

## SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 al 28 de febrero de 2025)

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- Tribunal Supremo
- Audiencia Nacional
- Tribunales Superiores de Justicia
- Juzgado de lo Contencioso-Administrativo

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

#### **Vulnera la libertad de circulación de capitales la normativa por la que solo los organismos de inversión colectiva constituidos en otro Estado miembro pueden no cumplir el requisito de gestión externo y no pueden acogerse a la exención del IS**

*Libre circulación de capitales. Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. Exención del impuesto sobre sociedades para las rentas percibidas por organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios. Requisitos de la exención. Gestión externa de este organismo.*

Un fondo que opera de conformidad con el derecho luxemburgués bajo la forma de fondo de inversión especializado ha sido autorizado por la Comisión de Supervisión del Sector Financiero, Luxemburgo (CSSF) y está directamente sometido al control de esta última como fondo de inversión regulado. Este fondo es gestionado internamente por un consejo de administración, que también ha sido incluido en la lista de gestores de fondos de inversión alternativos de la CSSF y su objeto exclusivo es la inversión colectiva de fondos, obtenidos en el marco de una oferta no pública de adquisición de participaciones del fondo, en valores mobiliarios, instrumentos del mercado monetario y otros derechos patrimoniales, por lo que puede invertir en acciones de sociedades cotizadas, incluida la Bolsa de Varsovia, Polonia, en obligaciones emitidas por sociedades de capital, incluidas aquellas que tengan su domicilio social en Polonia, y en obligaciones del Estado, entre ellas las emitidas por la República de Polonia. La cuestión que se plantea en este caso es si el Derecho de la Unión se opone a una normativa de un Estado miembro que establece que solo un organismo de inversión colectiva gestionado por una entidad externa, que desarrolla sus actividades sobre la base de una autorización otorgada por las autoridades competentes en materia de supervisión de los mercados financieros del Estado en el que esa entidad tiene su domicilio, puede acogerse a la exención del impuesto sobre sociedades para las rentas obtenidas de las inversiones realizadas por ese organismo y que, por tanto, no concede tal exención a los organismos de inversión colectiva gestionados internamente, constituidos con arreglo a la normativa de otro Estado miembro, en el supuesto de que el Derecho del primer Estado miembro solo autorice la creación de organismos de inversión colectiva gestionados de forma externa. Constituye un tratamiento menos favorable la exclusión de las rentas percibidas por un organismo de inversión colectiva no residente del disfrute de una exención, a diferencia de las rentas percibidas por un organismo de inversión colectiva residente. En el presente asunto, de las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende, en primer término, que las rentas de los fondos de inversión cuyo domicilio se encuentra en Polonia disfrutaban de la exención del impuesto sobre sociedades. Existe igualdad de trato entre los organismos de inversión colectiva con domicilio en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y los fondos que tienen su domicilio en Polonia, sin embargo, la Ley de Fondos de Inversión excluye de manera absoluta la creación en Polonia de un fondo de inversión gestionado internamente, por lo que este requisito establece una diferencia de trato no en función del Estado de residencia del organismo de inversión colectiva, sino en función de su modo de gestión. El Tribunal señala que una normativa nacional que es indistintamente aplicable a los operadores residentes y a los operadores no residentes puede





constituir una restricción a la libre circulación de capitales. Sin embargo, en el caso de autos la consecuencia ineluctable y no aleatoria de este requisito es que solo los organismos de inversión colectiva constituidos en otro Estado miembro pueden no cumplir el requisito relativo al modo de gestión externo y no pueden, por esta razón, acogerse a la exención de sus rentas y por tanto la libre circulación de capitales se vería privada de sus efectos si un organismo de inversión colectiva no residente, que ha adoptado un modo de gestión autorizado por la normativa del Estado miembro en el que está domiciliado y que opera conforme a dicha normativa, se viera privado de una ventaja fiscal aplicable a las rentas obtenidas de su inversión en otro Estado miembro por el mero hecho de que su modo de gestión no se corresponde con el exigido para los organismos de inversión colectiva establecidos en este último Estado miembro. Esta diferencia de trato, de acuerdo con el art. 65.1 puede permitirse solo cuando no constituyan un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y el Tribunal de Justicia ha declarado que tales diferencias de trato solo pueden autorizarse cuando afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones imperiosas de interés general. En relación con una normativa nacional que tiene por objeto eximir las rentas de los organismos de inversión colectiva y que pretende asimilar fiscalmente las inversiones efectuadas a través de tales organismos a las inversiones efectuadas directamente, un organismo de inversión colectiva dotado de un modo de gestión interno no se encuentra en una situación objetivamente diferente de la de un organismo de inversión colectiva dotado de un modo de gestión externo, por tanto, esta restricción establecida por la normativa controvertida en el litigio principal puede estar justificada por razones imperiosas de interés general. Ciertamente, no cabe excluir que un Estado miembro prevea que, para garantizar un nivel de protección de los inversores que considere adecuado, solo puedan crearse en su territorio fondos de inversión gestionados de forma externa. El Gobierno polaco no ha expuesto de qué manera el hecho de conceder la exención del impuesto sobre sociedades a un organismo de inversión colectiva con domicilio en otro Estado miembro, gestionado internamente, pondría en peligro el objetivo de protección de los inversores perseguido por las autoridades nacionales. Si bien puede considerarse que un tratamiento fiscal más favorable de las rentas de un organismo de inversión colectiva dotado de gestión externa puede incitar a los inversores a recurrir a tales organismos, de ello no cabe deducir, a contrario, que un tratamiento fiscal menos ventajoso, en forma de una negativa a eximir del impuesto sobre sociedades las rentas percibidas por un fondo dotado de gestión interna, permite proteger a los inversores frente a las inversiones efectuadas en tales fondos. Por consiguiente, una medida fiscal que tiene por objeto hacer menos atractivas las inversiones realizadas por un organismo de inversión colectiva que tiene su domicilio en otro Estado miembro y que está sometido en este al control de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero, pero que tiene un modo de gestión interno, no puede considerarse adecuada para alcanzar el objetivo perseguido de protección de los inversores. De esta manera, el Tribunal de Justicia concluye que el art. 63.1 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece que solo un organismo de inversión colectiva gestionado por una entidad externa, que desarrolla sus actividades sobre la base de una autorización otorgada por las autoridades competentes en materia de supervisión de los mercados financieros del Estado en el que esa entidad tiene su domicilio, puede acogerse a la exención del impuesto sobre sociedades para las rentas obtenidas de las inversiones realizadas por ese organismo y que, por tanto, no concede tal exención a los organismos de inversión colectiva gestionados internamente, constituidos con arreglo a la normativa de otro Estado miembro, en el supuesto de que el Derecho del primer Estado miembro solo autorice la creación de organismos de inversión colectiva gestionados de manera externa.

(TJUE de 27 de febrero de 2025, asunto C-18/23)

### **No se opone al derecho de defensa y principio de proporcionalidad del IVA que el responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no pueda ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona**

*IVA. Responsables del pago. Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del antiguo presidente del Consejo de Administración del sujeto pasivo.*

El presente litigio tiene que ver en esencia con las garantías de procedimiento que deben garantizarse a un tercero, en el marco de un procedimiento incoado para determinar el importe de la deuda tributaria de una sociedad, como obligado potencial a responder con su patrimonio personal de la deuda de IVA que pesa sobre esa sociedad. El órgano jurisdiccional remitente expone que un mecanismo de





responsabilidad solidaria de un tercero para las obligaciones tributarias de una sociedad contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA y que una práctica nacional que excluye la participación de dicho tercero en el procedimiento por el que se fija el importe de la deuda tributaria no responde a ese deber. La falta de participación en el procedimiento de liquidación de un tercero que pudiera ser objeto de un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria podría dar lugar a que ese tercero no tenga la posibilidad de refutar las eventuales conclusiones erróneas de la Administración tributaria, toda vez que dicha administración estará vinculada por la decisión definitiva que se haya adoptado respecto de la sociedad deudora en el procedimiento de liquidación y el hecho de que ese tercero pueda ser oído como testigo en el procedimiento de liquidación no permite considerar que disfruta de las garantías de procedimiento propias de toda parte en ese procedimiento. En el presente asunto, consta que el órgano jurisdiccional remitente conoce del recurso interpuesto por MB. para obtener la anulación de la resolución del director de la Administración Tributaria de Breslavia (DIAS) por la que se le denegó el reconocimiento como parte en el procedimiento de liquidación seguido contra la sociedad B, el cual se halla aún en curso, según dicho órgano jurisdiccional. La cuestión prejudicial hace referencia a si el art. 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el art. 325.1 TFUE, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, y no se le concede ninguna vía adecuada para impugnar las conclusiones y apreciaciones en cuanto a la existencia o al importe de dicha deuda tributaria en el marco del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria. Un mecanismo de responsabilidad solidaria como el establecido por la norma polaca contribuye a la recaudación de los importes de IVA que no fueron liquidados por una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de la Directiva sobre el IVA. Tal mecanismo contribuye a garantizar, por tanto, la correcta recaudación del IVA en el sentido del art. 273 de la Directiva sobre el IVA, de conformidad con la obligación establecida en el art. 325.1 TFUE. El principio del respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no impliquen, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados. En el presente asunto, al término del procedimiento de liquidación, la Administración Tributaria polaca determinará la existencia y el importe de la deuda de IVA de la sociedad B. y, en el supuesto de que dicha sociedad no satisfaga su deuda y la ejecución forzosa de esta resulte infructuosa, podrá incoarse contra M. B. un procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria. Una resolución, adoptada al término de este último procedimiento, por la que se declare a M. B. responsable solidario de la deuda tributaria de la sociedad B. tal como quedó fijada previamente en el marco del procedimiento de liquidación, sería lesiva para M. B. En virtud del principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión en cuestión. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público, no deben ir más allá de lo que es necesario y en este caso, denegar a un tercero que podría ser declarado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica el derecho a participar en el procedimiento de liquidación seguido frente a esta no va más allá de lo necesario para preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público. En cambio, se quebrantaría dicho límite si quedara afectado el mismo contenido esencial del derecho de defensa de ese tercero en la tramitación del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que se hubiera iniciado, en su caso, frente al referido tercero. El Tribunal de Justicia concluye que el art. 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el art. 325.1 TFUE, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, sin perjuicio de la necesidad de que ese tercero, en el curso del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que, en su caso, se le haya incoado, pueda impugnar eficazmente las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y pueda tener acceso al expediente de este último procedimiento, respetando los derechos de la referida persona o de otros terceros.

(TJUE de 27 de febrero de 2025, asunto C-277/24)



## El TJUE resolverá si esta neutralizada la restricción a la libre circulación de capitales respecto de la retención en el IRNR del 15% de los dividendos obtenidos por la no residente en España, frente al 1% que abonan las entidades residentes

*Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Políticas y principios del Derecho Comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. Análisis de comparabilidad de las RIC y las IIC. Planteamiento de cuestión prejudicial.*

La SAN de 12 de septiembre de 2022, recurso n.º 1325/2017 declaró el derecho de la recurrente a la devolución de las cantidades solicitadas con abono de los intereses desde que se practicó la retención, admitiendo la comparabilidad de las RIC y las IIC, aunque cuenta con el voto particular de dos magistrados que entienden que, efectivamente, se ha acreditado el efecto neutralizador a través de las cláusulas del CDI. La sentencia estimó que no se había acreditado la neutralización del impuesto debido a que la normativa española practicaba una retención en la fuente de entre el 15-18% a las RIC sin posibilidad de devolución, mientras que a las entidades residentes les aplica un tipo del 1%, permitiendo la devolución del exceso retenido, lo que considera discriminatorio y contrario al Derecho de la Unión Europea. La sentencia señala que el hecho de que la RIC haya optado por imputar a los socios o partícipes el derecho a aplicar en EE. UU. el crédito fiscal por la retención soportada en España no permite afirmar que la Administración haya conseguido acreditar una neutralización plena. Asimismo, entendió que no es conforme a Derecho exigir a las entidades reclamantes que prueben que sus partícipes han podido neutralizar los efectos de la discriminación mediante la utilización del crédito fiscal en lo que calificaba como una neutralización en el segundo nivel. Concluyó que le corresponde a la Administración tributaria la carga de probar la neutralización y no admitió la inversión de la carga de la prueba en base a un principio de facilidad probatoria, pues estimó que le corresponde a la Administración utilizar los medios de intercambio de información previstos en los Convenios para obtener dicha información. La Abogacía del Estado interpuso recurso de casación contra la esta sentencia, ya que considera que la RIC pudo deducirse en su IS el importe íntegro pagado en España. La controversia subyacente consiste en precisar si podemos considerar neutralizada la eventual restricción a la libre circulación de capitales que puede derivarse de la norma del IRNR, cuando una entidad no residente equivalente a los fondos de inversión armonizados residentes, puede, según el correspondiente Convenio para evitar la doble imposición y la normativa interna de su país de residencia, optar por tributar por su impuesto personal, o transferir su crédito a los partícipes. El Abogado del Estado ha sostenido que la sentencia impugnada infringe el art. 63 TFUE, pues entiende que en las presentes actuaciones se ha cumplido efectivamente con el principio de neutralización y, por tanto, no existe una diferencia de trato que afecte a la libertad de movimiento de los capitales. Dicho argumento se construye sobre la base de que la RIC tuvo la posibilidad real de deducir el exceso de tributación en el primer nivel, si bien finalmente optó por repartir los dividendos entre los partícipes del Fondo, que son los que ostentarán el crédito para exigir la devolución. La Sala estima que la jurisprudencia del TJUE no permite apreciar con evidencia si podemos considerar neutralizadas las restricciones en la libertad de circulación en aquellos supuestos en los que la empresa mercantil ha tenido la oportunidad de neutralizar el impuesto, según su ley de residencia a la que se remite el CDI, pero ha decidido trasladar el gravamen a los partícipes, sometiéndose a un régimen tributario alternativo que le permite su legislación interna por lo que plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial: ¿De conformidad con el artículo 63 TFUE puede considerarse neutralizada la eventual restricción a la libertad de circulación de capitales que se deriva de la norma del IRNR, cuando una entidad no residente equivalente a los fondos de inversión armonizados residentes puede optar, según el correspondiente Convenio para evitar la doble imposición y la normativa interna de su país de residencia al que se remite, por tributar por su impuesto personal, aunque finalmente no lo hubiera hecho, al haber decidido transferir su crédito a los partícipes del Fondo, teniendo en cuenta que la posibilidad de optar por tributar conforme a la legislación del www.fiscal-impuestos.com Estado de residencia le podría permitir deducir, en principio, la totalidad del exceso del gravamen soportado por el IRNR, si bien le vincula para todos los rendimientos que hubiera obtenido?

(ATS de 11 de febrero de 2025, recurso n.º 8746/2022)



## El TS reitera su doctrina sobre la calificación de los hechos imponibles efectuada por la Administración en el caso de las comisiones pagadas por los clubes de fútbol en nombre de los jugadores a los agentes que les representan

*Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. Comisiones pagadas por los clubes de fútbol en nombre de los jugadores a los agentes que les representan.*

El club de fútbol manifiesta que la Administración se habría excedido de los límites conferidos por la facultad calificadora regulada en el art. 13 LGT, en tanto ese precepto no permite a la administración ignorar el negocio jurídico realizado, con causa real y lícita, que es objeto de calificación y que viene determinado por la intermediación del agente en la prestación de los servicios al club interesado en la contratación de un jugador, sustentado por los contratos entre el club y los agentes. considera que la recurrente parte de la base (petición de principio evidente) de que existieron los contratos de intermediación. Sin embargo, tal cosa no se apoya en base alguna: ni en la sentencia, ni en el expediente, ni en prueba que conozcamos. Los contratos cuya existencia consta son los laborales que vinculan a la sociedad deportiva con los jugadores y los contratos entre cada agente y cada jugador (pues no se ha discutido el vínculo entre cada jugador y su agente). Otros documentos suscritos por la recurrente y los agentes fueron examinados y, como se verá, no son contratos de intermediación; desde luego, los actos o negocios así documentados no han sido cuestionados en absoluto por la administración; por el contrario, son tenidos en cuenta en la calificación de los pagos a los agentes. Y en cuanto al reglamento de la FIFA, ya se alegó en la instancia que fue un elemento coadyuvante en la calificación de los pagos a los agentes, sin que pueda advertirse conexión alguna con la alegada infracción del art. 1255 del CC. La Sala se remite nuevamente a la doctrina de la STS de 23 de febrero de 2023 recurso n.º 5915/2021 que a su vez se remite a la STS de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1429/2018, entre otras y afirma que a diferencia de lo razonado en la sentencia recurrida, consideramos que en el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica.

La calificación de los hechos imponibles es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios, sobre el que se ha repercutido el IVA que es objeto de liquidación en la regularización objeto de este litigio. Este negocio jurídico es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación, y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y agente. Paradójicamente, el acuerdo sancionador considera que estamos ante una infracción leve, no aprecia la existencia de ocultación, y considera que la culpabilidad viene determinada, no por una actuación dolosa, sino por la omisión de la diligencia debida, apreciación que parece difícil de concordar con el esquema operativo que construye el acuerdo de liquidación. El criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la estimación de la pretensión actuada en la instancia, anulándose el acuerdo de liquidación en cuanto a las cantidades satisfechas por el club a los agentes o representantes de jugadores de fútbol y, asimismo, como correlato, el acuerdo sancionador.

(STS de 7 de febrero de 2025, recurso n.º 3319/2023)



## AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

### **Para solucionar la ruptura de la bilateralidad del ajuste por operaciones vinculadas provocada por la AEAT y el TEAC la decisión en sede de IRPF del socio debe alinearse a lo resuelto por el TEAR en sede del IS de las sociedades vinculadas**

*IS. IRPF. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Ruptura de la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas. Principio de buena administración.*

La AEAT ha seguido simultáneamente procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas (el socio y las entidades vinculadas), iniciando al efecto tres procedimientos inspectores. Según el TEAC, al no haberse adicionado valor alguno con la interposición de la sociedad, resultaba acertado el criterio de la Inspección de proceder a la determinación del valor de las operaciones tomando como referencia el precio satisfecho a la sociedad por terceros independientes en contraprestación por un servicio idéntico. El problema se suscita en relación con la actuación de la AEAT en vía de recurso de alzada, al limitar su impugnación a las resoluciones del TEAR que anulaban la parte del ajuste relativa al socio. En virtud de esta decisión, la única parte del ajuste que se mantuvo en revisión fue la relativa al IRPF del socio, mientras que devino firme la parte relativa al IS de las sociedades provocando la ruptura de la bilateralidad del ajuste que hasta ese momento se había mantenido, pues la confirmación de la regularización de las operaciones vinculadas en sede del socio supuso la plena asunción por el TEAC de la ruptura del carácter bilateral del ajuste, y la confirmación de los perjuicios para los contribuyentes derivados de dicha actuación. Según la STS de 4 de octubre de 2022, recurso n.º 5 518/2020, la razón última por la cual es exigible una actuación y un comportamiento diligente por parte de las Administraciones públicas conforme al principio de buena administración es evitar que los administrados se vean perjudicados en sus intereses y en este caso, ni la AEAT ni el TEAC han ajustado su actuación al principio de buena administración, dando lugar a las disfunciones que se han examinado y privando a los contribuyentes afectados del derecho al ajuste bilateral por operaciones vinculadas, lo que ha redundado en un evidente perjuicio para sus intereses. La infracción del principio de buena administración se deriva que no pueda obtener la Administración ventaja alguna, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non valet*). La solución propuesta por la Administración desatiende lo verdaderamente importante en estos casos, que es garantizar que la infracción no llegue a producirse (*ex ante*) y no simplemente corregir, reducir o paliar sus consecuencias (*ex post*). La solución a la ruptura de la bilateralidad del ajuste por operaciones vinculadas provocada por la AEAT y del TEAC debe ser la de considerar que sea la parte de la regularización que aquél dejó firme en vía económico-administrativa, es decir, la relativa al IS de las sociedades, la que determine el criterio a seguir en la valoración de las operaciones vinculadas. Por tanto, en lógica correspondencia, la decisión en sede de IRPF del socio debe alinearse a lo resuelto por el TEAR en sede del IS de las sociedades vinculadas y debe anularse la resolución impugnada y las liquidaciones de las que trae causa.

(Audiencia Nacional de 31 de enero de 2025, recurso n.º 709/2020)

### **Las salidas de fondos no justificadas de la sociedad del contribuyente hacia su entorno familiar se califica como liberalidad y el exceso de lo cuantificado en la sentencia civil como apropiación indebida debe imputarse al contribuyente en su IRPF**

*Aplicación e interpretación de las normas. Calificación.*

La Inspección constata la existencia de salidas de fondos no justificadas por el reclamante que tienen como destino a personas de su entorno familiar, presentado especial incidencia en el ejercicio 2011. El hecho de que dichos fondos monetarios acaben en poder de esas personas es asimilable a una liberalidad. La cuestión controvertida, tras la resolución del TEAC, se circunscribe a si es posible la imputación al recurrente, en su IRPF de 2011 de una liberalidad por importe de 691.884,26 euros (diferencia entre



933.584,26 euros sustraído y los 241.700 euros que constan en la condena civil de la sentencia del Juzgado de Primera Instancia 37 de Barcelona como retiradas de fondos no consentidas, por el padre del contribuyente). El recurrente sostiene que no se ha probado el animus donandi, pero como correctamente señala la contestación a la demanda, a efectos tributarios la salida de fondos de una sociedad sin causa que justifique esa salida de fondos, debe calificarse de liberalidad en la medida en que no existe reciprocidad en las prestaciones. No existe onerosidad en la salida de fondos, por lo que la calificación tributaria debe ser liberalidad. No existe correlación entre ingresos y gastos. El art.13 LGT da cobertura a la calificación que ha realizado la Administración, pues se trata de determinar la naturaleza jurídica de la transferencia de fondos a que nos venimos refiriendo. De los hechos que hizo constar la Inspección en la liquidación, se concluye la concurrencia del elemento subjetivo necesario para la imposición de la sanción que se confirma.

(Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2024, recurso n.º 697/2021)

### **La AN confirma la regulación respecto a la valoración de operaciones vinculadas entre el “Rubius” y su sociedad, pero anula la sanción ya que la discrepancia en el método de valoración no implica que la documentación sea incompleta**

*IRPF. Base imponible. Reglas especiales de valoración. Operaciones vinculadas. Servicios personalísimos.*

La regularización practicada por la Inspección consistió en la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas entre el recurrente - cuya actividad principal es la correspondiente al epígrafe del IAE 961.1 “Producción películas cinematográficas”, consistiendo en elaborar y subir videos a plataformas de difusión electrónica como Youtube - y la entidad de la que el recurrente es socio mayoritario y administrador solidario por otro, en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica del obligado tributario en 2016 mediante el método de estimación directa sin aplicar la modalidad simplificada, al haber superado el importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 2015 el importe de 600.000 €. De forma paralela, la Inspección de los Tributos desarrolló actuaciones de comprobación e investigación con la entidad mercantil, efectuando en sede de la sociedad la valoración de los servicios prestados por el obligado tributario a la sociedad vinculada, eliminando la deducibilidad de determinados gastos e incrementando la cifra declarada de ingresos en ambos periodos impositivos. La Inspección consideró que la retribución percibida por el recurrente de la sociedad no se corresponde con el valor de mercado de su aportación, por cuanto los servicios prestados por la sociedad a sus clientes se basan exclusivamente en la participación personalista del obligado tributario, imputando a la persona física los ingresos percibidos por la sociedad una vez deducidos los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos. Considera la Inspección que lo que hace el contribuyente es aplicar un 60% a los ingresos que figuran en las facturas relacionadas en el documento adjunto y que se relaciona con el canal de Youtube, pero ese porcentaje no cumple los requisitos de comparabilidad que establecen las directrices de la OCDE. El obligado tributario dice que para la valoración de los derechos de autor aplica el método del margen neto de conjunto de operaciones, cuando lo que está haciendo es aplicar el porcentaje del 85 %, pero este cálculo tampoco responde al método del margen neto del conjunto de operaciones. El único comparable independiente al que aluden en la documentación presentada, es los porcentajes establecidos de mutuo acuerdo entre distintas sociedades del recurrente, sin embargo, no se trata de operaciones idénticas o similares, pues estas empresas realizan otra actividad, muy distinta, a los servicios que presta el obligado tributario a la sociedad y, por tanto, tampoco nos sirve como comparable independiente idéntico o similar. En el caso que nos ocupa, los clientes de la sociedad no tienen ninguna vinculación con ella, siendo completamente independientes, por lo que no tiene sentido acudir a un método que usa ratios estadísticas para obtener un valor para unas operaciones que ya están regidas por el valor de mercado al tener lugar entre partes independientes, por lo que resulta más apropiado, a juicio de este Órgano, el método del precio libre comparable usado por la Inspección en el que las operaciones se desarrollan entre entidades independientes en circunstancias equiparables, como es el caso (los servicios artísticos y publicitarios que presta la sociedad a sus clientes son los mismos que presta el recurrente a la sociedad, pues tienen carácter personalísimo). Así las cosas, la falta de la documentación específica prevista en el art.16.4 c) Rgto IS, resultando incongruente el método del margen neto del conjunto de operaciones elegido por el contribuyente en relación con los cálculos utilizados para la determinación del valor de mercado, supone que la documentación aportada resulte incompleta, circunstancia constitutiva de la infracción tributaria recogida expresamente en el art.18.13 Ley IS. La Administración ha sancionado al recurrente por haber incumplido su obligación de documentación de las





operaciones vinculadas, sin embargo puede que se haya dado un nombre incorrecto al método, pero en la documentación aportada se explica claramente y al detalle qué porcentaje se aplica sobre qué ingresos, incluso desglosando, factura a factura en qué grupo estaban incluidas a efectos del cálculo del porcentaje que correspondía. De la argumentación del acuerdo sancionador solo se desprende una discrepancia de la Inspección con el método de valoración aplicado por el obligado tributario, el cual considera erróneo y ha motivado la regularización efectuada, pero una cosa es que en la documentación se aplique mal el método que se utiliza, en este caso el método del margen neto del conjunto de operaciones elegido por el obligado tributario, porque resulte incongruente en relación con los cálculos utilizados para la determinación del valor de mercado, y se realicen las correspondientes correcciones valorativas, y otra cosa distinta es que ello suponga que la documentación aportada sea incompleta por no haber identificado el método, como se considera en el acuerdo sancionador. Ello ha sido objeto de regularización en el acuerdo de liquidación en el que se ha determinado el valor de mercado de la operación vinculada, pero la Sala entiende que no concurre la infracción del artículo 18.13. 2º de la LIS, en los términos razonados por la Inspección.

(Audiencia Nacional de 30 de octubre de 2024, recurso n.º 2118/2021)

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

### Para determinar la ganancia patrimonial en el IRPF de la venta de criptomonedas no es aplicable el criterio de la DGT que identifica antigüedad y valor de adquisición de los “bitcoin”, sin distinguir en función de las diferentes casas de cambio

*IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas. Adquisición y venta de bitcoins y de ethers.*

La cuestión controvertida es si las criptomonedas, ya que no son títulos incluidos “ad nomen” en la relación de valores y participaciones pueden equiparse a los mismos en razón a la característica común a ellos de “valores homogéneos” que delimita el ámbito del art. 47.1 del Reglamento Foral del IRPF. La regularización de la Inspección señala que las criptomonedas tienen la naturaleza de activos homogéneos (un bitcoin es igual a otro bitcoin, y un ether es igual a otro ether); en consecuencia, al aplicar el método FIFO deben tenerse en cuenta todas las unidades poseídas y sus precios de adquisición, independientemente de que estén custodiadas en wallets particulares o depositadas en exchanges. Los recurrentes sostienen que las criptomonedas no tienen un mismo emisor (la creación de las criptomonedas es un sistema completamente descentralizado); por la forma en que se emiten (sistema blockchain) no proceden ni son el resultado de una misma operación financiera; tampoco conceden derechos u obligaciones que puedan ejercitar sus tenedores frente a un emisor y el sistema FIFO no es adecuado para la determinación de la ganancia o pérdida como, por ejemplo, el aplicado por la misma parte, esto es, el FIFO sobre operaciones realizadas en el mismo exchange; o el del precio medio ponderado de todos los criptoactivos adquiridos. Los demandantes han aplicado el método FIFO, pero individualizado para cada Exchange y, así, al igual que el Servicio de Inspección, los valores que se transmiten en primer lugar son los criptoactivos adquiridos primeramente (primera entrada, primera salida). La aplicación de uno u otro sistema de cálculo de la ganancia patrimonial gravada por la liquidación recurrida del IRPF; bien el general del art. 44.1 de la NF 4/2013 del IRPF, defendido por los recurrentes; bien el previsto por los arts. 47 de dicha norma y el 47.2 art. 47.1 del Reglamento Foral del IRPF, referido a las acciones y participaciones sociales, esto es, valores homogéneos que aplica la Administración, requiere la previa definición de la naturaleza jurídica de las criptomonedas adquiridas por los recurrentes en distintas casas de cambio (ex-change) cuya venta ha generado la ganancia de cuya estimación se trata. No puede establecerse una relación de equivalencia entre los valores homogéneos a que se refiere el art.47.1 del Reglamento Foral del IRPF y las criptomonedas, conforme requiere el principio de “reserva de ley”. No puede aplicarse el criterio expuesto en las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos y por la propia Hacienda Foral [Vid., Consultas DGT V1604/2018, de 11-06-2018, V0975/2022, de 4-05-2022, entre otras] que atiende para identificar la antigüedad y el correspondiente valor de adquisición de los “bitcoin” que se transmiten, sin distinguir en función de las diferentes casas de cambio en las que se hubieran realizado las operaciones. El criterio “FIFO” aplicado por los recurrentes en la autoliquidación del IRPF no







contradice su disconformidad con los fundamentos de la Resolución recurrida, ya que tal criterio no se ha aplicado con el alcance “global” defendido por la demandada para todas las operaciones con el mismo tipo de criptomonedas, sin distinción en función de las distintas casas de cambio en que se hayan realizado; sino a las operaciones efectuadas en cada uno de los exchanges de compra y venta; y en todo caso, esto es, aun de admitirse que la autoliquidación comporta el reconocimiento del carácter de valor homogéneo de las criptomonedas, aquella no puede revisarse mediante soluciones no amparadas por la normativa foral del Impuesto so capa de la difícil determinación (para los contribuyentes y no solo para la Administración tributaria) del valor de adquisición en el caso de venta parcial de monedas adquiridas en distintas casas y fechas; aparte de la conformidad o no de la liquidación recurrida con el art. 31 CE y vulneración de la doctrina sobre la llamada “opción a la inversa” [Vid., STS de 16 de noviembre de 2022, recurso n.º 89/2018, entre otras]. Por las razones expuestas y por no haber laguna en la Norma Foral 4/2013 que pueda integrarse con recurso al artículo 47.1 de su Reglamento, referido a valores no equiparables a las criptomonedas por las propias características de estas; amén de la falta de cobertura de tal regulación en la antedicha Norma Foral. Debido al carácter “novedoso” de la cuestión controvertida; el régimen de estimación de las ganancias derivadas de la venta de criptomonedas adquiridas en distintas casas de cambios y a la falta de regulación específica de esos títulos en la normativa foral del IRPF de aplicación al caso no se imponen costas a la Administración demandada.

(Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 9 de enero de 2025, recurso n.º 75/2024)

### **La Administración Foral no puede negar la deducibilidad de las cuotas de IVA ya que la Audiencia Provincial excluyó, expresamente, la existencia de una cadena de facturas emitidas con la finalidad de disminuir la carga tributaria**

*Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta. Interposición de un tercero. IVA. Deducciones. Prejudicialidad penal. Efecto vinculante de los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.*

La sentencia del Juzgado de lo Penal n.º 2 de Bilbao, confirmada por la Audiencia Provincial de Vizcaya ya señaló que la perspectiva tributaria y la penal no serían coincidentes. La resolución niega que los hechos enjuiciados constituyeran una cadena de facturas sin contenido económico real; o que hubiera anotaciones ficticias en la cuenta de pérdidas y ganancias, en los balances de situación o en los libros registro a efectos de IVA que servirían de soporte a las autoliquidaciones presentadas. De este modo, descarta que se haya cometido un delito de falsedad documental, así como un delito contable del art. 310 del Código Penal. La demanda considera que la inspección no podía entender que las sociedades vinculadas no intervenían en la realización de las operaciones documentadas en las facturas ya que tanto el Juzgado de lo Penal n.º 2 como la Audiencia Provincial entendieron que los trabajos se habían realizado por quien así lo había declarado y en la sentencia absolutoria se habría dejado claro que no habría anotaciones ficticias en los libros registro a efectos de IVA que sirvieron de soporte a las autoliquidaciones presentadas. Por consiguiente, la interesada considera que la administración no podría cuestionar la deducibilidad de las cuotas de IVA, en la medida en que las facturas emitidas tendrían un contenido económico real. Lo cierto es que la administración no desarrolla motivadamente cómo habría funcionado, para este tributo concreto, la supuesta utilización de una persona jurídica interpuesta. Lo que parece desprenderse es que la Diputación Foral considera que las sociedades vinculadas emitían sucesivas facturas que no siempre se correspondían con trabajos reales. De este modo, se generaría IVA soportado irreal, pero existe una sentencia penal firme absolutoria cuyo fundamento es que las facturas se correspondían con trabajos que realmente se habían llevado a cabo. Es más, la Audiencia Provincial excluyó, expresamente, la existencia de una cadena de facturas emitidas con la finalidad de disminuir la carga tributaria. Asimismo, se rechazó que se hubiera cometido un delito de falsedad documental o un delito de falsedad contable. De hecho, se afirmaba expresamente que las anotaciones recogidas en los libros a efectos de presentar las autoliquidaciones por el IVA se correspondían con la realidad. Partiendo de estos hechos (que, tal y como resulta de la STS de 14 de julio de 2023, recurso n.º 7409/2021, no podemos contradecir), no podemos asumir la regularización llevada a cabo por la Hacienda Foral, habida cuenta de que parte de la falsedad de unas facturas que ya se dieron por buenas en la vía penal. Debemos tener en cuenta que en esta se analizó la posibilidad de sancionar al administrador de la mercantil por, supuestamente, utilizar una sociedad interpuesta para disminuir su carga tributaria. Sin embargo, se descartó que se hubiera incurrido en ningún ilícito penal. Y no podemos ahora, en la vía administrativa, sancionar unos hechos que se declaró que no habían existido, por lo que se debe anular la resolución impugnada.

(Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 29 de noviembre de 2024, recurso n.º 340/2023)





## JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO –GUÍA–

### **El que un municipio de gran población carezca de Tribunal Económico-Administrativo Municipal genera indefensión y vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes**

*Procedimiento económico-administrativo. Recurso de reposición. Local. Objeto y naturaleza. Régimen de organización de los municipios de gran población.*

Se impugna la resolución del Ayuntamiento que desestima el recurso de reposición planteado frente a la resolución que inadmitió la solicitud de rectificación del IIVTNU y devolución de del importe de tres autoliquidaciones del IIVTNU (vivienda y dos plazas de garaje) al considerar que no es aplicable la inconstitucionalidad declarada por la STC 182/2021 al encontramos ante una situación consolidada. Se plantea la circunstancia de no tener constituido el Ayuntamiento el Tribunal Económico-Administrativo Municipal, estando obligado a ello por tratarse de un Ayuntamiento de los denominados “de gran población”. De modo que la ausencia de tal vía económico-administrativa genera indefensión y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, porque priva de uno de los remedios, previstos en la ley, para evitar el procedimiento contencioso y ahorrar costes e incertidumbre a los contribuyentes. Este motivo le basta a la Sala para estimar el recurso sin necesidad de incidir en el resto de motivos articulados en el mismo, ya que el Ayuntamiento tiene la obligación legal de constituir los órganos especiales a los que se refiere el art. 137 LBRL, y pese a que los mismos no existen, ha transcurrido el tiempo más que suficiente para ponerlos en funcionamiento. La resolución que pone fin a la vía administrativa ha sido dictada por un órgano manifiestamente incompetente y, el hecho de que el demandante no pueda acudir al órgano especial previsto en el art. 137 LBRL, atenta contra su derecho a la tutela judicial efectiva al impedirle que un órgano independiente de la Administración pueda conocer su recurso antes de acudir a la vía judicial.

(Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 23 de Madrid de 20 de mayo de 2024, recurso n.º 207/2023)