

NUEVA FISCALIDAD

Número 3 • Julio-Septiembre 2025

ISSN: 1696-0173

Estudios

Efectos retroactivos de la primacía de la Directiva IVA: intereses por la indebida denegación de la deducción de cuotas soportadas

Enrique de Miguel Canuto

La reserva para inversiones en Canarias como herramienta para coadyuvar a la realización del derecho a la vivienda

Adriana Fabiola Martín Cáceres

Mecanismos financieros de actuación de las entidades locales ante la DANA

Carlos Carbajo Nogal

La necesaria reconfiguración de la fiscalidad local de los residuos tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

José Francisco Sedeño López

Las entidades patrimoniales, las sociedades civiles con objeto mercantil, la retribución de los administradores y las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades y sus problemas de calificación a efectos fiscales

Mónica García Freiria

Actuales desafíos de la Zona Especial Canaria: una ayuda de Estado ante la internacionalización del comercio y la economía digital

Eduardo Pimentel González

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

El *dies ad quem* para el devengo de los intereses de demora en supuestos de liquidación tras acta de disconformidad

José Francisco Sedeño López

Las consecuencias de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria del art. 43.1.a) LGT en el régimen de derechos y garantías del declarado responsable

Jorge Eduardo Braz de Amorim

La extensión de la deducción de gastos inmobiliarios en el IRNR a no residentes extracomunitarios

Virginia Martínez Torres

El TJUE se reafirma en el caso *Greentech* sobre la doctrina de devolución del IVA indebido, pero ¿y el principio de regularización íntegra?

Christian Pérez Merino

El precio determinable como fundamento del valor de transacción en aduanas

Montserrat Hermosín Álvarez

Importaciones de pequeños envíos: Relevancia jurídica de la residencia del destinatario

Diego González Ortiz

La delimitación del concepto de situación consolidada en materia del IIVTNU a luz de las últimas resoluciones del TS

Arturo Aldea Gamarra

El exceso de adjudicación en la disolución de la sociedad conyugal y sus efectos colaterales

Daniel Santiago Marcos

NUEVA FISCALIDAD

Número 3 • Julio-Septiembre 2025

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: <https://doi.org/10.14679/4514>

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Bereijo

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Irune Suberbiola Garbizu

UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

C. Blasco Delgado

Universidad de Burgos

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eseverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M. Siota Álvarez
Universidad de Vigo

Imposición indirecta estatal

D. González Ortiz
Universitat de València

Hacienda Autonómica y Foral

D. Santiago Marcos
Universitat de Girona

Hacienda Local

Arturo Aldea Gamarra
Universidad de Valladolid

Aduanas

M. Hermosín Álvarez
Universidad Pablo de Olavide

Fiscalidad Internacional

V. Martínez Torres
Universidad de Granada

Fiscalidad Europea

C. Pérez Merino
UDIMA

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Tribuna

Responsabilidad patrimonial del estado legislador por daños derivados de la infracción del derecho de la Unión: La perspectiva del Proyecto de Ley que revisa la legislación nacional como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de junio de 2022, Comisión/España (C278/20, EU:C:2022:503).....	11
--	----

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

Efectos retroactivos de la primacía de la Directiva IVA: intereses por la indebida denegación de la deducción de cuotas soportadas.....	21
---	----

Enrique de Miguel Canuto

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Valencia

La reserva para inversiones en Canarias como herramienta para coadyuvar a la realización del derecho a la vivienda	47
--	----

Adriana Fabiola Martín Cáceres

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

Mecanismos financieros de actuación de las entidades locales ante la DANA.....	107
--	-----

Carlos Carbajo Nogal

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Acreditado a TU

Universidad de León

La necesaria reconfiguración de la fiscalidad local de los residuos tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular..... 147

José Francisco Sedeño López
Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Las entidades patrimoniales, las sociedades civiles con objeto mercantil, la retribución de los administradores y las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre sociedades y sus problemas de calificación a efectos fiscales 181

Mónica García Freiria
Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

Actuales desafíos de la Zona Especial Canaria: una ayuda de Estado ante la internacionalización del comercio y la economía digital..... 225

Eduardo Pimentel González
Investigador predoctoral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

**Jurisprudencia y doctrina administrativa.
Comentarios**

Procedimientos, derechos y garantías

El *dies ad quem* para el devengo de los intereses de demora en supuestos de liquidación tras acta de disconformidad. Análisis de la STS núm. 754/2025, de 13 de junio, recurso núm. 3858/2023 255

José Francisco Sedeño López
Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Las consecuencias de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria del art. 43.1.a) LGT en el régimen de derechos y garantías del declarado responsable. Análisis de la STS de 20 de mayo de 2025 (rec. cas. 3452/2023) 263

Jorge Eduardo Braz de Amorim
Investigador postdoctoral en Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo

Fiscalidad internacional

La extensión de la deducción de gastos inmobiliarios en el IRNR a no residentes extracomunitarios. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de 28 de julio de 2025 (SAN 3630/2025, rec. 5632/2021)..... 275

Virginia Martínez Torres

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada, Campus de Melilla*

Fiscalidad europea

El TJUE se reafirma en el caso *Greentech* sobre la doctrina de devolución del IVA indebido, pero ¿y el principio de regularización íntegra? Análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2025 (asunto *Greentech*, C-640/23) 283

Christian Pérez Merino

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

Imposición aduanera

El precio determinable como fundamento del valor de transacción en aduanas. Aportaciones de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Tauritus UAB* (C-782/23), de 15 de mayo de 2025)..... 295

Montserrat Hermosín Álvarez

*Letrada del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

Imposición indirecta estatal

Importaciones de pequeños envíos: Relevancia jurídica de la residencia del destinatario. Comentario a la Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2025 (C-405/24) 315

Diego González Ortiz

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València*

Hacienda local

La delimitación del concepto de situación consolidada en materia del IIVTNU a luz de las últimas resoluciones del TS. Especial análisis de la STS 947/2025, de 11 de julio (rec. cas. 3176/2023)..... 321

Arturo Aldea Gamarra

*Investigador contratado posdoctoral en Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valladolid.*

Hacienda Autonomía y Local

El exceso de adjudicación en la disolución de la sociedad conyugal y sus efectos colaterales. Análisis de la sentencia del TSJ de Madrid de 9 de mayo de 2025 (rec. núm. 1082/2022) 341

Daniel Santiago Marcos

*Profesor Lector en Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

Jurisprudencia y doctrina administrativa.

Comentarios

Importaciones de pequeños envíos:
Relevancia jurídica de la
residencia del destinatario.
Comentario a la Sentencia del TJUE
de 8 de mayo de 2025 (C-405/24)

Diego González Ortiz

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València*

RESUMEN:

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de mayo de 2025 (asunto C-405/24) interpreta el art. 143.1.b) de la Directiva 2006/112/CE y el art. 1 de la Directiva 2006/79/CE en relación con la exención del IVA aplicable a pequeños envíos sin carácter comercial procedentes de terceros países y remitidos entre particulares. El TJUE, con fundamento en una interpretación literal, contextual y teleológica, declara que dicha exención no puede restringirse al supuesto en que el destinatario resida en el Estado miembro de importación, como sostenía la normativa polaca, sino que debe aplicarse también cuando el destinatario se encuentre en otro Estado miembro.

Palabras clave: IVA – exención – Importación – envíos sin carácter comercial

ABSTRACT:

The Judgment of the Court of Justice of the European Union of 8 May 2025 (Case C-405/24) interprets Article 143(1)(b) of Directive 2006/112/EC and Article 1 of Directive 2006/79/EC regarding the VAT exemption applicable to small non-commercial consignments originating in third countries and sent between private individuals. The CJEU, relying on a literal, contextual and teleological interpretation, held that this exemption cannot be limited to situations in which the consignee resides in the Member State of importation, as provided for under Polish law, but must also apply when the consignee resides in another Member State.

Keywords: VAT – exemption – importation – non-commercial consignments

HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA SENTENCIA COMENTADA

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 8 de mayo de 2025, asunto C-405/24 (ECLI:EU:C:2025:335), responde a la petición de decisión prejudicial, planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia, que tiene por objeto la interpretación del art. 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, en su versión modificada por la Directiva 2009/69/CE (en adelante, Directiva 2006/112), y del art. 1 de la Directiva 2006/79/CE, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países.

El litigio que da origen a la sentencia objeto de comentario trae causa de la respuesta a la consulta tributaria de 22 de febrero de 2019 presentada a la autoridad tributaria polaca por una empresa que prestaba servicios de envío y despacho de aduanas de mercancías, con tal de determinar si la importación en Polonia de mercancías que son objeto de un envío entre particulares puede estar exenta del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en virtud del artículo 52 de la Ley polaca del IVA cuando el destinatario de dicho envío se encuentra en un Estado miembro distinto de la República de Polonia.

Dicho precepto dispone que “estará exenta de impuesto la importación de mercancías contenidas en un envío dirigido desde un tercer país por un particular a otro particular que se encuentre en el territorio del país, cuando se cumplan conjuntamente los siguientes requisitos: 1. Que la cantidad y naturaleza de la mercancía no indiquen su destino comercial; 2. Que el destinatario no esté obligado a realizar pagos al remitente en relación con la recepción del envío; y 3. Que los envíos presenten un carácter ocasional”.

La autoridad tributaria consideró que la situación descrita por la empresa en su solicitud no estaba comprendida en la exención prevista en el artículo 52 de la Ley del IVA polaca, debido a que esta exención no se aplica a la importación en Polonia de mercancías destinadas a un particular que se encuentre en un Estado miembro distinto de la República de Polonia. Frente a esta respuesta, la empresa interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia (*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*).

Este Tribunal desestimó el recurso mediante sentencia de 12 de diciembre de 2019, al considerar que, tanto del art. 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 como del art. 52 de la Ley polaca del IVA, se desprende que la exención del IVA controvertida se aplica únicamente cuando el envío está destinado a un particular residente en el Estado miembro en el que se importan las mercancías. Nuevamente, la empresa volvió a recurrir, esta vez, en casación, ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, que es el órgano jurisdiccional remitente.

El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo considera que, a la luz de la sentencia de 2 de julio de 2009, *Har Vaessen Douane Service* (C-7/08, EU:C:2009:417), podría considerarse que el hecho de que las mercancías importadas hayan entrado en el territorio de la Unión Europea en un Estado miembro

distinto de aquel en el que se encuentra su destinatario carece de incidencia respecto a su exención del IVA. Entiende, por tanto, que los envíos de mercancías sin valor estimable expedidos desde un tercer país a un particular que se encuentre en la Unión deben quedar exentos.

Sin embargo, esta interpretación entraba en conflicto con una línea jurisprudencial polaca, que entiende que la Directiva 2006/79 establece una distinción en función del lugar de residencia del destinatario final de las mercancías, por lo que la exención del IVA prevista en el art. 52 de la Ley polaca del IVA no resulta aplicable a la importación de mercancías destinadas a un particular que reside en el territorio de un Estado miembro distinto de la República de Polonia. Por ello, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el art. 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y el art. 1 de la Directiva 2006/79 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que excluye de la exención del IVA prevista en esas disposiciones los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país, efectuados por un particular, con destino a un particular residente en otro Estado miembro. Recordemos que el art. 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, obliga a los Estados Miembros a eximir, entre otras operaciones, las importaciones definitivas de bienes reguladas por la Directiva 2006/79. Esta Directiva, por su parte, en su art. 1, apartado 1, establece que las mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país por un particular con destino a otro particular que se encuentre en un Estado miembro se beneficiarán, en la importación, de una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos.

El Tribunal plantea adecuadamente el problema jurídico a resolver para responder a la cuestión planteada. De lo que se trata es de determinar si la Directiva 2006/79, al hablar de que las mercancías se envíen “con destino a otro particular que se encuentre en un Estado miembro”, debe interpretarse que se refiere únicamente a los envíos destinados a los particulares que residen en el Estado miembro de importación o si se aplica a los envíos destinados a los particulares que se encuentren en cualquier Estado miembro, incluido un Estado miembro distinto del de importación. Identificado el problema jurídico como uno estrictamente interpretativo, el Tribunal recuerda que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, han de tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forme parte. De ahí que, a continuación, el Tribunal pase a realizar una interpretación literal, contextual y teleológica del art. 1, apartado 1, de la Directiva 2006/79.

Desde un punto de vista literal, el Tribunal observa que, mientras la versión polaca del art. 1, apartado 1, de la Directiva 2006/79, utiliza la expresión “Estado miembro”, sin más precisiones, en otras versiones, dicha expresión viene precedida del artículo indefinido. En cualquier caso, el precepto no se refiere literalmente a un Estado miembro específico ni, en particular, al Estado miembro de importación, lo que permite interpretar que la exención se aplica a los envíos con destino a un particular que se encuentre en cualquiera de los Estados miembros.

Con relación al contexto, el Tribunal argumenta que, de los trabajos preparatorios de la Directiva 78/1035, que fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/79, y que ya se refería los envíos destinados a un particular que se encuentre en un Estado miembro, se desprende que el legislador de la Unión no quiso supeditar la aplicación de la exención del IVA de los pequeños envíos sin carácter comercial a un requisito relativo a un lugar de destino específico del envío de que se trate dentro de la Unión.

Además, argumenta el Tribunal que, como precisa el considerando 3 de la Directiva 2006/79, por razones prácticas, los límites de aplicación de tal franquicia deben ser, en la medida de lo posible, los mismos que los previstos para el régimen comunitario de franquicias aduaneras por el Reglamento n.º 918/83. Pues bien, el art. 29, apartado 1, de dicho Reglamento, cuyo tenor se reprodujo, en esencia, en el artículo 25 del Reglamento n.º 1186/2009, precisaba que dicha franquicia se aplicaba a los envíos dirigidos a un particular que se encontrara en el territorio aduanero de la Unión, sin referirse a un Estado miembro concreto. Pero es que, además, añade el Tribunal, contrariamente al art. 1, apartado 1, de la Directiva 2006/79, otras disposiciones de la Directiva 2006/112, como los arts. 32, 86 y 163 de dicha Directiva, mencionan expresamente al Estado miembro de importación.

En tercer lugar, por lo que respecta a la finalidad de la exención, de la exposición de motivos de la mencionada propuesta de Directiva 78/1035, se desprende que tenía por objeto flexibilizar el régimen aplicable a los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países entre particulares, ya que tales envíos tenían esencialmente un carácter afectivo, tenían escaso valor y ya habían estado sujetos, en principio, a un impuesto en el país de expedición. Pues bien, según el Tribunal, desde esta perspectiva, no existe ninguna diferencia entre los envíos de mercancías sin carácter comercial provenientes de terceros países, por un particular, con destino a otro particular, según el Estado miembro de residencia del destinatario del envío.

Así pues, el Tribunal concluye que, no solo de una interpretación literal, sino también de una interpretación contextual y teleológica del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y del artículo 1 de la Directiva 2006/79 se desprende que la exención del IVA prevista en estas disposiciones se aplica con independencia de que el destinatario del envío resida en el Estado miembro de importación o en otro Estado miembro. Por tanto, considera que esa interpretación se opone a la normativa nacional que excluye de la exención del IVA prevista en esas disposiciones los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país, efectuados por un particular, con destino a un particular residente en otro Estado miembro.

COMENTARIO CRÍTICO

El art. 143.1 de la Directiva 2006/112, en su letra b), obliga a los Estados miembros a eximir del IVA las importaciones definitivas de bienes reguladas por Directiva 2006/79/CE, del Consejo. Por su parte, el art. 1.1 de la Directiva 2006/79 dispone que las mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país por un particular con destino a otro particular que se encuentre en un Estado miembro, se beneficiarán, en la importación, de una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos. Además, el apartado 2 de este mismo artículo, a estos efectos, define "pequeños envíos sin carácter comercial" como aquellos que presenten un carácter ocasional, que no tengan carácter comercial, que su valor global no sea superior a 45 euros y se dirijan por el expedidor al destinatario sin pago de ninguna clase¹.

Como se ha indicado, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el art. 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y el art. 1 de la Directiva 2006/79 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que excluye de la exención del IVA prevista en esas disposiciones los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país, efectuados por un particular, con destino a un particular residente en otro Estado miembro. El TJUE ha respondido que, de una interpretación literal, contextual y teleológica del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y del artículo 1 de la Directiva 2006/79, se desprende que la exención del IVA prevista en estas disposiciones se aplica con independencia de que el destinatario del envío resida en el Estado miembro de importación o en otro Estado miembro.

La argumentación mediante la que el TJUE fundamenta esa interpretación de las Directivas es impecable. Los argumentos basados en la literalidad de las disposiciones interpretadas, en la intención del legislador expresada los trabajos preparativos y en la exposición de motivos de la Directiva 78/1035, así como en la conveniencia práctica de interpretar las Directivas de forma coordinada con el régimen comunitario de franquicias aduaneras por el Reglamento n.º 918/83, justifican razonablemente la conclusión alcanzada. Los argumentos ofrecidos por el TJUE, en cualquier caso, son suficientes para descartar que, como se desprende de una línea jurisprudencial polaca, se pueda interpretar que la Directiva 2006/79 establezca una distinción en función del lugar de residencia del destinatario final de las mercancías, dado que el lugar de importación de que se trata es "un Estado miembro".

En España, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), en su art. 36. Uno, dispone que "Estarán exen-

1 Aunque la Directiva 2017/2455 derogó los arts. 23 y 24 de la Directiva 2009/132, que contemplaban la exención del IVA de las importaciones de escaso valor, se mantiene la exención en el IVA de las importaciones de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un particular con destino a otro particular. Sobre la derogación de los arts. 23 y 24 de la Directiva 2009/132, véase S. IBÁÑEZ GARCÍA, "Cambios en el régimen del IVA a la importación de la UE aplicable a las ventas transfronterizas de escaso valor", en G. Pardo Carrero, S. Ibañez Marsilla, f. Moreno Yebra (Dir), *Derecho aduanero*. Tomo II, Tirant lo Blanch Colombia, Colombia, 2020, pp. 344 ss.

tas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de pequeños envíos, procedentes de países terceros, que no constituyan una expedición comercial y se remitan por un particular con destino a otro particular que se encuentre en territorio de aplicación del impuesto”. Literalmente, la legislación española condiciona la exención de las importaciones entre particulares a que el destinatario se encuentre en territorio de aplicación del impuesto. Aunque, la ley española no aclara qué significa que el particular destinatario del envío “se encuentre en territorio de aplicación del impuesto”, parece razonable entender que se condiciona la exención a que el particular tenga su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto, esto es, en España.

Como se ha señalado, la Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2025 considera que una normativa nacional que excluya de la exención del IVA aplicable a los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país, efectuados por un particular y con destino a otro particular, aquellos casos en los que el destinatario sea residente en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya producido la entrada en el territorio de la Unión Europea, es contraria al artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 1 de la Directiva 2006/79. Precisamente, el art. 36. Uno de la LIVA no extiende el ámbito de aplicación de la exención aplicable a las importaciones de pequeños envíos a los casos en los que el destinatario no se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto. Consiguientemente, el art. 36. Uno de la LIVA, al condicionar la exención a que el destinatario tenga su residencia en el territorio de aplicación del impuesto, contradice la normativa comunitaria.

BIBLIOGRAFÍA

IBÁÑEZ GARCÍA, S. “Cambios en el régimen del IVA a la importación de la UE aplicable a las ventas transfronterizas de escaso valor”, en Pardo Carrero, G., Ibáñez Marsilla, S., Moreno Yebra F. (Dir), *Derecho aduanero*. Tomo II, Tirant lo Blanch Colombia, Colombia, 2020.

