin el sentido económico propio de una empresa comercial. Las adquisiciones de material informático derivan en un porcentaje muy importante de cadenas de facturación en las que intervienen sociedades implicadas en tramas de IVA organizado y en donde el origen de la cadena en España se encuentra en una sociedad “missing trade” o “trucha”, incumplidora de sus obligaciones fiscales y que o no ingresa las cuotas de IVA o lo hace de forma simbólica. El acuerdo de liquidación se apunta a otras mercantiles objeto de investigación y de denuncia a la jurisdicción penal por observarse indicios de posible delito fiscal. La Abogacía del Estado, manifiesta que no se imputó a la sociedad ser organizador o participante activo o miembro de las tramas, sino participar en la operativa organizada por ellas, comprando y vendiendo mercancías, recibiendo y emitiendo facturas, soportando y repercutiendo IVA y necesariamente tenía o debía tener ese conocimiento a partir del acopio y comprobación de numerosos y poderosos indicios, por lo que procede la declaración de la recurrente como responsable subsidiaria de la sociedad, pues concurren los tres requisitos necesarios para ello: la comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; la condición de administrador de hecho o de derecho en el tiempo de cometerse la infracción en la persona del responsable y la existencia de una conducta del órgano de administración reveladora de la ausencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

(Audiencia Nacional de 16 de diciembre de 2024, recurso n.º 202/2021)

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

No cabe aplicar a una estación de servicio la bonificación del 95% en ITP y AJD prevista para la adquisición de inmuebles para el desarrollo de actividades industriales en el Corredor del Henares, Sureste y Sur Metropolitano en Madrid

CC.AA. Madrid. Tributos cedidos. ITP y AJD. AJD. Bonificación por adquisición de inmuebles para el desarrollo de actividades industriales en el Corredor del Henares, Sureste y Sur Metropolitano.

Adquisición de una estación de servicio, compuesta por zonas de repostaje, edificio complementario destinado a zona de comercio y servicios, y un centro de lavado, ubicado en una zona industrial de San Fernando de Henares, a la que se deniega la aplicación de la bonificación por no tratarse de una actividad industrial. En este caso, está acreditado que la actividad desarrollada en el inmueble se denomina comercio al por menor de combustible según el código C.N.A.E., 4730 (Comercio al por menor de combustible para la automoción en establecimientos especializados) y así también figura en la solicitud de inscripción en el Registro Industrial de la Comunidad de Madrid, presentada por la propia actora y esgrimida como prueba del carácter industrial. La sentencia recuerda que aunque que la norma que regula la bonificación no contiene ninguna definición de actividad industrial, la clasificación más clásica de las actividades económicas es la correspondiente a su naturaleza, que hace referencia a la parte del proceso de producción en el que se desarrollan las labores incluidas en la actividad. La actividad de la estación de servicio que describe la actora, no transforma las materias primas, sino que como su nombre indica, comercia con las materias primas ya transformadas por la Industria, “comercio al por menor”, encuadrándose el comercio en el Sector Terciario y no el Secundario de las actividades industriales. La normativa de control medioambiental y de policía motivada por el material sensible con el que se comercializa no determina la





actividad económica. Tampoco es demostrativo del tipo de actividad la citada inscripción en el Registro Industrial de la Comunidad de Madrid. La norma tributaria que regula la bonificación del 95 por ciento en ITP y AJD contempla una ayuda en forma de minoración de la carga fiscal que pretende fomentar una actividad económica, la industrial, en un determinado territorio, y por ello debe atenderse a la naturaleza en sí de la actividad y no a la complejidad de las instalaciones o la normativa administrativa en las que la misma se tiene que desarrollar.

(TSJ de Madrid de 31 de enero de 2025, recurso n.º 447/2023)