Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

Mayo 2025

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Índice

Derecho Tributario de la UE

FISCALIDAD DIRECTA

El TJUE establece que la normativa belga que da lugar a una tributación más gravosa para la sociedad matriz que recibe dividendos contraviene la Directiva Matriz- Filial /4

FISCALIDAD INDIRECTA

El TJUE limita la facultad de los Estados Miembros para dar de baja a contribuyentes en el registro del IVA /5

La venta de terrenos agrícolas para desarrollo residencial a través de un mandatario profesional constituye actividad económica sujeta a IVA, pudiendo ser sujeto pasivo la comunidad de bienes entre cónyuges copropietarios /6

PROCEDIMIENTO

El potencial responsable solidario debe poder impugnar los hechos y calificaciones de la deuda tributaria en el marco del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria /7

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD DIRECTA

IRPF

A efectos del IRPF, únicamente procede la deducción para evitar la doble imposición internacional respecto de los impuestos federales satisfechos en EEUU y no respecto de los impuestos estatales o locales exigidos en la medida en que estos últimos son deducibles en la propia declaración -federal- de EEUU /9

La inactividad prolongada tras el cese laboral provoca la exclusión del Régimen Beckham /10

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS se pronuncia sobre la sujeción al IVA de la disolución de la comunidad de bienes /11

Flexibilidad probatoria en la remisión de facturas rectificativas y compatibilidad del plazo para modificar la base imponible del IVA con el Derecho europeo /12

La Audiencia Nacional confirma que el *renting* con seguro a todo riesgo constituye una operación única sujeta a IVA /13

De los requisitos exigibles para considerar la existencia de un establecimiento permanente y denegar la devolución de cuotas de IVA soportadas a través del artículo 119 de la Ley del IVA /14

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Índice

PROCEDIMIENTO

La interpretación por el TS de la imprescriptibilidad contenida en el artículo 115 LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015, no es una cuestión cerrada /15

La imposibilidad de recurrir en el orden contencioso-administrativo las liquidaciones vinculadas a delito no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva /16

El TS se pronuncia sobre el principio de regularización íntegra frente a liquidaciones firmes derivadas de actas de conformidad en el ámbito del IVA /17

El principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental impide iniciar otra vía sancionadora cuando el primer acuerdo se anuló exclusivamente por vicios formales de la liquidación de la que traía causa /18

FISCALIDAD LOCAL

El Tribunal Supremo reconoce el derecho a ser indemnizado por el pago del IIVTNU, por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en un caso en que no se permitió al contribuyente acreditar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos /19

Un procedimiento urbanístico no puede sustituir al trámite tributario para la liquidación definitiva del ICIO /20

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Derecho Tributario de la UE

FISCALIDAD DIRECTA

El TJUE establece que la normativa belga que da lugar a una tributación más gravosa para la sociedad matriz que recibe dividendos contraviene la Directiva Matriz- Filial

Anna Comas i Margatir | Abogada

› Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2025, John Cockerrill SA, C-135/24 (ECLI:EU:C:2025:176)

Hechos

El TJUE resuelve una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia de Lieja (Bélgica) en el marco de un litigio entre la sociedad belga John Cockerill SA y el Estado belga respecto a la tributación de dividendos recibidos en el marco del régimen de consolidación fiscal belga (i.e., transferencia intragrupo).

En este sentido, la normativa belga establece un método de "inclusión-deducción" que incluye en un primer momento los dividendos en la base imponible de la sociedad matriz y después los deduce como renta gravada con carácter definitivo ("**RGD**"). Asimismo, la normativa belga prevé un régimen de consolidación fiscal (i.e., transferencia intragrupo) que permite la transferencia de beneficios imponibles entre empresas de un mismo grupo. La deducción de RGD no puede aplicarse sobre el importe de la transferencia intragrupo que se incluya en la base imponible de la sociedad beneficiaria de dicha transferencia. Sin embargo, podrá diferirse a ejercicios posteriores.

John Cockerill, una sociedad residente fiscal en Bélgica, recibió dividendos de sus filiales de Bélgica, de otros Estados miembros de la UE y de terceros países en 2019. Sin embargo, por haber recibido una transferencia intragrupo en el mismo ejercicio, no pudo aplicar la deducción RGD a todos los dividendos que cumplían con los requisitos pertinentes. La sociedad alegó que, de no haber percibido dichos dividendos, su base imponible habría sido negativa y no habría estado sujeta a tributación. La sociedad consideró que, al no permitir la deducción de la RGD del año en curso sobre la transferencia intragrupo recibida, se le estaba privando de una ventaja fiscal.

Razonamiento del TJUE

El TJUE concluye que la combinación de las anteriores normativas infringe la Directiva Matriz-Filial (2011/96/UE) (la "**Directiva**") por dar lugar a una tributación más gravosa para la sociedad matriz que se ha beneficiado de la transferencia intragrupo que aquella a la que habría estado sujeta si no se hubieran percibido dividendos o si dichos dividendos se hubieran excluido pura y simplemente de su base imponible. Por lo tanto, la actual normativa belga no estaría garantizando el principio de neutralidad, previsto en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva, respecto la distribución de beneficios por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro. En este sentido, el TJUE señala que es irrelevante que la deducción RGD pueda diferirse a ejercicios posteriores.

Por último, el TJUE aclara que la Directiva no es obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas de acuerdo con su artículo 1, apartado 4. Sin embargo, esta disposición no aplicaría en el caso concreto porque la normativa objeto de controversia no tiene como finalidad excluir de una ventaja fiscal los arreglos puramente artificiales cuyo fin sea acogerse indebidamente a la Directiva.

Comentario

En conclusión, la sentencia del TJUE pone de relieve que cualquier normativa nacional debe garantizar la neutralidad fiscal consagrado en la Directiva y profundiza en jurisprudencia anterior en la que ha dictaminado en el mismo sentido, como la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2019, Sr. Henrik Saugmandsgaard Øe contra el Estado belga, C-389/18 (ECLI:EU:C:2019:680).

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Derecho Tributario de la UE

FISCALIDAD INDIRECTA

El TJUE limita la facultad de los Estados Miembros para dar de baja a contribuyentes en el registro del IVA

Marta Núñez y Javier García | Socia y abogado

› Sentencia del TJUE de 3 de abril de 2025, Cityland EOOD, C-164/24 (ECLI:EU:C:2025:241)

El TJUE ha dictado una relevante sentencia que restringe significativamente la facultad de los Estados Miembros para dar de baja a contribuyentes en el registro del IVA. El caso se originó cuando una sociedad búlgara fue dada de baja por las autoridades tributarias de su país por "incumplimiento sistemático" de obligaciones fiscales al no abonar el IVA declarado correspondiente a cinco períodos impositivos. Un aspecto importante a destacar es que, durante el procedimiento, la sociedad argumentó que el IVA declarado, pero no pagado, procedía de facturas emitidas a favor de un cliente que eran objeto de un procedimiento judicial debido a que el mismo no había abonado el IVA que figuraba en ellas.

El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo (región de Bulgaria) planteó cuestión prejudicial sobre la compatibilidad de la normativa búlgara con el Derecho de la Unión y, en particular, sobre si la normativa europea y los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad permiten la exclusión de sujetos pasivos del sistema del IVA por infracciones formales, sin considerar aspectos tales como la duración y el momento de la infracción o la naturaleza de la misma.

En su análisis, el TJUE reconoce que, aunque los artículos 214 y 273 de la Directiva del IVA no autorizan expresamente la baja en el registro del IVA como medida general, los Estados miembros tienen cierto margen para adoptar medidas que garanticen la correcta recaudación y prevengan el fraude fiscal. Sin embargo, este margen debe ejercerse respetando los principios fundamentales del Derecho europeo, particularmente los de proporcionalidad, neutralidad fiscal y seguridad jurídica. Así, apoyándose en jurisprudencia consolidada (sentencias Ablessio C-527/11, Promexor Trade C-358/20 y Slovenské Energetické Strojárne C-746/22), el TJUE reitera que las autoridades tributarias están obligadas a "*proceder a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes*" (apartado 48) antes de adoptar una decisión de tal magnitud.

La sentencia subraya que la baja en el registro del IVA constituye una sanción particularmente severa, ya que en la práctica puede equivaler a una prohibición temporal o permanente de ejercer actividad económica, que disuade a potenciales clientes de realizar operaciones con un sujeto no registrado.

En consecuencia, el TJUE declara que los artículos 213, 214 y 273 de la Directiva del IVA, así como los principios generales de seguridad jurídica y proporcionalidad, se oponen a normativas nacionales que permiten dar de baja en el registro del IVA a sujetos pasivos sin analizar individualmente la naturaleza de las infracciones cometidas y su conducta específica. Esta sentencia obliga a las administraciones tributarias a realizar evaluaciones personalizadas y exhaustivas antes de imponer una sanción tan grave, respetando además el derecho a una buena administración.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

La venta de terrenos agrícolas para desarrollo residencial a través de un mandatario profesional constituye actividad económica sujeta a IVA, pudiendo ser sujeto pasivo la comunidad de bienes entre cónyuges copropietarios

Marta Núñez y Maddalen Aguirre | Socia y Abogada

› Sentencia del TJUE de 3 de abril de 2025, E.T., C-213/24 (ECLI:EU:C:2025:238)

El TJUE ha emitido una sentencia relevante en el asunto C-213/24, clarificando quién debe considerarse sujeto pasivo del IVA en la venta de terrenos que inicialmente formaban parte del patrimonio personal de un matrimonio. En su fallo del 3 de abril de 2025, el Tribunal responde a dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia) sobre la aplicación del artículo 9.1, de la Directiva de IVA.

El caso objeto de análisis se centra en una pareja de cónyuges que vendieron terrenos agrícolas que habían adquirido en 1989 mediante una transmisión gratuita y que formaban parte de su comunidad legal de gananciales. Para llevar a cabo la venta, celebraron un contrato de mandato con un operador profesional que realizó diversas gestiones para la comercialización, como la división del terreno en parcelas, la modificación de su clasificación de suelo rústico a urbanizable, y la dotación de servicios públicos, entre otras.

Teniendo en cuenta lo antecedentes expuestos, el Tribunal concluye que puede considerarse sujeto pasivo del IVA a una persona que vende un terreno de su patrimonio personal cuando encomienda la preparación de la venta a un operador profesional que realiza gestiones activas de comercialización similares a las empleadas por un fabricante, comerciante o prestador de servicios. Así, el TJUE subraya que tales iniciativas no forman parte del marco habitual de gestión de un patrimonio personal, sino que constituyen una actividad económica a efectos del IVA.

En este sentido, el TJUE establece que el hecho de que los terrenos fueran inicialmente adquiridos para satisfacer necesidades personales no excluye que su posterior venta pueda calificarse como ejercicio de una actividad económica. Asimismo, el Tribunal aclara que, aunque el mandatario asume parte del riesgo económico vinculado a la comercialización, el riesgo final recae sobre los mandantes, lo que confirma su condición de sujetos pasivos que actúan con carácter independiente.

Finalmente, el Tribunal responde a la cuestión de quién debe considerarse sujeto pasivo en caso de matrimonio en régimen de gananciales, indicando que la Directiva del IVA no se opone a que se considere como tal a la comunidad legal formada por los cónyuges copropietarios, siempre que ambos actúen conjuntamente frente a terceros en la operación de venta y que dicha comunidad asuma el riesgo económico ligado al ejercicio de esa actividad.

En resumen, esta sentencia aporta claridad sobre la sujeción al IVA de las ventas de terrenos realizadas con la intervención de mandatarios profesionales y sobre la tributación en casos de bienes en comunidad de gananciales. El fallo destaca la importancia de analizar quién soporta efectivamente el riesgo económico y cómo se presentan los vendedores frente a terceros para determinar correctamente el sujeto pasivo del impuesto.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Derecho Tributario de la UE

PROCEDIMIENTO

El potencial responsable solidario debe poder impugnar los hechos y calificaciones de la deuda tributaria en el marco del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria

José Suárez y Ángela Pérez | Socio y abogada

› Sentencia del TJUE de 30 de abril de 2025, P.K., C-278/24 (ECLI:EU:C:2025:299)

Es conforme a la Directiva del IVA que los estados miembros establezcan mecanismos de responsabilidad solidaria de las deudas de IVA a los efectos de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre y cuando se respeten los principios generales del Derecho de la Unión, en particular el derecho a la defensa establecido en el artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La cuestión objeto de litigio analizada por el TJUE, en su sentencia de 30 de abril de 2025, consiste, en esencia, en determinar las garantías de procedimiento que deben otorgarse 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 de la referida sociedad.

En el caso objeto de litigio, las autoridades tributarias polacas denegaron al administrador de una sociedad polaca la solicitud dirigida a obtener la calidad de parte en un procedimiento de liquidación tributaria iniciado contra la sociedad y relativo a las declaraciones del IVA de los periodos en los que había desempeñado las funciones de administración de la sociedad. Y ello a pesar de que el administrador podía resultar personalmente responsable de las deudas impagadas de la sociedad.

Según la práctica reiterada de la Administración tributaria polaca, la responsabilidad solidaria de un tercero requiere de la incoación de dos procedimientos distintos:

i) Procedimiento de liquidación con el fin de determinar la deuda tributaria, del que solo puede ser parte el deudor principal; y

ii) Procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria a un tercero, que tiene lugar cuando el deudor principal no satisface la deuda y la ejecución forzosa resulta infructuosa.

Así, la problemática radica en que, bajo el derecho polaco, no se considera que el antiguo administrador de la sociedad tenga un interés jurídico en ser parte del procedimiento de liquidación seguido contra la sociedad. En consecuencia, no se permite al administrador formar parte del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria de cuyo pago puede resultar responsable, y tampoco se prevé que, en el marco del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria, pueda impugnar la referida liquidación.

El TJUE recuerda que, según reiterada jurisprudencia, el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación a aquellos casos en los que la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. Conforme a este principio, debe permitirse a los destinatarios de resoluciones que afecten significativamente a sus intereses conocer los elementos de prueba sobre los que se basa la Administración para adoptar una decisión que les concierne de tal manera que puedan impugnar las apreciaciones de hecho y calificaciones jurídicas en el curso de su procedimiento.

Así pues, el TJUE considera contrario al contenido esencial del derecho a la defesa que el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria polaco no permita impugnar el importe de la deuda, toda vez que su objeto queda limitado a establecer si se cumplen los requisitos para que pueda reclamarse a un tercero una deuda tributaria previamente determinada.

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento

Derecho Tributario Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local

Por todo ello, el TJUE concluye que si bien no es contrario al Derecho de la Unión que el tercero no pueda formar parte del procedimiento de liquidación de la sociedad sí debe poder, en el marco del procedimiento para la exigencia de su responsabilidad solidaria, impugnar las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación para la determinación de la deuda tributaria.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD DIRECTA

IRPF

A efectos del IRPF, únicamente procede la deducción para evitar la doble imposición internacional respecto de los impuestos federales satisfechos en EEUU y no respecto de los impuestos estatales o locales exigidos en la medida en que estos últimos son deducibles en la propia declaración -federal- de EEUU

Ángel Gil y Josep Farré | Abogados

› Resolución del TEAR de Madrid de 28 de enero de 2025 (R.G. 28/04229/2024)

El TEAR de Madrid analiza un supuesto en el que la reclamante presentó autoliquidación del IRPF del ejercicio 2022, en la que resultaba una cantidad a devolver como consecuencia de incluir una deducción para evitar la doble imposición internacional por las rentas obtenidas y gravadas en otros países de fuera de la UE (entre otros, EEUU).

En este sentido, se notifica a la reclamante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada para comprobar la correcta declaración de la deducción para evitar la doble imposición internacional y su importe consignado, el cual finaliza con la notificación de una resolución con liquidación provisional en la que la AEAT minora el importe de la deducción aplicada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del IRPF.

Disconforme con la resolución, la reclamante interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid. En la vía económico-administrativa, entre otros argumentos que no son objeto de análisis en el presente resumen, se solicita al Tribunal Económico-Administrativo que resuelva sobre (i) si los impuestos estatales liquidados en EEUU son un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF español a efectos del artículo 2 del CDI suscrito entre España y EEUU para la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional; y (ii) si ha existido o no vulneración de la doctrina de los actos propios así como del principio de confianza legítima por parte de la Administración al cuestionar la documentación aportada -para acreditar la deducción aplicada- cuando la misma ha sido adverada en otros procedimientos seguidos ante la propia Administración.

En relación con la primera cuestión, la reclamante sostiene que, al margen de lo sentado en el CDI suscrito entre España y EEUU, debe aplicarse la normativa interna española, entendiendo que el hecho de que dichos impuestos no estén expresamente incluidos en el ámbito del convenio no impide su deducibilidad conforme a la legislación doméstica.

No obstante, para resolver esta cuestión, el TEAR de Madrid se remite a la normativa aplicable del impuesto sobre la renta en EEUU, concretamente a la sección 164 del Código de Rentas Internas ("*Internal Revenue Code*"), donde se establecen las reglas para la deducción de los impuestos estatales y locales satisfechos en la declaración de impuestos federal. En línea con lo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo entiende que dichos impuestos estatales y locales (distintos del federal) satisfechos no deben ser tenidos en cuenta a efectos de aplicar la deducción por doble imposición internacional ya que, de lo contrario, se estaría permitiendo una doble deducción por dichos impuestos (*i.e.*, tanto en EEUU, en la declaración federal, como en España mediante la aplicación de deducción para evitar la doble imposición internacional).

Para resolver la segunda cuestión, el TEAR de Madrid se remite a la doctrina sentada por el TS en numerosas sentencias (entre otras, las sentencias de 16 de febrero de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:487- y de 9 de marzo de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:952) en las que se determina que la Administración puede apartarse del criterio seguido si, posteriormente, lo considera incorrecto, justificándose adecuadamente el motivo por el que se aparta del precedente

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

administrativo. En consecuencia, el Tribunal confirma la regularización y entiende que no se ha infringido la doctrina de los actos propios ni el principio de confianza legítima.

Y, por tanto, en síntesis, únicamente procede la deducción para evitar la doble imposición internacional, a efectos del IRPF, de los impuestos federales satisfechos en EEUU y nunca de los impuestos locales o estatales satisfechos en dicha jurisdicción.

La inactividad prolongada tras el cese laboral provoca la exclusión del Régimen Beckham

Alejandra Flores González | Abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V0128-25 de 12 de febrero de 2025

El consultante es miembro del Consejo de Administración y uno de los fundadores de una compañía constituida en Inglaterra y Gales. En 2022, el consultante suscribió un contrato laboral ordinario con una sociedad española perteneciente al grupo y comunicó su opción por el régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF -popularmente conocido como Régimen Beckham-.

Según traslada el consultante, el grupo está llevando a cabo un conjunto de operaciones de reestructuración que tendrán como resultado que este se desvincule del grupo, por lo que dejará de ser miembro de su Consejo de Administración y finalizará su relación laboral con la sociedad española. Tras la finalización de dicha relación laboral, regirá un pacto de no competencia y no captación post-contractual, con una duración de 24 meses. Durante este período, el consultante recibirá una contraprestación bruta anual por cada año de vigencia de las obligaciones de no competencia y no captación post-contractual, que se le abonará en 12 mensualidades del mismo importe.

El consultante plantea si la inactividad derivada del pacto de no competencia supone o no la exclusión del Régimen Beckham.

Pues bien, comienza la DGT recordando que, de acuerdo con el artículo 118.1 del Reglamento del IRPF, el contribuyente que haya optado por la aplicación del régimen especial del artículo 93 de la Ley del IRPF y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumpla alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedará excluido de dicho régimen, con efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

Señala que la DGT que ya se ha pronunciado en otras ocasiones sobre las situaciones de desempleo o inactividad transitorias, como por ejemplo en la consulta V0432-17, estableciendo que no suponen necesariamente la exclusión del régimen. Sin embargo, en el caso ahora analizado, si durante el periodo de vigencia del pacto de no competencia el contribuyente no presta servicios a ninguna entidad, esto es, si al cese de la relación laboral le sigue un período de inactividad de 2 años, establece la DGT que se produciría la exclusión del régimen especial.

No obstante, concluye la DGT que, si el consultante simultaneara las retribuciones correspondientes al pacto de no competencia con el inicio de una nueva relación, laboral o de administrador, en que se cumplieran asimismo los requisitos establecidos en el artículo 93 de la Ley del IRPF, no se produciría su exclusión del régimen especial.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS se pronuncia sobre la sujeción al IVA de la disolución de la comunidad de bienes

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:1660)

En el ejercicio 2007, en el marco de la disolución de una entidad y la adjudicación a sus socios de los bienes, se indicó en documento público que la adjudicación de los bienes inmuebles (plazas de garaje) se realizó en favor de los socios con repercusión del tipo impositivo general del IVA, renunciando la entidad transmitente a la exención del IVA en virtud de lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 20 de la Ley del IVA, puesto que los socios, constituidos en una comunidad de bienes, cumplían los requisitos para tal renuncia al tener la comunidad de bienes la condición de sujeto pasivo del IVA actuando en el ejercicio de sus actividades empresariales y teniendo derecho a la deducción total de las cuotas soportadas por sus adquisiciones.

El mismo día, se firmó con otra entidad un contrato de arrendamiento para uso distinto de vivienda, mediante el que se alquilan las plazas de garaje. No obstante, entre 2007 y 2009, se enajenaron una parte importante de las plazas de aparcamiento, lo que motivó la correspondiente regularización por aplicación del régimen de deducciones de bienes de inversión.

Finalmente, en el ejercicio 2010, los tres comuneros acordaron la extinción del condominio que ostentaban con la atribución, a cada uno de ellos, de las correspondientes partes indivisas que dan derecho al uso y disfrute exclusivo de determinados cuartos trasteros y plazas de garaje, por importe de 266.667 euros por comunero.

En este contexto, la Administración tributaria emitió acuerdos de liquidación a la comunidad de bienes, al considerar que la extinción del condominio y la adjudicación como entrega de bienes a los anteriores comuneros sujeta pero exenta del IVA debía conllevar la regularización de inversiones aquí recurrida. En definitiva, la Administración tributaria considera que la extinción del condominio y la adjudicación de las participaciones indivisas por disolución de la comunidad de bienes se califican como entregas de bienes sujetas y exentas conforme a los artículos número 8 y 20 de la Ley del IVA, procediendo a la regularización de las cuotas de IVA soportadas.

El TS ha abordado el análisis de (i) determinar si las adjudicaciones de bienes realizadas con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes constituyen entregas de bienes sujetas al IVA, aunque la actividad económica se siga desarrollando por los comuneros, y (ii) si los bienes adjudicados son suficientes para constituir una unidad económica autónoma.

El TS, de un análisis de la jurisprudencia emanada del TJUE y del artículo 18.c) de la Directiva del IVA, ha concluido que, en caso de cesación de su actividad económica, la tenencia de bienes por un sujeto pasivo podrá asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, siempre y cuando dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición. Con ello, lo que se pretende evitar es que bienes que han dado derecho a la deducción en el momento de la adquisición sean objeto de consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad empresarial.

Por otro lado, el TS concluye que no cabe el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.1.º de la Ley del IVA puesto que para que una transmisión quede no sujeta al IVA deben concurrir los siguientes requisitos: (i) que los elementos transmitidos estén afectos a una actividad económica en sede del transmitente y (ii) que los elementos transmitidos sean susceptibles de desarrollar una actividad económica por sus propios medios.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

En otras palabras, para que una transmisión de bienes inmuebles arrendados quede no sujeta al IVA, se requiere que estos vayan acompañados de una estructura organizativa de factores de producción. No concurriendo en este supuesto.

Cabe señalar que sobre este pronunciamiento pesa un Voto particular. A este respecto, el magistrado disidente, si bien concuerda con que la disolución de la comunidad de bienes constituye una entrega de bienes en el sentido jurídico-tributario de la Ley del IVA, discrepa sobre la no aplicación del artículo 7.1.º de la Ley del IVA, al entender que no se ha aplicado correctamente la jurisprudencia emanada del TJUE y que, además, esta sentencia se aparta de la doctrina del propio TS sobre la noción de unidad económica autónoma.

Flexibilidad probatoria en la remisión de facturas rectificativas y compatibilidad del plazo para modificar la base imponible del IVA con el Derecho europeo

Marta Núñez y Pilar Martí | Socia y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:1614)

El artículo 80.Tres y Cuatro de la Ley del IVA recoge los supuestos en virtud de los cuales es posible modificar la base imponible del IVA con posterioridad al devengo del impuesto. Ante la situación de impago del deudor y, bajo determinados requisitos formales y materiales, la Ley del IVA establece un mecanismo de recuperación de las cuotas de IVA debidamente repercutidas e ingresadas a la Administración Tributaria, con el fin de garantizar la neutralidad del impuesto.

Por un lado, el artículo 80.Tres de la Ley del IVA, establece que es posible modificar la base imponible cuando, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. Por otro lado, el artículo 80.Cuatro establece la posibilidad modificar la base imponible cuando el crédito sea total o parcialmente incobrable. Ambos supuestos exigen, entre otros, la obligación de emitir factura rectificativa de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 del Reglamento del IVA.

En ese sentido, el TS analiza (i) si la remisión de facturas rectificativas exige siempre un medio que acredite fehacientemente el envío y contenido, o si pueden acreditarse por otros medios de prueba; y (ii) si el plazo establecido para modificar la base imponible de créditos incobrables (un año y tres meses desde el devengo) es proporcional según los principios de equivalencia y efectividad del Derecho europeo.

Respecto del requisito formal de remisión de la factura rectificativa, el TS ha fijado como doctrina que la remisión de la factura rectificativa como requisito para modificar la base imponible no exige en todo caso un medio de remisión que acredite fehacientemente el envío y contenido (*i.e.*, burofax), siendo posible acreditar tales extremos por otros medios de prueba. Así, el TS considera que esta remisión no es un mero requisito formal sino esencial y sustancial para la eficacia de las facturas rectificativas, ya que garantiza la neutralidad del impuesto: la cuota repercutida que minora el acreedor debe ser regularizada como menor cuota deducible por el deudor. De lo contrario, no quedaría acreditada la obligación del deudor de rectificar las cuotas deducidas, lo que supondría una quiebra del principio de neutralidad.

Respecto al plazo para modificar la base imponible, el TS ha establecido que el plazo de un año y tres meses desde el devengo para modificar la base imponible del IVA por créditos incobrables, previsto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, es conforme a Derecho europeo y a los principios de efectividad, neutralidad y proporcionalidad. Ello, con base en la libertad del legislador para el establecer el inicio del cómputo del plazo para la modificación de la base imponible.

En definitiva, si bien el TS flexibiliza los medios probatorios por los cuales es posible acreditar la remisión de factura rectificativa, reafirma la exigencia sustancial de que dicha remisión efectivamente se produzca y confirma la validez de los plazos establecidos en la Ley del IVA para la modificación de la base imponible del IVA.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

La Audiencia Nacional confirma que el *renting* con seguro a todo riesgo constituye una operación única sujeta a IVA

Arturo Parellada y Marc Barroso | Abogados

› Sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de abril de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:1772), 2 de abril de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:1625) y 19 de marzo de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:1621)

La AN ha reiterado y consolidado, a través de las sentencias que son objeto de este comentario, el tratamiento fiscal aplicable en relación con la deducción del IVA soportado por los servicios de reparación de vehículos siniestrados, cubiertos por seguros a todo riesgo incluidos en contratos de *renting*.

El objeto de los litigios consistía en determinar si, en el marco de un contrato de *renting*, en el que se integran prestaciones accesorias al arrendamiento (como el mantenimiento, la sustitución de neumáticos, la gestión de multas, la reparación de daños, o el seguro a todo riesgo), nos encontramos ante: (i) una única operación sujeta al IVA (como sostienen los recurrentes), o (ii) dos operaciones autónomas y diferenciadas: el arrendamiento de vehículos (sujeto y no exento de IVA) y la actividad aseguradora (sujeta y exenta según el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA), tesis defendida por la Administración tributaria y el TEAC.

En particular, las partes recurrentes solicitaban la deducibilidad del IVA soportado en las facturas de reparación emitidas por talleres mecánicos por siniestros cubiertos por seguros a todo riesgo.

Para la Inspección y el TEAC, la empresa de *renting* actúa bien (a) como tomadora de un seguro a favor del arrendatario (actividad exenta, art. 20.Uno.16º Ley del IVA), o bien, (b) como intermediaria en nombre del cliente final, siendo este el verdadero tomador del seguro por lo que los pagos a los talleres se considerarían suplidos no deducibles (art. 78.Tres.3º LIVA). Por tanto, tanto la Inspección como el TEAC niegan el derecho a la deducción del IVA soportado por considerar que la prestación de seguros queda fuera del ámbito imponible del impuesto o está exenta, lo que imposibilita la deducción según el artículo 94 Ley del IVA.

En este contexto, la AN concluye que no puede disociarse el seguro a todo riesgo del resto de prestaciones del *renting*, entre ellas la reparación de daños, ya que todas ellas configuran un servicio económico unitario, cuya finalidad principal es proporcionar al cliente el uso operativo de un vehículo en condiciones de seguridad, mantenimiento y cobertura de riesgos. Desde esta perspectiva, el seguro no tiene una finalidad autónoma, sino que es instrumental al objeto económico principal: el arrendamiento. En consecuencia, se trata de una prestación accesoria, que debe seguir el mismo tratamiento fiscal que el arrendamiento, es decir, operación sujeta y no exenta de IVA.

La Audiencia fundamenta su análisis en (i) la jurisprudencia del TS (STS de 12 y 26 de mayo de 2011, ECLI:ES:TS:2011:3304 y ECLI:ES:TS:2011:3828, respectivamente) que ya calificó el *renting* como una prestación compleja, que incluye el seguro como servicio instrumental, y (ii) la jurisprudencia del TJUE, según la cual, cuando una operación se compone de distintos elementos estrechamente vinculados desde el punto de vista económico, y cuya separación desnaturalizaría la esencia de la transacción, debe calificarse como una operación única. Esto se aplica incluso cuando el cliente tiene, teóricamente, cierta capacidad de elección sobre los elementos contratados, ya que lo determinante es la percepción económica global del servicio por parte del consumidor medio.

En este sentido, la AN puntualiza que, aunque el seguro esté formalmente a nombre del cliente, ello no impide que económicamente forme parte del paquete de servicios contratados, sin que esa estructura implique una verdadera actividad aseguradora por parte de la empresa de *renting*.

En consecuencia, la AN concluye que procedía la deducción como IVA soportado de las cuotas correspondientes a la facturación por las reparaciones de daños cubiertos por los seguros a todo riesgo en los términos del art. 94.Uno.1º.a) LIVA

Finalmente, en el marco de este análisis, la AN enfatiza el principio de regularización íntegra, que impone a la Administración tributaria la obligación de

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento

Derecho Tributario Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local

valorar exhaustivamente todos los elementos constitutivos de la operación para determinar su correcta calificación fiscal. En consecuencia, no resulta suficiente descartar la existencia de un ingreso indebido; en caso de que se constate una repercusión improcedente de cuotas a un sujeto distinto del tomador del seguro, corresponde a la Administración verificar el derecho del contribuyente a la devolución del IVA soportado, en estricta observancia del principio jurisprudencial de regularización íntegra.

Estas resoluciones suponen un giro relevante respecto al criterio seguido hasta ahora por la Administración tributaria y el TEAC, que consideraban que los servicios de seguro (o autoseguro) ofrecidos junto al arrendamiento eran prestaciones independientes y exentas del IVA.

De los requisitos exigibles para considerar la existencia de un establecimiento permanente y denegar la devolución de cuotas de IVA soportadas a través del artículo 119 de la Ley del IVA

Sergi Aguilar | Abogado

› Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2025 (R.G. 01074/2023)

La resolución objeto de análisis versa sobre la posibilidad de solicitar la devolución de las cuotas del IVA soportadas por un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del IVA (**"TAI"**) con arreglo a lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

En este sentido, para que proceda la devolución de las cuotas soportadas conforme al artículo 119 de la Ley del IVA, es necesario que el solicitante no esté establecido en el TAI o que, aun siendo titular de un establecimiento permanente en él, no realice entregas de bienes o prestaciones de servicios desde dicho EP.

La Administración considera que no procede acordar la devolución de las cuotas ingresadas, puesto que, de conformidad con el artículo 69.Tres.2º.c) de la Ley del IVA, se entendería que había un EP en el TAI en la medida en que se realizaron obras para otra entidad con una duración superior a doce meses. Además, la Administración entendía que la recurrente disponía de los medios humanos y materiales necesarios para contar con un EP en el TAI por medio de una de sus entidades vinculadas.

Por su parte, el TEAC recuerda que la jurisprudencia no exige que, para disponer de un EP, se cuente con medios humanos y materiales estrictamente propios, permitiendo considerar medios ajenos como propios. No obstante, la resolución cita pronunciamientos del TJUE que establecen que, para considerar medios humanos y materiales ajenos como propios, el prestador de servicios debe dejar de ser responsable de esos medios y de prestar servicios por su cuenta y riesgo.

El TEAC puntualiza que ni la mera existencia de una filial en el TAI ni el hecho de que ambas sociedades pertenezcan a un mismo grupo empresarial bastan para calificar la existencia de un EP, debiéndose realizar dicha calificación a la luz de la realidad económica y mercantil. Entiende, que la vinculación entre sociedades no supone que los medios humanos y materiales del prestador de servicios se conviertan en propios de la entidad recurrente no residente.

Concluye el TEAC que, al no haberse probado que la filial española de la recurrente haya dejado de ser responsable de sus propios medios ni de prestar servicios por cuenta propia, resulta procedente la devolución de las cuotas ingresadas por la entidad recurrente no residente, en virtud del artículo 119 de la LIVA.

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento

Derecho Tributario Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local

PROCEDIMIENTO

La interpretación por el TS de la imprescriptibilidad contenida en el artículo 115 LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015, no es una cuestión cerrada

Clara Jiménez | Socia

› Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:1439)

Esta sentencia reitera el criterio mantenido por el TS en su sentencia de 11 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1583) comentada en nuestra Newsletter de abril de 2024 (ver aquí).

La sentencia a la que ahora nos referimos resuelve exactamente en el mismo sentido que aquella, dada entre otras circunstancias, la identidad objetiva y subjetiva de los casos enjuiciados (era el mismo contribuyente si bien se enjuiciaba un ejercicio distinto).

El TS parte de la consideración, ya recogida en su sentencia de 2024, de que la redacción dada al artículo 115 de la LGT por la Ley 34/2015, junto con la disposición transitoria única de dicha norma y la redacción que la misma da también al artículo 66 bis de la LGT, configuran la imprescriptibilidad de la facultad de comprobación por la Administración tributaria de hechos imponibles y circunstancias de cualesquiera ejercicios previos (prescritos o no) para la liquidación de años no prescritos. La razón es que dichas modificaciones configuran como fecha de referencia para aplicar la doctrina de la imprescriptibilidad, no la fecha de realización del hecho imponible comprobado, sino la de inicio de la comprobación.

El interés de esta sentencia no es pues en sí mismo su contenido, puesto que además se limita a reproducir en su Fundamento de Derecho Segundo gran parte de la STS de 11 de marzo de 2024, sino la existencia de un voto particular concurrente del magistrado ponente, el Excmo. Sr. Navarro Sanchís. Es ese voto particular el que presenta interés para su comentario.

Este magistrado no estuvo presente en la votación de la sentencia de 11 de marzo y, aunque comparte la sentencia de la que ahora es ponente y que coincide con aquella, considera que su voto particular de carácter concurrente le permite exponer algunas "*dudas*" respecto de cuestiones que la sentencia de 2024 considera "*certezas*". Es una situación poco habitual que el magistrado justifica por la necesidad de explicar "*ciertos pormenores, dudas o enfoques que, sin ser esenciales para el fallo dictado, no deben quedar en el tintero, pues sin ellos no todo habría quedado dicho, no todo lo necesario habría sido expresado*".

Es obvio que estamos ante un fino ejercicio de *ars bene dicendi*, que no tenemos claro que solo persiga la explicación de esos pormenores o enfoques, sino que quizás también actúa como mecanismo para identificar futuros puntos en los que la aplicación del artículo 115 de la LGT (y en general lo que con la imprescriptibilidad tenga que ver) puede que no sean pacíficos en el seno de la Sección Segunda a pesar de lo rotundo de las sentencias referidas.

El voto particular enfoca brillantemente el problema al señalar que la imprescriptibilidad "*da preferencia absoluta al valor de la justicia frente al de seguridad jurídica*". Ese es el punto clave del que parte la reflexión contenida en el voto particular concurrente, y es que el magistrado que lo redacta no comparte esa preferencia absoluta. A partir de ahí, y admitiendo que el artículo 115 en la redacción vigente comporta el resultado de imprescriptibilidad en el caso concreto de la sentencia, pone de manifiesto su falta de alineamiento con la rotundidad con la que la sentencia concluye que respecto del mismo solo cabe una interpretación puramente gramatical o literal, y en concreto manifiesta sus dudas respecto de tres cuestiones:

- Si bien se reconoce que la literalidad del apartado 2 de la disposición transitoria única ampara la imprescriptibilidad del caso enjuiciado, el magistrado discrepa de la extensión material virtualmente ilimitada del precepto "*que desactiva la operatividad del principio de seguridad jurídica*".

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento

Derecho Tributario Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local

- La sentencia, al reproducir la sentencia de 11 de marzo de 2024, hace suya la siguiente frase: "*La Sala no alberga dudas sobre la constitucionalidad de la norma que le hagan considerar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad*". Pues bien, a este respecto, el voto particular concurrente, plantea dudas acerca del carácter absoluto de tal afirmación, señalando que el mismo "*no alcanza a traspasar los limitados contornos del presente recurso, es decir no podemos afirmar que la norma se ajusta a todo trance a la Constitución*".

  En otras palabras, que en opinión del Sr. Navarro Sanchís, no es descartable de manera absoluta el planteamiento de futuras cuestiones de inconstitucionalidad a este respecto.

- Por último, no se comparte la recepción que la sentencia hace de la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19 relativa al modelo 720, que en opinión del magistrado autor del voto, "*no era ajena al caso*". De dicha sentencia es muy importante la invocación que el TJUE hace a que la imprescriptibilidad incondicional es contraria al Derecho de la Unión.

A lo largo del voto particular concurrente se aprecia continuamente la tensión entre lo dos principios jurídicos afectados, justicia y seguridad jurídica, considerando el magistrado autor del mismo que "*no parece atemperado a Derecho que la jurisprudencia acoja una versión rígidamente literal de la norma, in malam partem, sin someterla a cierto test de ponderación necesaria*".

La circunstancia de que la norma no señale un momento concreto como límite a la imprescriptibilidad no significa según el Sr. Navarro Sanchís "*que el retorno al pasado sea libérrimo y no conozca límites estrictamente jurídicos, como sucedería, obvio es, de colisionar con otros derechos subjetivos también dignos y merecedores de protección*".

Concluye el magistrado señalando que había dos posibilidades para resolver las dudas que él mantiene (y no la Sala) y que ninguna se ha considerado en la sentencia: el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, o (como "*mejor alternativa*"), "*la adopción de una interpretación conforme a la Constitución del precepto, correctora de la literalidad, que diera la necesaria primacía al principio de seguridad jurídica, al derecho de defensa y a la limitación estructural que debe definir el ejercicio de cualquier potestad administrativa*".

En nuestra opinión y junto al interesante ejercicio intelectual que el voto particular contiene para, respetando el sentido de la sentencia, disentir de lo que podríamos llamar el "*tono*" de la misma (y algo más en nuestra opinión), creemos que evidencia una posición muy coherente del magistrado autor del mismo, posición que evidencia que la aplicación del artículo 115 de la LGT no es una cuestión cerrada y que, por ejemplo, y entre otras posibilidades, cuando una extensión ilimitada en el tiempo pudiera vulnerar el derecho a la defensa de la parte afectada justamente por ese transcurso del tiempo (porque por ejemplo sea más difícil aportar pruebas por el contribuyente), no está clara que el criterio de la sentencia comentada fuera aplicado, o al menos, no por unanimidad.

La imposibilidad de recurrir en el orden contencioso-administrativo las liquidaciones vinculadas a delito no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva

Daniel Olábarri | Counsel

› Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:1166) y de 17 de marzo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:1164)

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introdujo destacadas reformas en la LGT, incluyendo la adición de un nuevo Título VI que regula las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

De acuerdo con lo establecido en dicho Título VI, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, deberá dictar una liquidación administrativa y remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, a fin de que se inicie el correspondiente procedimiento de orden penal para dilucidar si,

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento

Derecho Tributario Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local

efectivamente, el obligado tributario ha cometido un delito contra la Hacienda Pública.

En relación con esa liquidación administrativa vinculada a delito, el artículo 254.1 de la LGT establece que la misma no es recurrible en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal. Asimismo, la Disposición Adicional Décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa señala que no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto a las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública.

En sus recientes sentencias de 10 de marzo y de 17 de marzo el TS se ha pronunciado acerca de si esta imposibilidad (legalmente prevista) de recurrir en vía administrativa y en el orden contencioso-administrativa vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE y artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea).

El TS comienza destacando que el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción solo se vería vulnerado si sobre la actuación administrativa se vetase todo control jurisdiccional. Es decir, podría entenderse vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva si las liquidaciones vinculadas a delito no fuesen recurribles ante ningún órgano judicial.

No obstante, señala el Tribunal que esta circunstancia no se da en el caso analizado, dado que esas liquidaciones vinculadas a delito sí son objeto de control jurisdiccional, si bien no por el orden contencioso-administrativo, sino por el orden penal, a quien corresponde el conocimiento de esas liquidaciones, atendiendo a la vocación instrumental que éstas tienen con respecto a la causa penal.

A este respecto, recuerda el Tribunal que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva es de configuración legal en cuanto a qué orden jurisdiccional corresponde conocer de la legalidad de una determinada actuación, por lo que tampoco se vulnera dicho derecho por el hecho de que un acto administrativo sea recurrible en el orden penal y no en el orden contencioso.

Por estos motivos, concluyen las sentencias que el régimen de las liquidaciones vinculadas a delito no vulneran ese derecho fundamental respecto de la prohibición de ser revisadas en vía administrativa, económico-administrativa y, posteriormente, por la jurisdicción contencioso-administrativo.

El TS se pronuncia sobre el principio de regularización íntegra frente a liquidaciones firmes derivadas de actas de conformidad en el ámbito del IVA

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:758)

En el ejercicio 2009, la recurrente solicitó la devolución de las cuotas del IVA resultantes de la autoliquidación del último periodo, que incluían las cuotas correspondientes a la adquisición de un inmueble. En el marco de un procedimiento inspector, la entidad firmó un acta de conformidad en marzo de 2011, donde se determinó que el inmueble era ajeno a su actividad y que las cuotas soportadas no eran deducibles.

Posteriormente, pero en el propio ejercicio 2011, la entidad vendió el inmueble e incluyó en su autoliquidación del IVA del último periodo del ejercicio 2011, el IVA devengado por la venta y el IVA soportado en su adquisición, incrementando el saldo a compensar.

En este contexto, la Administración tributaria emitió un acuerdo de liquidación a la recurrente, al considerar que dichas cuotas no eran deducibles pues así se habían declarado en un procedimiento inspector previo.

El TS ha abordado el análisis de determinar si el principio de íntegra regularización resulta aplicable a los supuestos en los que se comprueban por la

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento

Derecho Tributario Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local

Administración tributaria las cuotas de IVA a compensar procedentes de periodos anteriores, cuando se pretende incrementar el saldo resultante mediante la inclusión de unas cuotas soportadas y que fueron regularizadas por la inspección tributaria en un acta de conformidad, dando lugar a una liquidación firme, sin que fuera impugnada por el contribuyente.

El TS, de un análisis de su propia doctrina, ha concluido que el principio de regularización íntegra no permite modificar situaciones jurídicas ya establecidas en liquidaciones firmes derivadas de actas de conformidad. En particular, la Sala establece que los hechos aceptados en un acta de conformidad vinculan tanto a la Administración como al contribuyente, constituyendo un "negocio jurídico" que obliga por igual a ambas partes.

Consecuentemente, se determina que la única vía para modificar lo establecido en una liquidación firme es a través de los procedimientos específicos de revisión de actos administrativos firmes previstos en la ley, iniciativa no emprendida en este caso.

El principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental impide iniciar otra vía sancionadora cuando el primer acuerdo se anuló exclusivamente por vicios formales de la liquidación de la que traía causa

Javier Povo y Jesús Gutiérrez | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:753)

La sentencia objeto de comentario resuelve un recurso de casación interpuesto contra la resolución del TSJ de la Comunidad Valenciana, que consideró que la invalidez jurídica de la liquidación tributaria de la que traía causa la sanción impuesta e igualmente impugnada y, por tanto, también la de la mencionada sanción, no comportaba la existencia de impedimento alguno respecto de un nuevo procedimiento sancionador por cuanto que no se había detectado ni denunciado defecto invalidante alguno inherente al aspecto punitivo / sancionador. De ahí que concluyera que ello no suponía vulneración del principio de *non bis in ídem*.

La cuestión principal que trata el Ato Tribunal consiste en determinar si la Administración tributaria podía, de nuevo, iniciar un procedimiento sancionador cerca del posible sujeto infractor e imponer, en su caso, una sanción por la misma conducta, considerando la prohibición de la duplicidad punitiva cuando la anulación de la sanción anudada a la liquidación tiene lugar, precisamente, por la invalidez jurídica de la liquidación de la que trae causa y por motivos estrictamente formales.

El recurrente alegó la vulneración del principio *non bis in idem*, mientras que la Administración, en un primer momento, defendió su facultad de iniciar otro procedimiento sancionador. Posteriormente, la Abogacía del Estado se allanó a las pretensiones del contribuyente, reconociendo la doctrina jurisprudencial contraria a la reiteración de la potestad sancionadora sobre idénticos hechos.

Pues bien, el TS confirma que con arreglo al citado principio (de extrema importancia en el ámbito penal y sancionador tributario) la Administración no puede iniciar este "segundo" o "nuevo" procedimiento sancionador sobre los mismos hechos, aun a pesar de que el defecto invalidante no esté en el procedimiento sancionador, por cuanto que se sirva de la liquidación anulada como elemento tipificador de la conducta que se pretende sancionar o reprochar.

Por medio de esta sentencia, el TS consolida la doctrina jurisprudencial (también reflejada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:223)) y reconoce la salvaguarda del contribuyente frente a la repetición de la acción punitiva cuando el primer acuerdo sancionador se invalida exclusivamente por la anulación por motivos formales de la liquidación que trae causa.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD LOCAL

El Tribunal Supremo reconoce el derecho a ser indemnizado por el pago del IIVTNU, por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en un caso en que no se permitió al contribuyente acreditar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos

Diego Marín-Barnuevo e Isabel Solís | Of Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo del 25 de marzo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:1307)

En esta sentencia, el TS estima el recurso interpuesto por una entidad contra el Acuerdo del Consejo de Ministros que rechazó su solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Según el relato de hechos, la entidad adquirió un inmueble en 2007 por un importe superior al precio de transmisión, que tuvo lugar en 2014. A pesar de la pérdida sufrida, el ayuntamiento le exigió el pago del IIVTNU, que fue abonado por la sociedad. En 2018, después de conocerse la STC 59/2017, el contribuyente instó un procedimiento de revisión de oficio y, con carácter subsidiario, solicitó la revocación de la liquidación, alegando la inexistencia de incremento. Aportó, a tal efecto, prueba pericial y escrituras públicas que acreditaban una pérdida patrimonial. No obstante, ni la Administración municipal ni los tribunales contencioso-administrativos llegaron a valorar dicha prueba.

Tras la publicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre (ECLI:ES:TC:2021:182), que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados apartados del artículo 107 del TRLHL, la entidad solicitó una indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, que fue rechazada por el Consejo de Ministros por entender que la liquidación era firme y que, por tanto, se trataba de una "situación consolidada" excluida de la revisión conforme a la mencionada STC 182/2021. Frente a dicho Acuerdo se interpuso el recurso contencioso-administrativo resuelto por la presente sentencia.

Como es sabido, el TC consideró que el método objetivo de cálculo, al excluir toda posibilidad de acreditación de la realidad económica, vulneraba el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución Española. En cuanto a sus efectos, la STC 182/2021 limitó el alcance de la declaración de inconstitucional señalando que no serían revisables (i) las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada; (ii) las resueltas por resoluciones administrativas firmes; (iii) ni aquellas que no hubiesen sido impugnadas ni rectificadas antes de la fecha de publicación de la sentencia. Pero el TC no excluyó expresamente el ejercicio de acciones de responsabilidad patrimonial, lo que resulta clave en el presente caso.

La acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador permite exigir indemnización cuando, como consecuencia de la aplicación de una norma legal posteriormente declarada inconstitucional, se hubiera causado un daño que el administrado no tuviera el deber jurídico de soportar. El TS, desde su STS 3898/2010, de 2 de junio (ECLI:ES:TS:2010:3898), ha mantenido que la existencia de una liquidación firme o de una sentencia firme no impide el ejercicio de esta acción, dado que su objeto no es la revisión del acto administrativo, sino la reparación de un daño antijurídico causado por una ley inconstitucional.

En el caso juzgado, como se ha indicado, la sociedad aportó pruebas que acreditaban la pérdida patrimonial. Sin embargo, se le impidió acreditar dicha circunstancia tanto en vía administrativa como judicial, lo que motiva que el TS considere que esta denegación de prueba vulnera la doctrina constitucional. Por tanto considera que, no estando acreditada la realización del hecho imponible, el pago del impuesto constituye un daño efectivo, individualizado, evaluable económicamente y antijurídico, por lo que concurren los requisitos para exigir la responsabilidad del Estado legislador.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

En consecuencia, el TS estima el recurso, anula el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado y reconoce el derecho de la entidad a ser indemnizada por el importe abonado en concepto de IIVTNU, más los intereses legales correspondientes. De este modo se refuerza la doctrina sobre la responsabilidad del Estado legislador en el ámbito tributario.

Un procedimiento urbanístico no puede sustituir al trámite tributario para la liquidación definitiva del ICIO

Javier Povo y Elena Pastor | Socio y Abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:4968)

La sentencia examina en profundidad el modo en que la Administración local fija la base imponible del ICIO cuando lleva a cabo la liquidación definitiva. El ayuntamiento en cuestión determinó la cuantía imponible a través de sendos trámites de concesión de licencia urbanística —en concreto, licencias de primera ocupación—, basándose únicamente en los informes técnicos del arquitecto municipal y sin desarrollar el preceptivo procedimiento tributario.

El TS parte de la premisa de que el artículo 103.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales exige la realización de una comprobación administrativa de naturaleza tributaria para fijar el coste real y efectivo de la construcción. Tal verificación es el fundamento de la liquidación definitiva del ICIO y difiere de un mero procedimiento urbanístico, por cuanto el contribuyente debe tener garantizados los trámites de audiencia, la posibilidad de aportar alegaciones y, en su caso, acudir a la tasación pericial contradictoria cuando la Administración utilice alguno de los medios de valoración establecidos en el artículo 57 de la LGT.

En el supuesto enjuiciado, el ayuntamiento empleó el dictamen del técnico municipal al amparo de lo previsto en el artículo 57.1.e) de la LGT —dictamen de peritos de la Administración—, pero no aplicó el procedimiento tributario recogido en los artículos 134 y 135 de la LGT (trámite de audiencia, traslado del informe técnico y posible tasación contradictoria). En consecuencia, no se ofreció al contribuyente la oportunidad de impugnar o rebatir las conclusiones del arquitecto, ni de solicitar la tasación pericial contradictoria para así defender su posición jurídica y económica.

La Sala subraya que la determinación de la base imponible del ICIO no puede confundirse con la simple concesión de la licencia de uso o de ocupación. El procedimiento urbanístico responde a finalidades distintas y no garantiza las mismas salvaguardias que la normativa tributaria. Por ello, si la Administración prescinde "*total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido*", se incurre en un supuesto de nulidad de pleno derecho al amparo de lo establecido en el artículo 217.1.e) de la LGT. Esa nulidad se extiende a las liquidaciones definitivas del ICIO y, en el caso concreto, también a las providencias de apremio derivadas de aquellas.

En definitiva, el TS fija el criterio de que la Administración local debe respetar el trámite de gestión tributaria al calcular la base imponible del ICIO, de forma que el contribuyente pueda conocer la valoración, formular alegaciones y eventualmente acudir a la tasación pericial contradictoria. No basta con referirse a un informe técnico municipal emitido en el marco de un procedimiento urbanístico, pues ello vulnera las garantías básicas en materia impositiva. El pronunciamiento anula las liquidaciones cuestionadas y sus correspondientes providencias de apremio, poniendo de relieve la trascendencia procesal y el alcance del derecho de defensa en vía tributaria.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local

Coordinadores de la Newsletter

Clara Jiménez | Socia de Fiscal
cjimenez@perezllorca.com
T. +34 91 423 20 89

José Suárez | Socio de Fiscal
jsuarez@perezllorca.com
T. +34 91 423 67 41

Alejandra Flores | Abogada de Fiscal
aflores@perezllorca.com
T. +34 91 423 70 32

YA DISPONIBLE | **Nueva App Pérez-Llorca**

DISPONIBLE EN App Store

DISPONIBLE EN Google Play

Copyright © 2025 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.

Pérez-Llorca

Diagonal 640, 8ºA
08017 – Barcelona
–
Rue Belliard 9
1040 – Brussels
–
Rua Barata Salgueiro, 21
1250-141 – Lisbon
–
17 Hill Street
W1J 5LJ – London
–
Castellana 50
28006 – Madrid
–
Castellana 259 A
28046 – Madrid
–
Montes Urales 632
1100 – Mexico City
–
Av. Ricardo Margain 440, Suite-904,
66265 – Monterrey
–
375 Park Avenue 38th floor
10152 – New York
–
8 Marina Blvd
018981 – Singapore

www.perezllorca.com