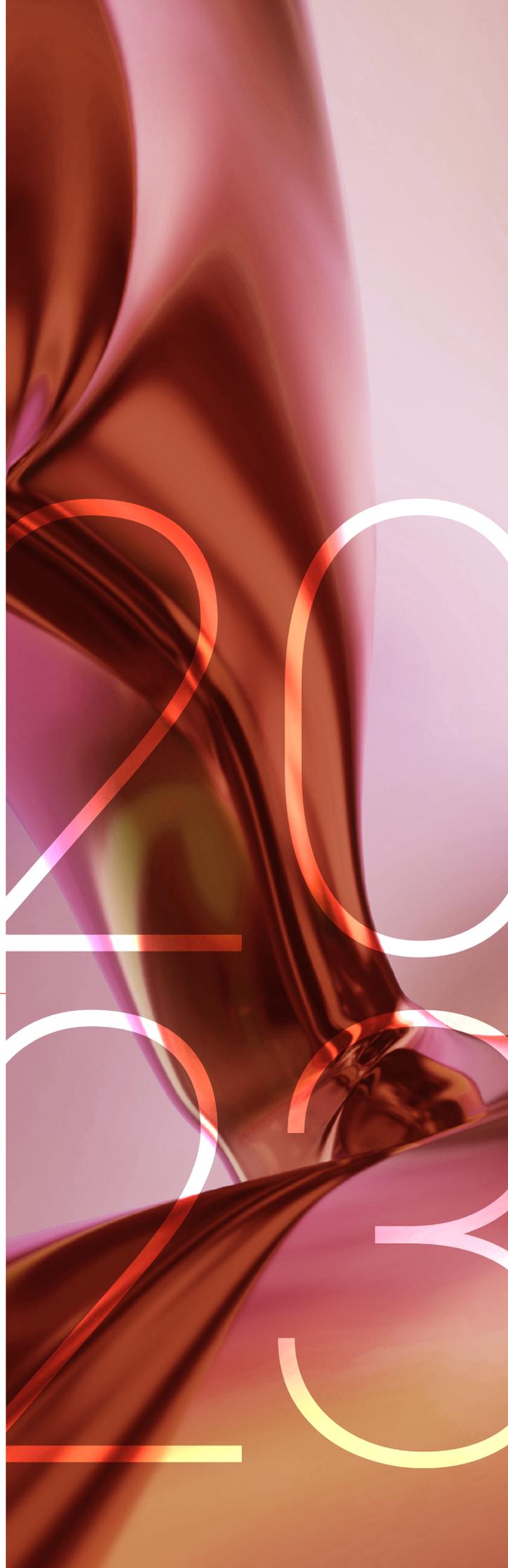


Pérez-Llorca

Newsletter  
**Fiscal**

---

NOVIEMBRE 2023



# Índice

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

La entrega de un regalo por la suscripción a una revista no se realiza a título gratuito (en cuyo caso habría un autoconsumo), sino que es parte de una única operación onerosa, siendo la entrega del regalo accesoria a la principal /4

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El empadronamiento no puede traducirse en un criterio razonable y objetivo a los efectos de justificar una diferencia de trato a la hora de abonar una tasa municipal /5

El TS establece que cuando la regularización se estableció sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito, el registro contable debe servir también para demostrar la inexistencia de la deuda en un ejercicio prescrito /5

El requisito de edad establecido para la aplicación de la reducción del ISD en caso de transmisiones *inter vivos* de participaciones en empresa familiar se debe cumplir en cada uno de los donantes /7

La naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT no impide que el legislador module el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores y niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación en la parte relativa a la deuda estricta (cuota e intereses de demora). /7

Los productores de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos deben incluir en la base imponible del IVPEE la prima o retribución específica percibida por razón de la tecnología aplicada /8

Una escritura que documenta simultáneamente la división en régimen de propiedad horizontal y extinción del condominio con adjudicación a los comuneros de su porción tributa en AJD únicamente por el segundo de los conceptos /9

## SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

La AN considera que el derecho a la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso no se pierde aunque se ejercite fuera de plazo, pero sí en los casos de condonaciones de deudas /11

# Índice

---

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC

Para determinar las mermas generadas en el proceso de fabricación de un producto alcohólico hay que basarse en la posición arancelaria del producto final /13

## COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

Interposición de sociedad familiar para la indebida deducción del IVA soportado en una operación de compraventa de inmuebles /14

## La entrega de un regalo por la suscripción a una revista no se realiza a título gratuito (en cuyo caso habría un autoconsumo), sino que es parte de una única operación onerosa, siendo la entrega del regalo accesoria a la principal

Clara Jiménez e Ignacio Pascual | Socia y abogado

› Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 5 de octubre de 2023, Deco Proteste – Editores, asunto C-505/22 (ECLI:EU:C:2023:731)

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en esencia, (i) la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como (ii) de los principios de neutralidad, igualdad de trato, no discriminación y proporcionalidad.

Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Deco Proteste – Editores Lda. y la *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Administración Tributaria y Aduanera de Portugal), relativo a la sujeción al IVA de la entrega de tabletas o de teléfonos inteligentes por parte de Deco Proteste – Editores, en tanto que regaló a los nuevos suscriptores de las revistas comercializadas por dicha sociedad.

Deco Proteste – Editores es una sociedad establecida en Portugal que edita y comercializa revistas y otra documentación informativa en materia de protección de los consumidores. Estos productos solo se venden mediante suscripción.

En el marco de las campañas de promoción destinadas a atraer nuevos clientes, dicha sociedad ofrece a los nuevos suscriptores un regalo de suscripción, que puede consistir en una tableta o en un teléfono inteligente, cuyo valor unitario siempre es inferior a 50 euros. Asimismo, el regalo de suscripción se envía a esos suscriptores por correo junto con su revista tras el pago de la primera mensualidad, cuyo importe es idéntico al de las mensualidades posteriores. Dado que no se establece ningún período mínimo de suscripción, los suscriptores conservan el regalo sin penalización, tras el pago de la primera mensualidad, incluso en caso de cancelación de la suscripción. Dichos regalos de suscripción se adquieren a sociedades establecidas en la Unión Europea, con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo del IVA.

En ese contexto, el *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia diferentes cuestiones prejudiciales, entre las que se encuentra la siguiente: “*En circunstancias en las que con la suscripción a publicaciones periódicas mediante un abono se concede a los nuevos suscriptores un regalo (un gadget), a efectos del artículo 16 de la Directiva [2006/112], ¿debe considerarse esa concesión: a) una entrega realizada a título gratuito, distinta de la operación de abono a las publicaciones periódicas, o bien; b) una parte de una única operación realizada a título oneroso, o incluso; c) una parte de un paquete comercial, constituido por una operación principal (el abono a la revista) y una operación accesoria (la concesión del regalo), considerándose esta última una entrega realizada a título oneroso y con carácter instrumental al abono a la revista?*”

El TJUE concluye que, los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que la concesión de un regalo de suscripción como contrapartida por la suscripción de un abono a publicaciones periódicas constituye una prestación accesoria a la prestación principal consistente en el suministro de publicaciones periódicas, que está comprendida en el concepto de «entrega de bienes realizada a título oneroso», en el sentido de esas disposiciones, y que no debe considerarse una transmisión de bienes a título gratuito, en el sentido del citado artículo 16, párrafo primero. Habida cuenta de la respuesta, el TJUE establece que no ha lugar a responder a las demás cuestiones prejudiciales planteadas.

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

### El empadronamiento no puede traducirse en un criterio razonable y objetivo a los efectos de justificar una diferencia de trato a la hora de abonar una tasa municipal

Javier Povo y Ángel Gil | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3567)

El Alto Tribunal analiza, por un lado y siendo el p<sup>o</sup>rtico del recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento en cuestión, si es o no conforme a Derecho aprobar un beneficio fiscal (en el caso de autos, se trata de una bonificación del 30%) del que pueden disfrutar solamente los usuarios de la tasa que se encuentren empadronados en el municipio en cuestión. A su vez, aunque *obiter* dicta por no ser objeto de la cuestión que presenta interés casacional, el TS sienta que, en la medida en que es necesario que exista una previsión normativa de rango legal que habilite para aprobar el beneficio fiscal, no cabe avalar que la ordenanza en cuestión pueda fijar, establecer y regular dicha bonificación -atendiendo a un criterio de empadronamiento- en la medida en que no esté previsto en una disposición legal.

El debate, como se ha anticipado con anterioridad, reside en determinar si el requisito del empadronamiento, como criterio para disfrutar de un beneficio fiscal en una tasa municipal, respeta o no el principio constitucional de igualdad.

Pues bien, el Alto Tribunal, invocando su doctrina fijada en la sentencia de fecha 12 de julio de 2006 -rec. 3526/2001-, sienta que el establecimiento de tasas distintas, atendiendo al hecho de que los usuarios estén o no empadronados en el municipio en cuestión, atenta contra los principios de igualdad y de generalidad del sistema tributario. Lo anterior con absoluta independencia de que estemos ante servicios públicos cuya recepción sea obligatoria por parte de los usuarios.

A más, en el pronunciamiento que aquí se analiza se trae a colación el principio de equivalencia. El motivo: es posible que la tasa en cuestión (en la medida en que fija una bonificación atendiendo al empadronamiento de los usuarios, requisito que es externo a la valoración cuantitativa del servicio que se presta) no respete la equivalencia con relación al coste del servicio.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia comentada es la siguiente:

*“Un ayuntamiento no puede establecer diferencias cuantitativas en una tasa por la utilización de frontones, piscinas e instalaciones polideportivas municipales, atendiendo a que los usuarios estén o no empadronados en el municipio, al no erigirse el empadronamiento, en este caso, en un criterio razonable y objetivo a los efectos de justificar aquellas.”*

### El TS establece que cuando la regularización se estableció sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito, el registro contable debe servir también para demostrar la inexistencia de la deuda en un ejercicio prescrito

Yi Zhou y Maddalen Aguirre | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3516)

La Sentencia objeto de análisis aborda la aplicación de las normas especiales de imputación temporal de rentas no declaradas derivadas de la contabilización de deudas inexistentes.

En el caso enjuiciado, el obligado tributario había registrado determinadas deudas en su contabilidad en el ejercicio 2007. La deuda registrada contablemente, a juicio de la Inspección, era inexistente, por lo que de acuerdo con los apartados 4 y 5 del artículo 134 del TRLIS, las rentas no declaradas debían imputarse al ejercicio 2008, último ejercicio no prescrito.

En este sentido, la cuestión que presenta interés casaciones es la que sigue: *«determinar, a la vista de la sentencia de esta Sala Tercera de 5 de octubre de 2012 (RC 259/2010), si en el supuesto de deudas inexistentes registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse -de conformidad con el apartado 4 del artículo 134 del TRLIS- respecto del ejercicio del registro contable o bien resulta de aplicación, en todo caso, la regla del apartado 5 de dicho precepto, de tal manera que pese a la prueba contable no controvertida, la renta deba imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar».*

En particular, dado que la deuda figuraba contabilizada tanto en el ejercicio 2007 (ejercicio prescrito) como en los ejercicios 2008 y 2009 (ejercicios no prescritos), se debía **determinar a qué período se debe imputar la renta derivada de la presunción, cuando la deuda inexistente se registra contablemente tanto en un ejercicio prescrito como en otros no prescritos.**

Tanto la AN como la Administración tributaria concluyen que en la medida que la deuda inexistente y, por ende, la presunción de renta se refleja en la contabilidad de un período no prescrito, es a este al que debe imputarse. La imputación a un ejercicio previo prescrito únicamente es procedente si el contribuyente acredita que la deuda ficticia tiene origen en dicho ejercicio, no siendo suficiente para dicha acreditación la mera aportación de la contabilidad. En cambio, la entidad recurrente argumenta que dicha deuda se registró contablemente en un ejercicio prescrito, lo que, en su opinión, impide la regularización, sosteniendo que el sujeto pasivo ya está demostrando, mediante la propia documentación contable, que la renta objeto de controversia corresponde a un período impositivo prescrito.

En este sentido, tras analizar los argumentos ofrecidos por ambas partes, el TS respalda la postura de la recurrente y establece un criterio que difiere del dispuesto por la AN, con base en los siguientes puntos:

- En primer lugar, la Sala establece que, si la ley regula la presunción de “renta no declarada” basándose únicamente en el registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad, según el apartado 5 del artículo 134 TRLIS (actual artículo 121 LIS), no hay nada que impida que la prueba en contrario pueda consistir precisamente en demostrar su registro en la contabilidad de ejercicios prescritos.
- Por otro lado, la Sala reitera el criterio de que la prueba contable es válida para determinar la imputación temporal trayendo a colación las Sentencias del TS de 5 de octubre de 2012 (Rec. 259/2010) y de 31 de enero de 2017 (Rec. 2346/2015). En ellas, es el propio TS el que establece la validez de cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluyendo los libros de contabilidad, para determinar cuándo se generó la renta y a qué período impositivo se debe imputar.
- Finalmente, la Sala establece que la presunción legal no puede aplicarse de manera diferente dependiendo de si el afectado es el contribuyente o la Administración. Es decir, si la regularización administrativa se ha realizado sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un ejercicio no prescrito, la propia contabilidad también debe servir para que el contribuyente demuestre la presencia del pasivo ficticio en un ejercicio prescrito.

Siguiendo con este criterio, y a modo de conclusión, la sentencia del TS analizada establece que, *“cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta,*

*consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos”.*

## **El requisito de edad establecido para la aplicación de la reducción del ISD en caso de transmisiones *inter vivos* de participaciones en empresa familiar se debe cumplir en cada uno de los donantes**

**Alejandra Flores y Claudia Vallverdú | Abogadas**

› Sentencias del Tribunal Supremo del 19 y del 20 de septiembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3674 y ECLI:ES:TS:2023:3760)

La normativa del ISD prevé una reducción en la base imponible del importe del 95% del valor de adquisición en las transmisiones de participaciones “inter vivos” en favor de cónyuges, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante. No obstante, para que dicha reducción sea de aplicación deben cumplirse las condiciones previstas en el artículo 20.6 de la Ley del ISD, entre las que se encuentra el requisito de que el donante tenga más de 65 años en el momento de la transmisión.

En el caso que nos ocupa, un matrimonio, que forma parte de una sociedad conyugal, transmite las participaciones en la empresa familiar a sus descendientes, siendo uno de los donantes mayor de 65 y el otro menor. La parte recurrente entiende que, con base en una interpretación finalista o teleológica de la norma y, atendiendo la normativa que regula las reducciones en el ISD que protege la continuidad de las empresas familiares, lo decisivo es que los requisitos se cumplan en el grupo familiar y, al cumplirse los mismos en uno de los cónyuges, procede aplicar la reducción en la donación del otro cónyuge.

El TS, en su sentencia del 18 de febrero de 2009, concluyó que los bienes que pertenecen a una sociedad conyugal, al transmitirse, dejan de ser gananciales. Es decir, como consecuencia de la donación, termina la indivisibilidad ganancial y cada cónyuge dispone de su mitad ganancial, lo que conduce a que deben girarse dos liquidaciones. En consecuencia, se anuló el art. 38 del Reglamento del IS, que permitía que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación.

Teniendo en cuenta lo anterior, el TS, matiza que, una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma y otra distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, en la medida en que el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir con los requisitos del artículo 20.6 de la Ley del ISD, por lo que solo cabrá la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que cumple con el requisito de la edad.

## **La naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT no impide que el legislador module el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores y niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación en la parte relativa a la deuda estricta (cuota e intereses de demora).**

**Jesús Cudero y Pepe Morató | Of Counsel y abogado**

› Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4094)

El auto de admisión del recurso de casación resuelto en esta sentencia identificó dos cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

La primera, determinar -confirmando, reafirmando o, eventualmente, modificando la jurisprudencia ya existente- si la responsabilidad subsidiaria contemplada

en el artículo 43.1.a) de la LGT tiene o no naturaleza sancionadora “en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación”.

La segunda, dilucidar si -en el caso de reconocerse aquel carácter sancionador- el artículo 212.3 de la LGT, en cuanto impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio de igualdad.

Para dar respuesta a aquellas dos cuestiones con interés casacional, el TS destaca, en primer lugar, que no existe una doctrina jurisprudencial expresa sobre la naturaleza sancionadora del artículo 43.1.a) de la LGT, pues solo cabe identificar pronunciamientos anteriores relativos a la responsabilidad de los administradores en la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre.

Así las cosas, trasladando a esta clase de responsabilidad la doctrina legal recaída en relación con la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT -expresada en la sentencia 142/2023, de 7 de febrero, recurso 109/2021 – concluye el TS que, efectivamente, el artículo 43.1.a) regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento en que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad; y, si ello es así, resulta imprescindible que la conducta del administrador cuya responsabilidad se establece en el precepto sea culpable tanto si esa conducta es pasiva (no realizando los actos necesarios para impedir la comisión de la infracción), como si es activa (dictando acuerdos que posibiliten dicha comisión).

Ahora bien, el TS, a continuación, establece que el carácter sancionador del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria no determina la suspensión automática de la totalidad del importe consignado en un acuerdo de derivación.

En este sentido, aplicando los criterios fijados en su ya mencionada sentencia 142/2023, de 7 de febrero, recurso 109/2021, se establece que el legislador puede, dentro de los límites constitucionales, modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, esto es, la parte de la deuda derivada que proviene de deuda estricta, sea contraria a la Constitución.

Ello determina -y esta es la doctrina que establece la sentencia- que el inciso contenido en el artículo 212.3.b), segundo párrafo, in fine, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, sea compatible con el principio constitucional de igualdad.

Por tanto, la sentencia de instancia, que consideraba que, en vía administrativa o judicial cautelar relativa a una responsabilidad subsidiaria o solidaria de naturaleza sancionadora, debía seguir el mismo criterio que cuando se impugnan actos sancionadores, esto es, suspendiéndose automáticamente la totalidad de la deuda derivada de los actos, deba ser casada y anulada al resultar contraria a la expresada doctrina.

## Los productores de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos deben incluir en la base imponible del IVPEE la prima o retribución específica percibida por razón de la tecnología aplicada

**Sergi Aguilar y Josep Farré | Abogados**

› Sentencias del Tribunal Supremo del 16 y 17 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4302 y ECLI:ES:TS:2023:4303)

En esta sentencia, el TS resuelve sobre la determinación de la base imponible del IVPEE, debiendo fijar los conceptos que debe comprender esta y si, en caso de que el sujeto pasivo sea productor de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, procede o no la

inclusión en la base imponible del IVPEE de una retribución específica obtenida por razón de la tecnología aplicada para la producción de energía eléctrica.

En este supuesto, el recurrente presentó una rectificación de la autoliquidación y devolución de los ingresos indebidos del IVPEE, al entender que los importes que erróneamente había incluido en la base imponible del IVPEE (i.e., retribución a la inversión y a la operación), estaban destinados a cubrir costes adicionales que no se podrían repercutir vía precio por la venta de energía en el mercado y la diferencia entre ingresos y costes de explotación soportados, por lo que no debían ser tenidos en cuenta.

Para resolver dichas cuestiones planteadas, el Tribunal se remite a sus propias sentencias de 10 de mayo de 2023 (rec. 1000/2022 y 2202/2022), así como la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, en las cuales se analiza la ley nacional que regula dicho impuesto (i.e., la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética), en cuyo artículo 6 se regula el cálculo de la base imponible del IVPEE. En estas, se determina que este impuesto es de carácter directo, de naturaleza real y periódico, cuya base imponible está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, al que se le incluye la retribución de la actividad de la producción de electricidad. En este sentido, el cálculo de dicho impuesto se obtiene en función de la condición de productor de electricidad, con independencia de la cantidad de electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos fijados. Si bien los conceptos retributivos que son incluidos en la base imponible del impuesto no coinciden con los que expone la sentencia objeto de análisis, no existe en la misma Ley 15/2012 ni en el artículo 14.5 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, ningún precepto que excluya las retribuciones a la inversión y a la operación de la base imponible del impuesto. Por todo ello, la Sala desestima el recurso interpuesto en tanto que entiende que dichos conceptos retributivos deben ser incluidos para el cálculo de la base imponible del impuesto.

## Una escritura que documenta simultáneamente la división en régimen de propiedad horizontal y extinción del condominio con adjudicación a los comuneros de su porción tributa en AJD únicamente por el segundo de los conceptos

**Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas**

› Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4278)

De acuerdo con la normativa del ITPAJD, constituyen hechos imposables de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, así como la disolución de las comunidades de bienes que no han desarrollado actividades económicas, siempre que las adjudicaciones guarden proporción con las cuotas de titularidad.

Como es sabido, cuando un mismo acto comprende varias convenciones sujetas al ITPAJD separadamente, el impuesto se exige por cada una de ellas. Sin embargo, en la sentencia de referencia el TS analiza si en el caso de una misma escritura que documenta simultáneamente la división en régimen de propiedad horizontal y extinción del condominio con adjudicación a cada copropietario de las fincas resultantes se están produciendo manifestaciones de dos hechos imposables diferenciados del AJD o, por el contrario, solo procede una única liquidación por ambos conceptos.

Para resolver la cuestión, el TS recurre a su sentencia de 12 de noviembre de 1998 (ECLI:ES:TS:1998:6670), en la que sostuvo que cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los inmuebles de manera individualizada a los miembros de la comunidad, dicho acto es precedente a la división de la cosa común. Y es que, argumentaba la sentencia, no es

## Sentencias del TS

posible practicar la división material y adjudicación individual de los inmuebles a los comuneros sin realizar antes la división horizontal de los mismos.

Así, en esta sentencia el Tribunal reitera que la división en propiedad horizontal constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión, configurándose como un mecanismo de extinción del condominio, toda vez que en el caso analizado la finalidad que determina la división horizontal es, precisamente, poner fin a la copropiedad y adjudicar los inmuebles individualmente.

Por lo tanto, la sentencia concluye que cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, solo procede que se liquide AJD por la extinción del condominio, al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

## SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

### La AN considera que el derecho a la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso no se pierde aunque se ejercite fuera de plazo, pero sí en los casos de condonaciones de deudas

Arturo Parellada y Marc Chevalier | Abogados

- › Sentencias de la Audiencia Nacional de 14 de septiembre de 2023 y de 10 de mayo de 2023 (ECLI:ES:AN:2023:4554 y ECLI:ES:AN:2023:2376)

La Ley del IVA establece en su artículo 80 las circunstancias tasadas que permiten la modificación de la base imponible del IVA. En particular, el apartado Dos permite reducir la base imponible cuando, por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere su precio. A su vez, el apartado Tres prevé la posibilidad de reducir la base imponible del IVA cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, no siendo posible la modificación transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

En las sentencias de referencia se analizan dos situaciones distintas, relacionadas con la posibilidad de modificar bases imponibles y la rectificación de facturas ya emitidas. La primera versa sobre la posibilidad de modificar la base en situación de concurso de acreedores cuando ha pasado el plazo señalado en el artículo 80.3 de la Ley del IVA y, la segunda, en caso de acuerdo transaccional por el que se condonan ciertos importes reclamados judicialmente.

En el primero de los casos enjuiciados, el contribuyente realizó en los ejercicios 2012 y 2013 operaciones sujetas y no exentas del IVA con una sociedad que fue declarada en concurso de acreedores en julio de 2013. En enero de 2016, el recurrente emitió facturas rectificativas y minoró las correspondientes bases imponibles en la autoliquidación del IVA de enero de 2016, al amparo del artículo 80.3 de la Ley del IVA.

La Administración, aduciendo que la modificación de la base imponible realizada en enero de 2016 se había realizado fuera del plazo de dos meses posteriores al plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, regularizó la situación del contribuyente negando la posibilidad de modificación de las bases imponibles de las facturas emitidas en 2012 y 2013.

La AN, adopta en este caso la postura del TS y TJUE en relación con la interacción del principio de neutralidad y el incumplimiento de los requisitos formales, señalado que el incumplimiento de una obligación formal del plazo para la modificación de la base imponible en caso de declaración de concurso (que no tiene el carácter verdadero de requisito material en la dinámica del IVA) no puede conllevar la pérdida del derecho a recuperar las cuotas de IVA ya que esto lesionaría el principio de neutralidad.

Consecuentemente, la AN anula la liquidación entendiéndolo que, a pesar del incumplimiento formal del plazo, al haberse cumplido todas las obligaciones materiales, no corresponde limitar el derecho a la devolución de las cuotas que no serán abonadas por la contraparte que ha sido declarada en concurso de acreedores.

En el segundo de los casos enjuiciados, en relación con el artículo 80.2 de la Ley del IVA, el contribuyente había emitido en el ejercicio 2008 una factura por operaciones sujetas y no exentas de IVA correspondiente a unas obras que había realizado para un cliente. El contribuyente demandó a su cliente reclamándole el pago de un importe impagado y, finalmente, se llegó a un acuerdo transaccional por el que ambas partes desistieron de sus pretensiones ante el juzgado y acordaron el pago por parte del cliente de una cantidad inferior al de la factura

## Sentencias de la AN

anteriormente mencionada. En este contexto, el contribuyente emitió una factura rectificativa por la diferencia entre la factura emitida en 2008 y el resultado del acuerdo transaccional.

La Administración consideró que no procedía la modificación de la base imponible ya que la reducción de la base se corresponde con una condonación parcial de la deuda pendiente de pago y no con un impago de la factura como se describe en el artículo 8o de la Ley del IVA. Por lo tanto, regularizó la situación del contribuyente negando la posible modificación de la base imponible de la factura de 2008 y por tanto, de la devolución del IVA repercutido.

La AN considera igualmente que el acuerdo transaccional, que conlleva que las partes desistan de sus pretensiones, está realmente ajustando el importe de la deuda a un importe inferior al de la factura y, por tanto, se está renunciando al cobro de una parte de la deuda, lo cual impide rectificar la factura y recuperar las cuotas de IVA mediante la modificación de la base imponible.

## Para determinar las mermas generadas en el proceso de fabricación de un producto alcohólico hay que basarse en la posición arancelaria del producto final

Diego Marín-Barnuevo y Javier García | Of Counsel y abogado

› Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2023 (R.G. 148/2021)

En el asunto analizado, la Administración había rechazado las mermas declaradas por el contribuyente en la fabricación de cerveza por considerar que el producto finalmente obtenido no podía ser considerado “cerveza”. El fundamento de la decisión es que a la cerveza original se le había añadido una mezcla hidroalcohólica de elevada graduación y ello había determinado la pérdida de las características organolépticas de la cerveza.

El contribuyente presentó reclamación económico-administrativa contra dicha decisión por considerar que el producto obtenido sí era cerveza y por ello resultaba procedente aplicar las reglas específicas establecidas para la fabricación de dicho producto.

Para resolver la reclamación presentada, el TEAC comienza repasando la normativa aplicable, de la que se desprende el siguiente régimen jurídico para las pérdidas derivadas de la fabricación:

- Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se encontrarán no sujetas si las mismas acaecen en régimen suspensivo.
- Las pérdidas, para estar no sujetas, se han de producir en el marco de determinadas operaciones establecidas taxativamente en la norma reglamentaria, de modo que fuera de dichas operaciones no resultan de aplicación los supuestos de no sujeción por pérdidas.
- Los porcentajes de pérdidas admisibles serán distintos en función del producto gravado de que se trate (cerveza, alcohol, producto intermedio, etc.).
- La superación de los porcentajes de pérdidas previstos reglamentariamente conllevará la exigencia del impuesto al establecer la norma una presunción iuris tantum en favor de la Administración en virtud de la cual se considera que los productos “perdidos” han salido de fábrica o se han autoconsumido.

Seguidamente analiza la jurisprudencia del TJUE en materia de impuestos especiales, de la que se desprende que, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la Nomenclatura Combinada y de las notas de las secciones o capítulo. Es decir: *“para la correcta clasificación arancelaria de la mercancía habrá que estar a lo dispuesto en Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987, y sus posteriores modificaciones, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común”*.

Por todo ello, y considerando que en el asunto en cuestión la Inspección practicó la liquidación sin requerir el análisis de una muestra de producto y sin identificar cuál era la posición arancelaria en la que debía aforarse el producto obtenido a efectos de su tributación, procede anular la liquidación practicada.

## Interposición de sociedad familiar para la indebida deducción del IVA soportado en una operación de compraventa de inmuebles

Ignasi Montesinos y Marc Barroso Cantero | Abogados

- › Informe de la Comisión consultiva sobre Conflicto n.º 13 en la aplicación de la norma publicado en octubre de 2023

La AEAT ha publicado copia de un informe de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria sobre una operación de compraventa en la que el comprador interpone de forma artificiosa una sociedad familiar, con el objetivo de deducir de manera improcedente el IVA asociado a la operación de venta de los inmuebles.

En cuanto a los antecedentes del caso, por un lado, se realiza una compraventa de inmuebles entre 2 sociedades, FRP como sociedad compradora y DSM como sociedad vendedora, consistente en la transmisión de (i) 8 inmuebles sujetos y exentos en la que se renuncia a la exención (y aplica la regla de inversión del sujeto pasivo); y (ii) la transmisión de 21 inmuebles sujetos y no exentos en la que se aplica el régimen especial del criterio de caja en cuanto al devengo de IVA. La aplicación de dicho régimen permitía aplazar el ingreso del IVA repercutido a medida que se iban efectuando los correspondientes cobros del precio (en la práctica, la fecha de la escritura fue en abril del año 2014, pero las cuotas de IVA fueron objeto de ingreso y deducción en diciembre de 2015).

Por otro lado, simultáneamente, dos socios que tienen el 25% cada uno de la sociedad FRP (i.e., MMDD y PPAA), transmiten su 35% de capital en DSM a la propia DSM que posteriormente amortiza dicha participación. El precio de venta queda aplazado sin concederse ninguna garantía, comprendiendo 14 pagos, siendo el primero exigible el de 27 de enero de 2014 y el último el 1 de junio de 2025. Además, (i) el pago correspondiente al 1 de junio de 2014 fue cancelado, (ii) los pagos del 1 de junio de 2015 y 2016 se realizaron de forma parcial, y (iii) en enero de 2016, el mismo día se traspasan unos fondos entre DSM y FRP y de vuelta a DSM, esto es, se formaliza un contrato de préstamo privado entre DSM, como prestamista, y FRP, como prestatario, que no devenga intereses de demora ni ningún tipo de gasto o comisión y cuyo principal se debe devolver a los dos meses siguientes a la aprobación del PGOM de la ciudad, para justificar el primer plazo del pago de la compraventa de los inmuebles.

En este contexto, se inician actuaciones inspectoras a la entidad FRP en el concepto del IVA sobre el período coincidente con la compraventa de inmuebles y participaciones sociales, y se notifica que los hechos acreditados podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. El informe sostiene que la secuencia de operaciones llevadas a cabo, en su conjunto, (i) son artificiosas y (ii) de las mismas no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.

En este sentido, respecto a la artificiosidad, en el Informe se sostiene que, la ausencia de garantías unida al elevado importe de las operaciones, los plazos y la simultaneidad de las operaciones, los flujos monetarios observados, el propio impago de pagos y la utilización de la sociedad familiar para recibir los inmuebles, determinan que se entienda que dichos contratos se han empleado en conjunto de forma artificiosa.

La existencia de las dos operaciones elimina el riesgo de cualquiera de ellas y, de forma impropia, configura ambos negocios como compraventas aplazadas monetarias entre sociedades, en lugar de atender a los negocios realmente realizados: de un lado, una compraventa satisfecha y cobrada al contado y en especie (permuta) entre una sociedad y sus socios, personas físicas, y de otro lado, la aportación, cesión o transmisión por las personas físicas de dichos inmuebles a una sociedad familiar. La existencia de las operaciones en los términos en los que fueron presentadas por las partes intervinientes solo tiene sentido si,

teniendo en cuenta el resultado finalmente obtenido, éstas se analizan en su conjunto.

En este punto, los negocios propios o usuales que realmente deberían haberse realizado, de acuerdo con el Informe deberían haber sido (i) la separación de los socios (MMDD y PPAA) de la entidad DSM a través de la transmisión de las participaciones de dichos socios a la sociedad y la recepción como cobro en especie y al contado de los inmuebles que formalmente se han transmitido por DSM a FRP, y (ii) la aportación de dichos inmuebles a la sociedad familiar (i.e., FRP), que, precisamente, es donde formalmente se situaron los bienes inmuebles.

Por otro lado, respecto a la concurrencia de efectos jurídicos y/o económicos distintos al ahorro fiscal, el Informe determina que en el ámbito del IVA se produjo un ahorro fiscal difiriendo la tributación, al amparo del régimen especial del criterio de caja, de una operación realmente realizada al contado. Simultáneamente se habilitó improcedentemente la deducción del IVA que gravaba la operación y, de forma adicional, al habilitar la renuncia a una exención de forma indebida, se eludió también el gravamen de TPO. En definitiva, la operatoria seguida carece de otra sustancia, pues no ha reportado ningún efecto jurídico, económico u organizativo relevante distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario y se concluye que se han desvirtuado los propósitos inherentes a los negocios jurídicos empleados, y se sugiere regularizar la situación tributaria del contribuyente denegando la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas derivadas de la operación inmobiliaria cuya devolución fue solicitada.

# Coordinadores de la Newsletter

**Clara Jiménez** | Socia de Fiscal

[cjimenez@perezllorca.com](mailto:cjimenez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 20 89

**José Suárez** | Socio de Fiscal

[jsuarez@perezllorca.com](mailto:jsuarez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 67 41

**Alejandra Flores** | Abogada de Fiscal

[aflores@perezllorca.com](mailto:aflores@perezllorca.com)

T. +34 91 423 70 32

## YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

Copyright © 2023 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, 8<sup>º</sup>A**  
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

–  
**375 Park Avenue 38th floor**  
10152 – New York

–  
**8 Marina Blvd**  
018981 – Singapore  
[www.perezllorca.com](http://www.perezllorca.com)

