

Nº 149

Revista Técnica Tributaria

2025

ABRIL

JUNIO

AUTOLIQUIDACIONES
RECTIFICATIVAS Y
RECTIFICACIÓN DE
AUTOLIQUIDACIONES

PLANIFICACIÓN FISCAL DE LAS
TRANSFERENCIAS INDIRECTAS
OFFSHORE DE ACTIVOS
INMOBILIARIOS: TREATY
SHOPPING Y ARBITRAJE DE
INVERSIONES

LA CONSTRUCCIÓN
DEL PRINCIPIO DE
REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA
EN LA JURISPRUDENCIA Y
SU PENDIENTE DESARROLLO
NORMATIVO

LOS INTERESES MORATORIOS
A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE
EN EL IRPF

aedAF

Consejo Editorial

Director:

José Manuel Almudí Cid
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Andrés Báez Moreno
Senior Researcher.
Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Munich (Alemania)

Francisco Alfredo García Prats
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia (España)

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Vocal responsable de Estudios de AEDAF (España)

Gloria Marín Benítez
Abogado
(España)

Mercedes Navarro Egea
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia (España)

Bernardo Bande García-Romeu
Presidente de AEDAF (España)

Andrea Laura Riccardi Sacchi
Asesor tributario
Dirección General Impositiva, MEF (Uruguay)

Félix Alberto Vega Borrego
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid (España)

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia Nacional (España)

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero en Montero-Aramburu Abogados (España)

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Socio de Garrigues (España)

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid (España)

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna (España)

José Ignacio Ruiz Toledano
Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC (España)

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del Estado (España)

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela (España)

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante (España)

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid (España)

Philip Baker
Abogado en Field Court Tax Chambers
Universidad de Oxford (Reino Unido)

Jacques Malherbe
Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina
Abogado (Bélgica)

Diego Martín Abril
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Ex director General de Tributos Of Counsel en Gómez-Acebo & Pombo (España)

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)

Begoña Sesma Sánchez
Catedrática de derecho financiero y tributario.
Universidad de Oviedo (España)

Esaú Alarcón García
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Abat Oliba CEU
Abogado (España)

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento

Marta González Álvaro

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Alberto Vázquez Nuñez

Karen Londoño Saldarriaga

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Elena Sánchez González

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares «doble ciego».

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Redacción y Administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

Maquetación e Impresión:

ARANZADI LA LEY, S.A.U.
Calle Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):
60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares):
48€ + IVA
Números sueltos:
25€ + IVA



Correo electrónico
rtt@aedaf.es
Revista Técnica Tributaria Edición digital:
revistatecnicatributaria.com

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF, MIAR, EBSCO, Aranzadi Instituciones, DICE, CARHUS Plus, Google, Doi.

Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

¿Es factible subsanar los vicios sustantivos o formales que afectan a una sanción tributaria en el marco de un procedimiento revisor administrativo o contencioso-administrativo?

José Manuel Almudí Cid 7

Estudios

Autoliquidaciones rectificativas y rectificación de autoliquidaciones
Diego Marín-Barnuevo Fabo 15

Planificación fiscal de las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: treaty shopping y arbitraje de inversiones
Begoña Pérez Bernabeu 41

La construcción del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia y su pendiente desarrollo normativo
José-Andrés Rozas Valdés 79

Los intereses moratorios a favor del contribuyente en el IRPF
José Ángel García de la Rosa 111

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

Consecuencias de la omisión de la vía económico-administrativa local: Sentencia del JCA nº 23 de Madrid de 20 de mayo de 2024, rec. núm. 207/2023

Miguel Alonso Gil 153

Es carga del contribuyente acreditar el origen negocial de las pérdidas patrimoniales: STS de 20 de enero de 2025, rec. núm. 5993/23

Esaú Alarcón García 161

Validez en el proceso penal de las entradas y registros acordadas en la jurisdicción contenciosa y cosa juzgada material: Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2025, de 10 de febrero

Oscar Morales García 169

Anulación de una sanción como consecuencia de la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa, reiteración del procedimiento sancionador y ne bis in idem procedimental: STS de 25 de febrero de 2025, Rec. núm. 5156/2023

Carlos Cabrera Carretero 179

Exigencias de la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria conforme al derecho de la Unión Europea: STS de 27 de febrero de 2025, rec. núm. 1034/2023

Maximino Linares Gil 189

La acción pauliana y la protección del crédito tributario: STS, Sala de lo Civil, de 5 de marzo de 2025, rec. núm. 648/2020

Ernesto Eseverri Martínez 199

La libertad de elección de remedios frente al fraude de acreedores por parte del acreedor público y las consecuencias de la necesidad de eficacia: SAP de Valladolid de 7 de marzo de 2025, Sala de lo Civil sección 1ª, rec. núm. 558/2024	
Víctor F. Romo Blanco	209

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

No es contrario al derecho de defensa que el responsable solidario de una deuda de IVA no pueda ser parte en el procedimiento de liquidación seguido frente al obligado tributario principal: STJUE de 27 de febrero de 2025, C-277/24 (Adjak)	
Alejandro Zubimendi Cavia	221
Vulnera la libre circulación de capitales denegar beneficios fiscales a organismos de inversión colectiva extranjeros que estén gestionados de manera interna: STJUE de 27 de febrero de 2025, C-18/23	
Alejandro Zubimendi Cavia	227
La exención de dividendos de la Directiva Matriz-Filial no puede limitarse por la aplicación de un régimen fiscal de transferencias intragrupo: STJUE de 13 de marzo de 2025, C-135/24	
Alejandro Zubimendi Cavia	235

La Directiva de IVA permite denegar el derecho a deducir el IVA indebidamente soportado, pero debe devolverlo al destinatario de la operación cuando a este le sea muy difícil recuperarlo del vendedor: STJUE de 13 de marzo de 2025, C-640/23	
Alejandro Zubimendi Cavia	241

Pronunciamientos pendientes del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución	
Gabinete de Estudios AEDAF	249
Cuestiones prejudiciales y conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (10/03/2025 al 3/06/2025).	
Gabinete de Estudios AEDAF	257

Práctica profesional

Análisis detallado del posicionamiento del TEAC ante determinadas operaciones de reestructuración y su regularización, expuesto en sus resoluciones del 22 de abril, 27 de mayo y del 12 de diciembre de 2024	
Juan Ferrer Jaraiz, Ainhoa De la Cuadra Gómez	273

Novedades editoriales	340
-----------------------------	-----

Editorial



¿ES FACTIBLE SUBSANAR LOS VICIOS SUSTANTIVOS O FORMALES QUE AFECTAN A UNA SANCIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO REVISOR ADMINISTRATIVO O CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO?

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2025). ¿Es factible subsanar los vicios sustantivos o formales que afectan a una sanción tributaria en el marco de un procedimiento revisor administrativo o contencioso-administrativo? *Revista Técnica Tributaria*, (149), 7-13.

El procedimiento administrativo y la vía de recurso ofrecen a los administrados oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental. Así, por ejemplo, si el interesado no fue oído en el procedimiento que da origen al acto administrativo impugnado, esa falta puede eventualmente reme-

diarse con la interposición del correspondiente recurso cuya propia tramitación incluye un nuevo periodo de audiencia y vista del expediente. Este planteamiento determina que al socaire del principio de economía procesal, prevalezca el Derecho material o sustantivo sobre el Derecho formal o procedimental.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2005¹

1 Rec. núm. 631/2002.

constituye un buen ejemplo de aquellas decisiones judiciales que han considerado perfectamente enmendables tales vicios, ya sea en el marco del recurso reposición, en sede económico-administrativa o en vía judicial, invocando como principal argumento el principio de economía procesal². Esta línea jurisprudencial, que tiene como principal ámbito de actuación, en el ordenamiento tributario, los procedimientos de aplicación de los tributos, en los que las garantías constitucionales de índole procedimental se ciñen al cumplimiento del deber de buena administración y al procedimiento administrativo debido, en determinadas ocasiones, se ha deslizado indebidamente al terreno del procedimiento sancionador tributario.

En efecto, una de las cuestiones más controvertidas que ha venido suscitando la eficacia de los acuerdos sancionadores está relacionada con la posibilidad de que los vicios, tanto materiales como formales, detectados en el acuerdo sancionador, resulten subsanados ulteriormente en la vía administrativa revisora o en sede judicial. Ahora bien, el Tribunal Constitucional ha sabido ponderar acertadamente las funciones que tienen atribuidas los tribunales, negando que la

vía contencioso-administrativa resulte adecuada para subsanar las irregularidades detectadas en el proceso de imposición de sanciones.

Desde una perspectiva sustantiva, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 218/2005³, en la que se advierte que el principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta, en cada concreto acto administrativo sancionador, la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del ejercicio de la potestad sancionadora. No obstante, atentaría contra el principio de legalidad la subsunción por el Tribunal de los hechos probados en un tipo infractor distinto al inicialmente invocado por la Administración.

En lo tocante a los vicios formales, el Tribunal Constitucional también se ha encargado de precisar que tampoco cabrá reparar, en sede judicial, la vulneración del principio de contradicción acontecida en vía administrativa, al dictarse la resolución sancionadora por el órgano administrativo con anterioridad a la finalización del

2 Según se advierte en la sentencia citada, «el procedimiento administrativo y la vía de recurso ofrecen al administrado oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental. Así, por ejemplo, si el interesado no fue oído en el expediente primitivo, esa falta puede eventualmente remediarse con la interposición del correspondiente recurso cuya propia tramitación incluye un nuevo período de audiencia y vista del expediente. En otros casos, la omisión inicial de trámite de audiencia puede entenderse, salvo en algún caso, subsanada y se hace intrascendente, no pudiendo en buena lógica dar lugar a la nulidad del acto y en este sentido se pronuncian numerosas sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. Por otra parte, la interposición de un recurso permite a la Administración poner en juego los poderes de convalidación que le reconoce la Ley y subsanar los defectos iniciales una vez advertida su existencia, así como permite al administrado la constancia de todos los elementos de hecho y de Derecho que sirvieron de base al acto administrativo impugnado, así como ofrecer las pruebas necesarias para desvirtuarlos».

3 STC 218/2005, de 12 de septiembre de 2005.

plazo legalmente fijado para formular alegaciones⁴.

En concreto, en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2004⁵ se declara que *«(a)ntes con todo, conviene insistir una vez más en que, frente a lo que sostiene el Abogado del Estado, el posterior proceso contencioso-administrativo no puede servir nunca para remediar las posibles lesiones de garantías constitucionales causadas por la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora. Finalmente, entre otras razones, porque como recuerda la STC 89/1995, de 6 de junio, y subraya por su parte la STC 7/1998, de 13 de enero, «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción». En consecuencia, como entonces advertíamos, nunca podrá concluirse que sean los Tribunales contencioso-administrativos quienes, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, sancionen al administrado.*

Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución.

Por consiguiente, en el presente asunto, el que la demandante de amparo disfrutara luego, en el proceso judicial, de la posibilidad de alegar y probar sus derechos e intereses en nada desmiente la lesión constitucional observada. Debe insistirse, la vigencia del principio de contradicción, al igual que sucede con el resto de las garantías constitucionales que conforme al art. 24 CE ordenan el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, se predica precisamente del procedimiento administrativo sancionador, en el que, como manifestación que es del ius puniendi del Estado, debe garantizarse el ejercicio sin trabas de las garantías de defensa de relieve constitucional (STC 160/1994, de 23 de mayo). Lo que negativamente significa, en efecto, que el posterior proceso contencioso no pudo subsanar la infracción del principio de contradicción en el procedimiento sancionador que liminar-

4 La STC 59/2004, de 19 de abril afirma que «(...) conviene insistir una vez más en que (...) el posterior proceso contencioso-administrativo no puede servir nunca más para remediar las posibles lesiones de garantías constitucionales causadas por la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora. (...) entre otras razones, porque (...) no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, nunca podrá concluirse que sean los Tribunales contencioso-administrativos quienes, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, sancionen al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. Por consiguiente, en el presente asunto, el que el demandante de amparo disfrutara luego, en el proceso judicial, de la posibilidad de alegar y probar sus derechos e intereses en nada desmiente la lesión constitucional observada. Debe insistirse (en que) la vigencia del principio de contradicción, al igual que sucede con el resto de garantías constitucionales que conforme al artículo 24 CE ordenan el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, se predica precisamente del procedimiento administrativo sancionador, en el que, como manifestación del *ius puniendi* del Estado, debe garantizarse el ejercicio sin trabas de las garantías de defensa de relieve constitucional. Lo que negativamente significa, en efecto, que el posterior proceso contencioso no pudo subsanar la infracción del principio de contradicción en el procedimiento sancionador que liminarmente antes se ha observado. Pues de otro modo, no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales recogidos en el artículo 24 CE».

5 STC 59/2004, de 19 de abril.

mente antes se ha observado. Pues, de otro modo, no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa "se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE" (STC 125/1983, de 26 de diciembre)».

Como cabe observar, esta jurisprudencia estima inaplicable, en el ámbito administrativo sancionador, las construcciones dogmáticas y jurisprudenciales que relativizan la eficacia invalidante de los defectos procedimentales cuando el interesado conoció la resolución sancionadora y pudo recurrir en tiempo y forma la misma. Se descarta, por tanto, que en el seno del procedimiento de recurso puede sanarse el derecho de defensa⁶, al otorgarse al particular nuevamente la facultad de proponer cuantos medios de prueba resulten

admisibles en Derecho y alegar cuanto estime oportuno a la vista del expediente⁷.

Dicho en otros términos, la regla de la relatividad del efecto invalidante de las obligaciones formales, aplicable con carácter general en los restantes procedimientos administrativos⁸, cede en beneficio de la protección del derecho de defensa del presunto infractor, que habrá de articularse necesariamente en el marco del procedimiento sancionador legalmente establecido. Por consiguiente, según señaló el Tribunal Constitucional en la sentencia 18/1981⁹, los derechos fundamentales que inspiran la configuración del procedimiento sancionador deberán hacerse efectivos necesariamente en el seno de dicho cauce procedimental, sin que resulte factible subsanarlos en el marco de un recurso

6 En esta misma línea cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 26 de mayo de 2008, en la que se declara que «tales razonamientos abocan necesariamente a la estimación del recurso, no sólo porque los actos sancionadores adolecen de una completa falta de motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, sin que la vía económico-administrativa sea el momento procedimental idóneo para sustituir el criterio del órgano sancionador en la apreciación de este elemento sustantivo (...)». Curiosamente, el mismo Tribunal, en sentencias de 17 de mayo de 2006 y 28 de abril de 2008, admitió que la subsanación de los defectos del acto sancionador puede tener lugar en vía de reposición o en la jurisdicción contencioso-administrativa.

7 En esta misma línea cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 26 de mayo de 2008, en la que se declara que «tales razonamientos abocan necesariamente a la estimación del recurso, no sólo porque los actos sancionadores adolecen de una completa falta de motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, sin que la vía económico-administrativa sea el momento procedimental idóneo para sustituir el criterio del órgano sancionador en la apreciación de este elemento sustantivo (...)». Curiosamente, el mismo Tribunal, en sentencias de 17 de mayo de 2006 y 28 de abril de 2008, admitió que la subsanación de los defectos del acto sancionador puede tener lugar en vía de reposición o en la jurisdicción contencioso-administrativa.

8 Vid en este sentido la STS de 9 de enero de 2018, rec. 2980/2016, en la que se declara que «(u)na decisión judicial como la reflejada en la sentencia cuya casación se pretende parece sustentarse en una idea vetusta y superada de la jurisdicción revisora difícilmente conciliable con el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24.1 de la Constitución, pues no puede haber efectividad de la tutela judicial que se postula en el litigio cuando el órgano judicial renuncia a su genuina potestad de "juzgar y hacer ejecutar lo juzgado" (art. 117 CE), en el seno de un proceso contencioso-administrativo seguido con todas las garantías, en el cual se ha debatido ampliamente por ambas partes sobre el fondo de la cuestión pretendida —es decir, sobre la procedencia o no del derecho de la recurrente a obtener la nulidad de la declaración de responsabilidad subsidiaria que, en lo relativo a la sanción impuesta, pesa sobre la recurrente, denegado por el acto objeto del recurso—».

9 STC 18/1981, de 8 de junio.

contencioso-administrativo ulterior¹⁰.

De este modo, de no haberse otorgado debida satisfacción en el seno del procedimiento sancionador tributario al derecho del contribuyente a conocer la acusación o a proponer la prueba, si aconteció una vulneración del principio de presunción de inocencia o el presunto infractor no pudo formular alegaciones (o estas no se tomaron en consideración por la Administración al motivar el acuerdo de imposición de sanción), no cabrá entender reparados tales defectos formales, al albur del principio de economía procesal, como consecuencia de los recursos planteados por el obligado tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta imprescindible advertir que el propio

Tribunal Constitucional ha admitido la viabilidad de sanar, en la vía administrativa de recurso, la indefensión generada como consecuencia de la inobservancia del procedimiento sancionador, según señala en su sentencia 70/2012¹¹, en la que se consideró satisfecho el principio de contradicción como consecuencia de las alegaciones presentadas por el administrado a través de un recurso de reposición¹².

A nuestro juicio, la posibilidad de reparar, en sede administrativa, el vicio formal susceptible de aquejar al acuerdo de imposición de sanción debe ser necesariamente acotada en la esfera tributaria, pues la independencia funcional propia de los tribunales económico-administrativos¹³ y su carácter cuasi jurisdiccional¹⁴

10 La sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 declara que «(...) no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso-administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, 'condenen' al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE (...)».

11 STC 70/2012, de 16 de abril.

12 En el FJ segundo de esta sentencia se establece que «(d)ebemos asimismo tomar en consideración que la demandante, una vez que se le notificó el acuerdo sancionador, interpuso recurso administrativo de reposición contra el mismo, reproduciendo las iniciales alegaciones que no habían sido incorporadas al expediente, las cuales, ahora sí, fueron valoradas expresamente en la resolución de 31 de julio de 2003 que desestimó el recurso de reposición. En consecuencia, la irregularidad inicialmente cometida fue reparada en la misma vía administrativa, evitando así que se consumase una indefensión de carácter material. Esta aptitud de los recursos administrativos para reparar las vulneraciones del derecho de defensa ya fue reconocida por la STC 59/2004, de 19 de abril (FJ 4), en la que también apreciamos que una inicial indefensión causada por la Administración, al no incorporar y valorar el escrito de alegaciones presentado por el interesado, desaparecía si el recurrente había reproducido sustancialmente sus alegaciones en un posterior recurso administrativo y la Administración, al resolver el mismo, las había tomado en consideración (igualmente, ATC 137/2006, de 19 de abril, FJ 2), a diferencia de los supuestos decididos en las SSTC 175/2007, de 23 de julio; y 70/2008, de 23 de junio, en los que, no obstante la interposición de recurso administrativo, la situación de indefensión no fue adecuadamente corregida».

13 Estimamos que no estorba nuestra conclusión lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/14, en la que se niega la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales habida cuenta de su falta de independencia, lo que no permite considerarlos, de acuerdo con el estándar comunitario, como auténticos tribunales desde la perspectiva del derecho originario de la Unión Europea.

14 Así lo considera el Tribunal Supremo en sus sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017) y de 20 de mayo de 2021 (rec. núm. 470/2020).

debe conducir a que se extrapolen a este ámbito las conclusiones del Tribunal Constitucional relativas a que la fase contencioso-administrativa no es el escenario donde debe producirse la efectiva garantía de los derechos fundamentales que demanda la correcta aplicación del *ius puniendi* estatal.

A favor de esta interpretación hemos de traer a colación la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 15 de marzo de 2021¹⁵, relativa a un déficit de motivación acontecido en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, en la que se declara que «(...) *la exigencia de motivación no se satisface cuando las dilaciones se justifican en vía revisora por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, pues le corresponde hacerla al órgano que dicta la resolución que finaliza el procedimiento e impone el gravamen al obligado tributario, dado que, como expone la parte recurrente, "es el único que puede ofrecer una justificación coherente que obedezca a la realidad, por ser quien ha seguido la tramitación del procedimiento y, por tanto, constatado la existencia de las dilaciones y su influencia en el discutir del mismo"*»¹⁶.

Como cabe observar, habida cuenta de la especial naturaleza de la vía revisora económico-administrativa, incluso en un ámbito ajeno al procedimiento sancionador, se exceptiona por el Tribunal Supremo la regla general de relatividad de las infracciones formales. Resulta evidente, por

tanto, que no nos encontramos ante un principio absoluto y que los tribunales, pese a tener plenamente interiorizados sus postulados, en ocasiones, se encargan de matizarlo con el fin garantizar el principio de buena administración, aunque ciertamente esto podría llegar a generar, cuando se trata de un procedimiento de aplicación de los tributos, un perjuicio para el administrado¹⁷.

Sea como fuere, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, consideramos que la interposición de reclamaciones y recursos ante los órganos económico-administrativos no puede servir para que la Administración subsane los defectos del acto sancionador impugnado, pues será en el marco del procedimiento sancionador tributario donde debe darse adecuada satisfacción al derecho de defensa y los principios instrumentales que lo informan.

Más controvertido resulta determinar, a la luz de la mencionada sentencia 70/2012¹⁸ del Tribunal Constitucional, si cabría estimar sanados los vicios formales que afectan al acto sancionador impugnado al hilo de un recurso de reposición interpuesto por el presunto infractor, dado que le corresponderá resolverlo al mismo órgano que dictó el acto impugnado.

En nuestra opinión, este último planteamiento no deja de ser cuestionable, pues las garantías punitivas deberían operar, desde un principio,

15 Rec. núm. 526/2020.

16 En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (rec. núm. 3175/2016) manifiesta que «(...) no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acto o del acuerdo de liquidación».

17 El reenvío al órgano liquidador puede redundar en perjuicio del obligado tributario, al alargarse el proceso con la consiguiente pérdida de energías, tiempo y dinero (público y privado), tal y como ponen de manifiesto los críticos de la doctrina de los vicios de orden público.

18 STC 70/2012, de 16 de mayo.

en el marco del procedimiento sancionador¹⁹. En cualquier caso, ante la jurisprudencia constitucional existente, el obligado tributario deberá sopesar cuidadosamente la conveniencia de invocar en reposición la existencia de vicios formales tributa-

rios, especialmente ante los fatales efectos que, como ha declarado recientemente el propio Tribunal Supremo, pueden derivarse para la Administración de la inobservancia de determinados trámites del procedimiento sancionador²⁰.

19 En sentido distinto, cfr. la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 1158/2014) en la que se declara que «(s)i bien la parte actora aduce que el órgano de revisión no puede subsanar los defectos del primer acuerdo sancionador, ese argumento no puede ser acogido por la Sala toda vez que el recurso de reposición se resuelve por el mismo órgano que dictó el acto recurrido y somete a su conocimiento todas las cuestiones que ofrezca el expediente, con el único límite de que la resolución final no puede empeorar la situación inicial del recurrente (arts. 223.4 y 225.1 de la LGT)»

20 Sobre esta cuestión, vid. Almudí Cid, J. M.: ¿Cabe retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador tras la anulación por motivos formales de la liquidación de la que trae causa la sanción impugnada?: La cuestionable lectura por el TEAC de la relevante STS de 15 de enero de 2024, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 145, 2024, pp. 7 a 19.

Estudios

AUTORES

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Begoña Pérez Bernabeu

José-Andrés Rozas Valdés

José Ángel García de la Rosa



AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS Y RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

Of Counsel en Pérez-Llorca

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

Title

Amended Self-Assessments and Correction of Self-Assessments

Resumen

La Ley 13/2023 ha creado una nueva categoría de autoliquidaciones, las llamadas «autoliquidaciones rectificativas», que deben utilizarse en determinados supuestos en que el contribuyente advierte el error en la autoliquidación inicialmente presentada y solicita su corrección para reducir su tributación. Se trata de un protocolo de actuación que, por lo expuesto, viene a sustituir al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT, lo que ha generado una gran controversia porque el nuevo sistema, tal y como ha sido configurado, podría limitar los derechos de los contribuyentes.

En el presente trabajo se analizan los efectos de ese nuevo procedimiento y las principales causas de anulación del desarrollo reglamentario de esa Ley 13/2023, contenido en el Real Decreto 117/2024.

Palabras clave

Legalidad, autoliquidaciones, gestión tributaria, procedimientos de revisión, reserva de ley, reformatio in peius, procedimientos de revisión, tutela judicial efectiva

Abstract

Law 13/2023 has introduced a new category of self-assessments, known as «corrective self-assessments» which must be used in specific cases where the taxpayer identifies an error in the initially filed self-assessment and requests its correction to reduce their tax liability. This constitutes a procedural mechanism that effectively replaces the self-assessment rectification procedure established in Article 120.3 of the General Tax Law

(LGT), which has sparked significant controversy. The new system, as designed, could potentially limit taxpayers' rights.

This paper analyzes the effects of this new procedure and the main grounds for annulment of the regulatory development of Law 13/2023, as set forth in Royal Decree 117/2024.

Keywords

Legality, self-assessments, tax management, review procedures, principle of statutory reservation, reformatio in peius, review procedures, effective judicial protection.

Fecha de recepción: 17-3-2025 / Fecha de aceptación: 30-4-2025

Cómo citar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2025). Autoliquidaciones rectificativas y rectificación de autoliquidaciones. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 15-39.

SUMARIO

1. Introducción
2. Las autoliquidaciones en derecho tributario
3. El reconocimiento del derecho del contribuyente a rectificar su autoliquidación (regulación hasta 2023)
4. La desnaturalización reglamentaria del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (regulación desde 2023)
5. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de reserva de ley
 - 5.1. El artículo 120.3 de la LGT remite a la regulación legal, y no reglamentaria, de los tributos en los que puede aplicarse la autoliquidación rectificativa
 - 5.2. Las normas reglamentarias tienen un claro contenido *extra legem*, para el que no cuentan con la preceptiva habilitación legal
6. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de tutela judicial efectiva
7. La autoliquidación rectificativa y la prohibición de *reformatio in peius*
 - 7.1. La aplicación del principio de prohibición de *reformatio in peius* a los supuestos de rectificación de autoliquidaciones
 - 7.2. La vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius* en las autoliquidaciones rectificativas
8. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de buena regulación
9. Conclusiones
10. Bibliografía

1. Introducción

La aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, provocó una cierta conmoción en la doctrina porque modificaba el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones regulado en el 120 LGT sin que hubiera una verdadera necesidad de reforma. Esa modificación legal introducía una nueva modalidad de autoliquidaciones, las llamadas «autoliquidaciones rectificativas», con las que –según el Preámbulo de dicha ley– se pretendía establecer *«un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones»*, ya que la nueva figura sustituiría, *«en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación»*.

Luego se aprobó el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información, que desarrolló el régimen de las autoliquidaciones rectificativas en sus disposiciones finales de un modo también sorprendente, porque supuso un claro alejamiento de la finalidad reconocida por el legislador en el Preámbulo de la Ley 13/2023 de establecer un *«sistema único para la corrección de autoliquidaciones»*, puesto que ha incrementado los sistemas de modificación de autoliquidaciones preexistentes. Además, ese desarrollo reglamentario se ha realizado con una técnica normativa abiertamente criticable que contraviene claramente lo establecido en el artículo 221.4 LGT y, quizás, vulnera otros principios de justicia tributaria contemplados en la Constitución.

El presente trabajo ha sido realizado con la finalidad de analizar el nuevo régimen resultante de los cambios normativos señalados y, además, valorar en qué medida han podido menoscabar los derechos y garantías de los contribuyentes, tal y como ha denunciado la doctrina en los últimos meses.

2. Las autoliquidaciones en derecho tributario

El Derecho Tributario puede ser considerado una rama del Derecho Administrativo, pero tiene muchas particularidades de gran relevancia jurídica que han determinado el desarrollo de principios y reglas específicos, y un desarrollo dogmático autónomo¹. Buena prueba de ello es que el legislador, al regular los principios y reglas básicos del procedimiento administrativo común, consideró

1 Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, cuando reivindicaba la delimitación del Derecho Financiero del Derecho Administrativo por «su trayectoria histórica y por sus peculiares exigencias conceptuales» (pág. 422), y destacaba que «los institutos financieros se encuentran asfixiados en un marco conceptual que no les brinda adecuadas posibilidades de expansión» (pág. 468). Vid. también, del mismo autor, *Hacienda y Derecho*, todos los volúmenes y especialmente el vol. I, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1975, págs. 3 a 46.

conveniente excluir a los procedimientos tributarios de su ámbito de aplicación directo².

Una de las principales particularidades del Derecho Tributario es que establece multitud de deberes y obligaciones, periódicas e instantáneas, sobre un número altísimo de obligados tributarios³. Ello determina el nacimiento de millones de relaciones jurídico-tributarias anuales que, lógicamente, deben articularse a través de los correspondientes procedimientos. El Derecho Tributario se configura pues en la actualidad como un Derecho Tributario de masas (*Massenbesteuerungsrecht*⁴) cuya aplicación tiene lugar, necesariamente, a través de procedimientos masivos. Y esta circunstancia, la necesidad de tramitar decenas de millones de procedimientos tributarios cada año⁵, condiciona muy severamente la posición jurídica de la Administración y del administrado en los mismos⁶.

En efecto, la Reforma Fiscal del año 1977 produjo un incremento extraordinario del número de contribuyentes y, con ello, se puso de manifiesto la incapacidad de la Administración para hacer frente a las nuevas exigencias de gestión tributaria. Por ello se estableció de forma generalizada el modelo de gestión mediante autoliquidación, caracterizado por trasladar al contribuyente las tareas de gestión típicamente administrativas, como es la identificación de los hechos jurídicamente relevantes, su calificación jurídico-tributaria, la selección de las normas aplicables, su interpretación, y la cuantificación de la obligación tributaria⁷.

La solución arbitrada podía solucionar el problema señalado porque, como afirmara RUIZ GARCÍA, la autoliquidación es una técnica idónea para simplificar el procedimiento y, en especial, para descargar a la Administración tributa-

2 Recogida en la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Anteriormente venía recogida en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3 Sobre estas singularidades del Derecho Tributario en relación con el Derecho Administrativo tuve la oportunidad de realizar un trabajo más extenso hace algunos años: MARIN-BARNUEVO FABO, D., «Las especialidades del Derecho Tributario y su proyección en la doctrina de los actos propios», en MARIN-BARNUEVO (dir), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, Ed., Civitas, Cizur Menor 2018.

4 La expresión es de TIPKE, K, y aparece recogida en un trabajo de 1965 titulado *An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht*, en *Steuer-Kongress Report*, München/Berlin 1965, pág. 205, según RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid 1987, pág.28. La expresión es afortunada y ha tenido tanto éxito en España que es utilizada con frecuencia por la doctrina.

5 Según la Memoria de la Agencia Tributaria del año 2023, ese año se presentaron: 23.024.070 declaraciones del IRPF; 21.081.412 de comercio exterior; 2.683.963 declaraciones de IVA; y 1.619.426 declaraciones del Impuesto sobre Sociedades.

6 Vid., en este sentido, RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación...*, cit., pág. 29 y ss.

7 Las bases estadísticas actuales no contienen toda la información referida a este periodo, pero es posible aportar algunos datos aislados que ponen de manifiesto la revolución tributaria derivada de la transición democrática. Así, por ejemplo, sabemos que antes de la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, la mayor parte de la recaudación provenía de los impuestos reales o de producto, de las cotizaciones sociales y de las retenciones sobre las distintas rentas (principalmente, las referidas al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Dependiente). Los ingresos derivados de la Contribución General sobre la Renta eran mínimos, la Administración era poco eficiente, había secreto bancario y el fraude estaba generalizado; como el

ria de una parte sustancial del trabajo que en otro caso le correspondería⁸; porque con la gestión a través de autoliquidaciones la Administración se ve liberada de dictar la mayor parte de las liquidaciones y puede destinar todos sus recursos a la comprobación de la exactitud de la autoliquidación⁹.

De este modo, con la generalización de las autoliquidaciones se transformó el sistema tributario. Se renunció a un sistema de gestión tributaria en el que el contribuyente declara los hechos de relevancia tributaria y la Administración liquida el impuesto y se estableció un nuevo modelo en el que se transfirieron al contribuyente todas las actividades necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria¹⁰. Este modelo de gestión tributaria, que se generalizó en España¹¹ a partir de las reformas de 1977¹², condiciona severamente el ejercicio de las potestades administrativas y altera el marco general de relación jurídica

impuesto sobre la renta no era real (no personal) y analítico (no sintético) y las retenciones soportadas no eran a cuenta sino que tenían naturaleza de pago definitivo, el procedimiento de gestión tributaria tenía muy poca importancia y el número de declaraciones presentadas era muy bajo (en 1972 se presentaron 350.761 declaraciones, de las cuales tan sólo 29.389 resultaban con cuota positiva). Sin embargo, la aprobación primero de la Ley 50/1977 y después de Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, supuso el establecimiento de un nuevo IRPF de carácter sintético, que determinó el incremento exponencial de las declaraciones tributarias que servían de base para la tramitación de los procedimientos de gestión tributaria (en 1980 se presentaron 5.776.620 declaraciones tributarias). Obviamente, en esos momentos iniciales de la transición democrática no había ordenadores y la Administración Tributaria no tenía recursos para asumir las nuevas tareas asociadas al cambio de sistema tributario, que había multiplicado por más de 200 el número de procedimientos de gestión por IRPF a tramitar, lo que justificó la implantación generalizada del sistema de autoliquidación de los tributos. En el período transcurrido entre 1980 y 1990 la recaudación por IRPF se multiplicó por diez, pasando de 3.000 millones de euros en 1980 a 30.000 millones de euros en 1990 (actualmente, la recaudación por IRPF se sitúa en torno a los 85.000 millones de euros y el número de contribuyentes está próximo a los 20 millones, aunque el número de declaraciones es muy superior por el incremento de los deberes formales y las obligaciones de presentar pagos a cuenta). Vid., sobre las características del sistema tributario anterior a la reforma de 1977, COMÍN, F., «La fiscalidad del estado del bienestar frente a la fiscalidad del Franquismo (1940-2016)», en «*La evolución de los sistemas fiscales desde la España Medieval a la contemporánea: objetivos, instrumentos y resultados*», curso organizado en la Universidad de Málaga, Arca Comunis, los días 23 y 24 de junio de 2017; COMÍN, F., *La corrupción permanente: el fraude fiscal en España*, en Hispania Nova, Revista de Historia Contemporánea, núm. 16, año 2018, pág. 481 y ss. Vid. también el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, febrero 2014, pág. 89, en donde se recogen los datos de declaraciones presentadas en 1972.

⁸ Vid. también RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación...* cit., pág. 270.

⁹ Aun así, debió ser muy difícil de implementar, como cuenta GARCÍA AÑOVEROS, J., «Las reformas fiscales», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 511 y ss., donde dice que «en 1979, varios meses después de la vigencia del tributo, no se había tomado aún medida alguna para la gestión de esa avalancha de papeles, para su procesamiento y acomodación a los controles individualizados que luego habría que realizar para las comprobaciones ulteriores de la veracidad de las declaraciones. El apartado administrativo se fue preparando acuciado por la necesidad, no había existido una preparación previa».

¹⁰ Como afirmara SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Universidad Complutense de Madrid, 1982, pág. 285, «la autoliquidación es un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los hechos necesarios para que la Administración determine la cuantía de las deudas, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación».

¹¹ Interesa subrayar que el sistema de autoliquidación no está generalizado en otros países de nuestro entorno, como por ejemplo Alemania, donde sólo existe la autoliquidación en la gestión

entre Administración y administrado¹³, debilitando la posición jurídica del contribuyente e incrementando sensiblemente la litigiosidad¹⁴.

Además, la generalización del sistema de autoliquidaciones determinó la sustitución del «acto administrativo» por una actuación del particular¹⁵. Ello supuso en su momento una auténtica revolución en la configuración de un procedimiento que, hasta ese momento, se construía sobre la base del acto administrativo, piedra angular de toda la dogmática del Derecho Administrativo¹⁶.

En la actualidad, el artículo 29 de la Ley General Tributaria de 2003 (LGT) establece el deber de los obligados tributarios de presentar autoliquidaciones. La configuración jurídica de dicho deber tiene especial relevancia por distintas razones, pero una de las más importantes es su inclusión en la relación jurídico-tributaria del artículo 17 LGT –especialmente por la conexión entre el artículo 17.1 LGT y el artículo 83.1 LGT– lo que revela su estrecha vinculación con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31 de la Constitución¹⁷.

tributaria del IVA, ya que en el IRPF (Est) y en el IS (KSt), el contribuyente se limita a declarar los hechos, con los libros contables que le resulten exigibles, y es la propia Administración la que se encarga de liquidar el impuesto. También en Francia se aplica el llamado modelo tradicional de gestión tributaria en el IRPF (IR), en el que el contribuyente declara los hechos y la Administración liquida el impuesto.

12 Como recuerda MENÉNDEZ MORENO, A., «La gestión de los tributos: consideraciones y principios generales», en AA.VV. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Ed. Lex Nova, Valladolid 2009, pág. 29, el procedimiento de autoliquidación no estaba contemplado en la LGT de 1963 y «sin embargo, a partir de las nuevas figuras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del de Sociedades del año 1977 (que entraron en vigor en 1978), se fue convirtiendo en el procedimiento de gestión aplicable con carácter general a la mayoría de los tributos del ordenamiento español».

13 En este mismo sentido TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 3/1997, pág. 3 y ss.; y FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional de oficio*, Ed Tirant lo Blanch, Valencia 1998, pág. 15.

14 Como sostiene un sector de la doctrina, la Administración destina sus principales recursos a las tareas de comprobación de las calificaciones realizadas por los contribuyentes, abandonando las de liquidación, con lo que «el mecanismo acción (provocación de un legislador que ordena a la Administración el abandono de sus tradicionales tareas de liquidación encomendándoselas únicamente a los contribuyentes) –reacción (reacción de unos contribuyentes que, lógicamente, aplican las normas de acuerdo con la interpretación más favorable a sus intereses) –represión adquiere una velocidad inusitada» (FERREIRO LAPATZA, J.J., et alia, *La justicia tributaria en España*, Ed. Marcial Pons, Madrid 2005, pág. 35). Junto a esa explicación, cabe añadir que la complejidad del sistema tributario determina que el contribuyente, obligado a cuantificar la obligación tributaria, cometa errores que, al ser corregidos por la Administración, provocan desencuentros y la impugnación de las actuaciones administrativas, en los términos que desarrollaremos más adelante.

15 En los datos recogidos anteriormente decíamos que el número de autoliquidaciones de IRPF presentadas en 2015 fue de 19.359.020; pero las liquidaciones dictadas ese mismo año en procedimientos de gestión e inspección no llegó a 600.000, lo que pone de manifiesto la pérdida de relevancia del acto administrativo de liquidación en la configuración del sistema tributario (aunque la correspondencia entre liquidaciones y autoliquidaciones no es exacta por referirse a distintos ejercicios).

16 Cfr. RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación...*, cit., pág. 58, donde compara la relevancia del acto administrativo con el acto administrativo-tributario, cuya manifestación más señalada es el acto de liquidación, que constituye el concepto central del Derecho Tributario formal.

17 Tal y como explica LITAGO LLEDÓ, R., «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias como derecho de los contribuyentes», en *Revista Forum Fiscal*, N° 298, Junio de 2023, Editorial CISS., pág. 6/26.

Una de las principales consecuencias de esa vinculación entre las autoliquidaciones y el deber de contribuir regulado en el artículo 31 de la Constitución es la existencia de una auténtica reserva de ley en el establecimiento de ese deber, que se desprende de la doctrina constitucional sobre el significado del principio de reserva de ley en materia tributaria y, además, aparece expresamente reconocido en el artículo 8.h) de la LGT.

Como ha defendido unánimemente la doctrina académica, resulta totalmente necesario que la generalización del deber de autoliquidar vaya acompañada del reconocimiento de ciertos derechos insoslayables del administrado que está obligado a practicar la autoliquidación: (i) de un lado, el derecho a lo que hoy se conoce como el derecho de «información y asistencia»; y, (ii) de otro lado, «el derecho a equivocarse», y, en consecuencia, «a poder rectificar la autoliquidación practicada cuando haya padecido error en los hechos o haya aplicado en forma errónea la normativa vigente»¹⁸.

3. El reconocimiento del derecho del contribuyente a rectificar su autoliquidación (regulación hasta 2023)

La relevancia jurídica del derecho a rectificar la autoliquidación, en los términos anteriormente descritos, aparece perfectamente explicada en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2003 (Rec. nº 3692/1998, ECLI:ES:TS:2003:2149, Pon. Sr. Gota Losada), cuyo fundamento de derecho tercero –referido a la normativa anterior a la aprobación de la LGT de 2003– afirma lo siguiente:

«La autoliquidación existe cuando el contribuyente presenta las declaraciones ante las Oficinas de la Administración Tributaria o ante las Entidades de crédito colaboradoras, expone en ellas el hecho imponible, su cuantificación mediante la determinación de las respectivas bases imponibles, que también declara, y calcula la obligación tributaria que, normalmente, ingresa simultáneamente a la presentación de las declaraciones, sin intervención o actuación alguna de la Administración Tributaria.

(...)

La Sala hace esta pequeña digresión histórica para resaltar lo que ha significado la implantación de la declaración autoliquidación como sistema de gestión de la totalidad de los impuestos que ha convertido en liquidadores a los sujetos pasivos, por ello es menester admitir que en la aplicación de las normas tributarias puedan mantener una interpretación de esas normas diferentes a la sostenida por la Administración, y sobre todo la posibilidad de errores de hecho y de derecho.

El artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas (...) hay que entenderlo no como un recurso o enfrentamiento entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria, sino como una

¹⁸ En palabras de FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 37, 1983, pág. 88.

norma de amparo, de tutela y protección del sujeto pasivo- liquidador de los tributos, por qué no decirlo, que debería ir seguido del obligado agradecimiento por el trabajo inherente a toda autoliquidación, pero lo cierto es que en este caso de autos y, en general, con más frecuencia de lo debido, la Administración Tributaria ha eludido sus responsabilidades y no ha querido rectificar los errores cometidos».

Tras la aprobación de la LGT de 2003, el reconocimiento del derecho del contribuyente a rectificar su autoliquidación aparece regulado, principalmente, en el artículo 120, en el que se establecía (hasta la reforma de 2023) lo siguiente:

«Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.»

El procedimiento regulado reglamentariamente se contiene en los artículos 126 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Y, en lo que ahora interesa, se trataba de un procedimiento muy simple, en el que el obligado tributario explicaba a la Administración los motivos por los que consideraba que la autoliquidación presentada perjudicaba sus intereses legítimos y, además, pedía expresamente que resolviera sobre su solicitud de devolución de lo pagado en exceso.

Además, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones posibilitaba que el interesado obtuviera, en última instancia, la tutela judicial efectiva a que se refiere el artículo 24 CE por cuanto, como es sabido, las autoliquidaciones son actos de los particulares y no son en sí mismas impugnables, por lo que resulta necesario forzar (o «provocar») un pronunciamiento administrativo para tener una actuación administrativa susceptible de impugnación y poder, en definitiva, controvertir el parecer de la Administración ante un órgano judicial.

De este modo, en tanto que la acción de rectificación se plantea por el obligado tributario y va acompañada de la pretensión de devolución de lo indebido, es preciso reconocer la existencia de un «derecho» de rectificación de la autoliquidación, pues es el paso previo y necesario para que se hagan efectivos aquellos derechos.

El Tribunal Supremo también ha reconocido la existencia de ese derecho, y su relevancia en la conformación de la posición jurídica de los contribuyentes, en todas las sentencias dictadas también tras la aprobación de la LGT de 2003.

Entre ellas cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021¹⁹, cuya doctrina aparece reiterada en muchas sentencias posteriores²⁰, en la que se destaca la necesidad de reconocer con la mayor amplitud posible el

19 Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021, ECLI:ES:TS: 2021: 2988, Pon. Sr. Montero Fernández.

20 Vid, por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2022, ECLI:ES:TS: 2022:3417, Pon. Sr. Navarro Sanchís.

derecho de rectificación de las autoliquidaciones para evitar una merma de los derechos de los contribuyentes, y se afirma lo siguiente:

«Aún la habitualidad de las autoliquidaciones y su normalización en la gestión del sistema tributario y en la propia aplicación de los tributos, no deja de traslucir cierta anomalía, en tanto que lo que debería de ser actuaciones propias de las Administraciones públicas, deben ser asumidas obligatoriamente por los administrados, son deberes legalmente impuestos; con ello, en cierta forma, sufre la estructura básica de la relación Administración ciudadano, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes. Resulta evidente que si la gestión fuera, como es lo natural en principio, exclusivamente pública, la actividad recaudatoria a través de los procedimientos de gestión se plasmaría en actos, normalmente liquidaciones, susceptibles de impugnación a través de los cauces dispuestos al efecto y por cualquier vulneración del orden jurídico, incluido, claro está, que la norma que sirve de cobertura al gravamen girado sea contraria a la Constitución o al Derecho Comunitario.

El cambio de sistema, el paso de un sistema de gestión tributaria pública, a la gestión semiprivada –por el enorme peso que ha adquirido en el sistema tributario moderno las autoliquidaciones– en masa mediante las autoliquidaciones, que aporta mayor eficacia y viabilidad al sistema, en modo alguno puede significar una merma de lo que constituye el estatuto de los contribuyentes, conformado con un amplio elenco de derechos y garantías. Como regla general, que debe ayudar cualquier interpretación normativa, es que las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, inserta en un procedimiento de gestión, no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidos.

El problema, radica en que las autoliquidaciones no son actos administrativos, mientras que la estructura básica de la actuación administrativa se hace pivotar sobre los actos administrativos, sobre los que se despliega todo el sistema impugnatorio de recursos para su control y procurar, en su caso, la satisfacción de los intereses legítimos de los administrados. Pues bien, como puso de manifiesto la jurisprudencia, véase al respecto por ejemplo la sentencia de 20 de octubre de 2000, rec. cas. 1837/1995, "Pero es no menos cierto que, como pone de relieve 'in extenso' la reciente Sentencia de esta Sala de 29 de Septiembre de 2000 –recurso de casación 7035/94–, recaída en recurso también en su día deducido por la Sociedad de referencia, en este precepto, esto es, en el art. 121 mencionado del RPREA de 1981, se había introducido un procedimiento de gestión, previo al de revisión económico-administrativa, para hacer posible la existencia de un acto administrativo o ficción del mismo –porque las autoliquidaciones, evidentemente, no lo son– que, a su vez, posibilitara su revisión", el mecanismo de rectificación dispuesto al efecto persigue la producción del acto administrativo, presunto o expreso, posibilitando su control mediante el sistema de recursos dispuestos al efecto, y resulta evidente que la impugnación del acto así producido, que no posee más especialidad, en lo que ahora interesa, que la forma de producirse, podrá articularse haciendo valer cuantos motivos de impugnación en general permite el ordenamiento jurídico, entre los que se cuenta, claro está, considerar que la norma que da cobertura al gravamen impuesto es contraria a la Constitución o al Derecho comunitario –aunque con las diferencias propias de los distintos supuestos fácticos concurrentes, si nos

puede servir de referencia la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021, rec. cas. 3816/2019—; por tanto, se idea un procedimiento cuya finalidad es posibilitar, en su caso, la devolución de lo que se considera ingresado indebidamente, y al efecto se faculta al contribuyente para solicitar la rectificación de su autoliquidación dando lugar a la producción del acto y con ello posibilitando la satisfacción de los intereses del contribuyente, art. 227.2. b) de la LGT.

El esquema que mantiene los arts. 120 y ss de la LGT actual y su desarrollo reglamentario, unificando los procedimientos, es similar al que se contemplaba en el Real Decreto 1163/1990, que regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, distinguiéndose los supuestos en los que la autoliquidación hubiera dado lugar o no a un ingreso indebido. Con el procedimiento que comentamos, solicitada la rectificación, el contribuyente puede pretender, entre otras, la devolución de aquellas cantidades que no le corresponden ingresar, art. 15.1.c) del Real Decreto 520/2005, entre las que cabe apuntar sin dificultad ni tensión los ingresos realizados en aplicación de una norma que entiende vulnera la Constitución o el Derecho europeo, puesto que resulta evidente que no existe limitación alguna causal y es factible que la cuestión gire en torno a la interpretación y/o aplicación de una norma. En el caso de que se haya cursado la rectificación, la Administración tiene obligación de resolver la solicitud de rectificación de una autoliquidación, sin perjuicio de que pueda producirse el acto presunto desestimatorio, que abre la puerta de la impugnación, por cualquier causa fáctica o jurídica, sin que el que se alegue como único motivo de impugnación la inconstitucionalidad o la incompatibilidad con el Derecho europeo de la norma que crea el impuesto, suponga alteración alguna del procedimiento y vía para, en definitiva, procurar el control jurisdiccional, que de otro modo no sería factible, ello sin perjuicio de las consideraciones que al respecto se hizo por este Tribunal en la sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. cas. 113/2017».

Como se desprende del extracto transcrito, la doctrina del Tribunal Supremo es clara al concebir el derecho a la rectificación de las autoliquidaciones como una manifestación del principio de tutela judicial efectiva, puesto que los contribuyentes solo pueden plantear en sede judicial las discrepancias interpretativas de la normativa tributaria si previamente han provocado que la Administración dicte un «acto administrativo», que es el primer objetivo del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

4. La desnaturalización reglamentaria del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (regulación desde 2023)

El régimen jurídico de la rectificación de autoliquidaciones cambió con la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, en tanto añadió al artículo 120.3 LGT, primer párrafo, la siguiente frase: «No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo».

Y en ese apartado 4 se afirmaba —muy escuetamente— que «cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar

una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad».

Según parecía desprenderse de la nueva redacción del precepto, la pretensión de la reforma era sustituir el sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación previsto en la LGT para establecer un sistema único para la corrección de los datos consignados en las autoliquidaciones, lo que permitiría a los obligados tributarios rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia de su resultado y sin necesidad de esperar a la resolución administrativa.

Unos meses después se aprobó el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, que desarrolla la citada Ley 13/2023 y modifica los reglamentos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), los Impuestos Especiales (IIEE) y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI), para introducir en los procedimientos de aplicación de estos impuestos la figura de la autoliquidación rectificativa (aunque su entrada en vigor quedó pospuesta al momento de aprobación de las órdenes ministeriales que establecen los correspondientes modelos²¹) de una forma que –como veremos– va mucho más allá de la habilitación legal, conculca abiertamente el derecho a la tutela judicial efectiva y resulta totalmente reprobable desde el punto de vista del procedimiento.

En esa regulación reglamentaria se establece, de forma prácticamente idéntica para todos los tributos afectados, lo siguiente (aparece subrayado lo más relevante a los efectos del presente trabajo):

1. Los sujetos pasivos deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Si este motivo concurriese con otros de distinta natu-

21 Puede verse un análisis exhaustivo de los distintos modelos en GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías», en la revista *Crónica Tributaria* núm. 193/2024 (103-152), pág. 126 y ss., en donde destaca que en el modelo aprobado para la autoliquidación rectificativa en el IVA «no se distinguen claramente las solicitudes de devolución que derivan de la aplicación de la normativa del impuesto de aquellas que se corresponden con una solicitud de ingresos indebidos».

raleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

Lo establecido en este apartado, no se aplicará a:

- a) Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.*
- b) Las modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.*

2. La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea.

3. En la autoliquidación rectificativa constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refiere, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados y otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda, como los motivos de rectificación. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

4. La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad. En particular:

- a) Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.*
- b) En los casos no contemplados en la letra anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley.*

El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoli-

liquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.

Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y ésta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.

- c) *Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.*

Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento conforme a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

5. La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación definitiva o provisional en los términos a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, respectivamente.»

Como se desprende del texto transcrito, la nueva regulación reglamentaria modifica sustancialmente el régimen jurídico de la rectificación de autoliquidaciones, en tanto establece una absoluta equiparación entre el contenido de la autoliquidación ordinaria y la rectificativa y, con ello, ordena la devolución inmediata de las cantidades a devolver en caso de que el contribuyente hubiera presentado una solicitud de rectificación de autoliquidaciones de la que resulta la procedencia de devolver parte de la deuda previamente ingresada.

Vemos pues que se altera el régimen jurídico y la naturaleza del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, porque a partir de ahora dejará de ser el cauce para forzar una actuación administrativa susceptible de impugnación. Por el contrario, se configura como una actuación de gestión tributaria que se tramitará conforme al procedimiento general de gestión de autoliquidaciones, lo que posibilita, incluso, el inicio de un procedimiento sancionador contra el obligado tributario que hubiera presentado una autoliquidación complementaria y obtenido una devolución de las cantidades previamente ingresadas (en caso de que esa devolución hubiera sido obtenida de forma ilegítima según el criterio de la Administración Tributaria).

Esta interpretación se corresponde, además, con la contenida en la Nota publicada por la Administración Tributaria el 19 de junio de 2023 en su página web, en la que se afirmaba que las autoliquidaciones rectificativas recibirán un tratamiento muy parecido a cualquier otra autoliquidación.

Todo ello supone una clara limitación de los derechos de los contribuyentes a discrepar de la interpretación normativa seguida por la Administración, en los términos explicados en los apartados anteriores, y además supone una clara vulneración de distintos principios de justicia que explicamos a continuación.

5. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de reserva de ley

La regulación de las autoliquidaciones rectificativas a través del Real Decreto 117/2024 podría vulnerar el principio de reserva de ley por dos motivos distintos: (i) porque el artículo 120.3 de la LGT remite a la regulación legal, y no reglamentaria, de los tributos en los que puede aplicarse la autoliquidación rectificativa; (ii) y porque las normas reglamentarias citadas tienen un claro contenido *extra legem*, para el que no cuentan con la preceptiva habilitación legal.

5.1. El artículo 120.3 de la LGT remite a la regulación legal, y no reglamentaria, de los tributos en los que puede aplicarse la autoliquidación rectificativa

El artículo 120 de la LGT, tal y como fue modificado por la Ley 13/2023, no regula el régimen de las autoliquidaciones rectificativas ni tampoco su ámbito de aplicación, puesto que se limita a disponer que:

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

(...)

4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad

Vemos pues que la Ley General Tributaria no establece el ámbito de aplicación objetivo de las autoliquidaciones rectificativas, sino que remite a lo que establezca «la normativa propia del tributo» que, necesariamente, se debe corresponder con lo que establece la ley reguladora de los tributos en los que debe ser de aplicación.

Esa interpretación deriva de lo dispuesto en el artículo 8.h) de la LGT, en donde se establece la exigencia de regulación *en todo caso* por ley de «La obli-

gación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta».

Por tanto, parece obvio que debe ser establecida mediante ley la obligación de presentar autoliquidaciones rectificativas (extremo claramente referido *al cumplimiento de la obligación principal*), así como también los supuestos (acuñados *ex novo* por el reglamento) en los que esa presentación puede ser «optativa» (al poder acudir al régimen general del artículo 120.3 LGT).

Por todo ello consideramos que el establecimiento de esta nueva obligación debería estar contemplado en una norma con rango de ley²² porque (i) así se establece claramente en la nueva redacción del artículo 120 de la LGT; y (ii) así lo exige la naturaleza de la obligación impuesta a los contribuyentes que, como vimos, está estrechamente vinculada con el cumplimiento del deber de contribuir recogido en el artículo 31 de la Constitución.

5.2. Las normas reglamentarias tienen un claro contenido *extra legem*, para el que no cuentan con la preceptiva habilitación legal

También consideramos que los reglamentos que regulan la autoliquidación rectificativa podrían vulnerar el principio de legalidad o reserva de ley porque establecen una regulación original, independiente y autónoma de la prevista en la ley, constituyendo un claro supuesto de exceso reglamentario en la configuración del régimen jurídico de las autoliquidaciones reglamentarias.

Este exceso reglamentario se advierte claramente en el apartado que dispone que *«cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»*.

Como se desprende de lo expuesto al explicar la naturaleza del modelo de rectificación de autoliquidaciones, la finalidad de esa solicitud es provocar la comprobación administrativa y el dictado de una resolución que sea susceptible de impugnación en sede judicial. Ese régimen no se ha visto alterado por la modificación legal del artículo 120 de la LGT, pero, sorprendentemente, sí ha sido claramente modificado por las disposiciones reglamentarias citadas, que sin cobertura legal alguna dispone que con *la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución*, cuando esta consecuencia jurídica no aparece contemplada en el artículo 120 de la LGT.

De lo expuesto se desprende que el desarrollo reglamentario del sistema de autoliquidaciones rectificativas realiza una clara mutación del régimen jurídico de la rectificación de autoliquidaciones que no estaba incluido en la LGT, mediante el que equipara la naturaleza de la autoliquidación rectificativa al de una autoliquidación ordinaria por la que se solicita la devolución de ingresos

22 Vid., en este mismo sentido, GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación...» pág. 123 y ss.

que, en caso de producirse, puede motivar que la Administración considere cometida la infracción prevista en el artículo 191 o en el artículo 193 de la LGT.

6. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de tutela judicial efectiva

Como expusimos al principio, el reconocimiento al contribuyente de un derecho a instar la rectificación de su autoliquidación está íntimamente vinculado con el principio de tutela judicial efectiva, porque solo de este modo —mediante la provocación del acto administrativo resultante de la rectificación de autoliquidaciones— puede manifestar en sede judicial su discrepancia con la actuación de la Administración.

Como decía la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021 anteriormente citada, la rectificación de autoliquidaciones es el cauce procedimental idóneo para denunciar la ilegalidad o inconstitucionalidad de una norma y, también, para cuestionar *«la interpretación y/o aplicación de una norma»*, dado que es el único cauce por el que los obligados tributarios pueden *«procurar el control jurisdiccional, que de otro modo no sería factible»*.

Sin embargo, la nueva regulación reglamentaria cercena injustificadamente ese derecho a cuestionar *la interpretación y/o aplicación de una norma*, así como a *procurar el control jurisdiccional*, porque al equiparar el régimen de las autoliquidaciones rectificativas con el de las autoliquidaciones ordinarias, y disponer que se produzca la devolución de lo solicitado sin realizar previamente la comprobación exigida por el contribuyente, está limitando el derecho de los contribuyentes a cuestionar la interpretación de las normas por parte de la Administración.

La primera vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva deriva de la injustificada limitación del derecho del contribuyente a cuestionar la interpretación de las normas aplicadas, en tanto debe asumir el riesgo de imposición de sanciones a quien manifiesta su discrepancia con dicha interpretación administrativa.

Ello, como explicábamos, es consecuencia de la disposición reglamentaria que equipara la autoliquidación rectificativa a la autoliquidación ordinaria, y dispone que *«con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003 (... El plazo para efectuar la devolución será de seis meses (...) desde la presentación de la autoliquidación rectificativa»*. Por tanto, si ponemos en conexión lo dispuesto en ese precepto con el contenido del artículo 191 o 193 de la LGT, en donde se tipifica como infracción la obtención indebida de una devolución, llegamos a la conclusión de que la presentación de una autoliquidación rectificativa, en caso de que determine la devolución solicitada sin realizar previamente una comprobación administrativa, determinaría la comisión del tipo infractor previsto en los referidos artículos 191 o 193 de la LGT en el caso de que la Administración mantuviera una interpretación distinta de la defendida por el obligado tributario.

En otras palabras, si en el régimen anterior a la reforma que ahora analizamos el contribuyente —que había autoliquidado conforme al criterio administrativo aplicable en aquel momento— podía descartar por completo que su petición de rectificación de su autoliquidación inicial pudiera tener efectos sancionadores, en la regulación establecida en el Real Decreto 117/2024 sucede lo contrario, puesto que la Administración puede devolver lo solicitado en la autoliquidación rectificativa y, tras ejercer sus potestades de comprobación, iniciar después un procedimiento sancionador por la eventual comisión de la infracción tributaria.

Este evidente «riesgo» de sanción administrativa para quienes presenten una autoliquidación rectificativa se deduce con absoluta claridad de la redacción de la norma reglamentaria citada, porque equipara la pretensión de modificar el criterio administrativo con la pretensión de obtener una devolución en los mismos términos que se siguen de una autoliquidación *ordinaria* (que la Administración puede considerar indebida, lo que implicaría que considerase antijurídica la conducta del obligado tributario).

Es cierto que la norma evita ese riesgo sancionador en los supuestos en los que el obligado tributario considera que la norma aplicable es contraria a otra norma legal de rango superior, ya que excluye del ámbito de aplicación de la autoliquidación rectificativa los supuestos en que *«el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional»*. En estos casos se dispone que el procedimiento a seguir no sea el de la autoliquidación rectificativa, sino el previsto en el artículo 120.3 de la LGT, esto es, el vigente hasta la aprobación de la Ley 13/2023.

Pero esa norma de exclusión citada solo contempla la inaplicación de la autoliquidación rectificativa cuando la norma aplicada en la autoliquidación contraviene (i) otra de rango superior legal; (ii) otra de rango constitucional; (iii) el Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio Internacional. Solo en esos tres supuestos se autoriza la utilización del procedimiento tradicional de rectificación de autoliquidaciones para solventar la discrepancia manifestada por los obligados tributarios. Consecuentemente, en los casos en los que el obligado discrepa de la interpretación administrativa de las normas aplicadas sí procederá —será obligatorio, en realidad— utilizar el cauce de la autoliquidación rectificativa y, consecuentemente, el obligado tributario que discrepe deberá asumir el riesgo de ser sancionado por manifestar esa discrepancia, lo que constituye una clara limitación al derecho de tutela judicial efectiva.

Por tanto, si la Administración aplica criterios de una Orden Ministerial, o de una Consulta tributaria, o del programa INFORMA, que el obligado considera contrarios al mandato contenido en un Real Decreto, no cabe utilizar el régimen general de la LGT para instar la rectificación.

Tampoco sería posible utilizar el régimen general de rectificación de autoliquidaciones si se produce una discrepancia interpretativa, por ejemplo, con criterios de consultas de la Dirección General de Tributos (entre los numerosos ejemplos que podemos citar se incluye la interpretación administrativa de la

deducción por maternidad en el IRPF, que luego fue corregida por el Tribunal Supremo; o el criterio de la DGT sobre el rescate en forma de capital de los planes de pensiones con aportaciones anteriores a 2007 a la que se refiere la resolución: 00/08719/2021/00/00, de 24 de octubre de 2022, que también fue corregido por el Tribunal Supremo).

Y tampoco sería posible utilizar ese régimen general si el contribuyente considera que incluyó una valoración de bienes y derechos en la determinación de la base imponible de su autoliquidación que, como consecuencia de una exención o de una diferente valoración, por ejemplo, debiera reducirse.

En todos estos supuestos, el contribuyente que manifestara su discrepancia con la interpretación seguida por la Administración debería presentar una autoliquidación rectificativa, por lo que se expondría a ser sancionado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 191 o en el artículo 193 de la LGT, lo que constituye una injustificada limitación del derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes.

Claro que siempre se podrá decir que ese riesgo es hipotético e improbable, porque la imposición de sanciones exige también valorar la culpabilidad del infractor²³. Pero la realidad es tozuda y lo cierto es que la Administración muchas veces sanciona la conducta del obligado tributario sin realizar el debido estudio de culpabilidad, por lo que podemos aceptar que ese riesgo sea calificado como «hipotético», pero no como «improbable»²⁴.

7. La autoliquidación rectificativa y la prohibición de *reformatio in peius*

7.1. La aplicación del principio de prohibición de *reformatio in peius* a los supuestos de rectificación de autoliquidaciones

El artículo 120.3 LGT establece el procedimiento para que el obligado tributario acredite los motivos por los que considera que su «autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos» y, de ese modo, provoque

23 Sobre esta cuestión, valorando distintas posibilidades de actuación que podrían eliminar el riesgo de imposición de sanciones, véase GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación...», cit., págs. 140 y ss.

24 Vid., en este mismo sentido, GARCÍA NOVOA, C., «Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120,3 de la Ley General Tributaria», entrada al blog Taxlandia, de 25 de julio de 2023, quien con toda razón concluye que el modelo de presentación de la autoliquidación rectificativa «debería incluir la aportación de los fundamentos de derecho en que el obligado tributario basa su discrepancia y las pruebas que los acreditan, lo que excluiría la sanción. Algo que la Memoria del Proyecto no sólo no rechaza, sino que lo adorna con el envoltorio de una simplificación de trámites, al decir que «se reducirán las cargas administrativas porque el contribuyente no va a tener la obligación de presentar documentación acreditativa de su pretensión». Esa misma idea es sugerida por GENOVA GALVÁN, A. «La rectificación de la autoliquidación tributaria. Las autoliquidaciones rectificativas», en la *Revista Hacienda Canaria*, núm. 61 (2024), pág. 54. Vid. también, GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T., «A propósito de las autoliquidaciones rectificativas», en *Revista Técnica Tributaria* / N° 145 / Abril-Junio 2024, pág. 312.

una necesaria respuesta de la Administración, estimatoria o no de su pretensión, que puede ser impugnada en sede judicial.

La acción de rectificación opera cuando la modificación instada es a favor del contribuyente (en los demás casos procede la autoliquidación complementaria) y comprende tres hipótesis distintas: (i) que el importe a ingresar de la autoliquidación presentada debiera ser menor; (ii) que el importe de la devolución solicitada inicialmente debiera ser mayor; y, por último, (iii) que se hubiera presentado una autoliquidación con resultado a ingresar cuando, según el contribuyente, procedía una autoliquidación con resultado a devolver²⁵.

De acuerdo con estas premisas, debe rechazarse la posibilidad de que la situación del contribuyente pueda empeorar como consecuencia de instar la rectificación de la autoliquidación, porque así lo determina el principio de prohibición de *reformatio in peius*.

Es cierto que la prohibición de *reformatio in peius* rige en los procedimientos de revisión y la naturaleza del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es muy singular y no se regula junto con los demás procedimientos de revisión. En todo caso, ya hemos explicado anteriormente que la naturaleza de la rectificación de autoliquidaciones se corresponde con la de un auténtico procedimiento de revisión, caracterizado porque la primera actuación está constituida por la rectificación instada por el obligado tributario para forzar un acto administrativo de la Administración. De hecho, el propio artículo 221.4 de la LGT, que regula el procedimiento especial de revisión de devolución de ingresos indebidos, le atribuye esa carta de naturaleza al disponer que «*Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley*».

Y, como hemos visto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo también considera que se trata de un auténtico procedimiento de revisión. Así, la tantas veces citada sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021, en la que se afirma que «*la Administración tiene obligación de resolver la solicitud de rectificación de una autoliquidación, sin perjuicio de que pueda producirse el acto presunto desestimatorio, que abre la puerta de la impugnación*». Y también la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021²⁶, en la que considera que la resolución de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es una mera resolución, y no una auténtica liquidación administrativa que pudiera haber devenido firme y limitadora de los derechos del contribuyente a instar una nueva rectificación por causas distintas.

Consecuentemente, puede afirmarse que la Administración no puede empeorar la situación del contribuyente como consecuencia de que éste hubiera instado la rectificación de la autoliquidación²⁷. De hecho, de lo dispuesto en los

25 En relación con estos tres efectos de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 126 a 128, reconduce todos los posibles casos a la existencia de errores de diverso tipo, y señala que las vías pueden ser distintas en función de esas diferencias.

26 Vid. sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021, ECLI:ES:TS:2021:447, Pon. Sr. Navarro Sanchís

27 Vid., en este mismo sentido, LITAGO LLEDÓ, R., «La rectificación...», pág. 12/26.

artículos 127 y 128 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se desprende que la Administración no puede comprobar más allá de lo necesario para decidir sobre la pretensión formulada por el obligado tributario.

7.2 La vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius* en las autoliquidaciones rectificativas

Como hemos expuesto, la regulación reglamentaria de las autoliquidaciones rectificativas desnaturaliza el tradicional procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, establecido desde 1990 para posibilitar la impugnación de un acto de particulares y, además, posibilita que la Administración pueda sancionar la conducta del obligado tributario por cometer la infracción prevista en el artículo 191 o en el artículo 193 de la LGT.

Esa mera posibilidad constituye –como dijimos– una grave vulneración del principio de tutela judicial efectiva y, además –añadimos ahora– constituye una clara vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius*, porque, aunque la única pretensión del contribuyente fuera manifestar su discrepancia con la interpretación de las normas seguida por la Administración, como consecuencia de las normas reglamentarias citadas «*se entenderá solicitada la devolución*», lo que constituye una alteración de la pretensión del contribuyente. Y si la Administración devolviera sin realiza la comprobación previa, el contribuyente podría obtener la devolución derivada de su pretensión de cuestionar la interpretación administrativa, lo que constituiría el presupuesto objetivo de la infracción del artículo 191 o 193 LGT, consistente en la obtención indebida de devoluciones («*derivadas de la normativa de cada tributo*», en el caso del artículo 193 LGT).

Como tantas veces hemos dicho, es imprescindible garantizar el derecho de los administrados a discrepar de la actuación de la Administración, y por ello es imprescindible garantizar que los obligados tributarios puedan seguir manifestando esa discrepancia a través del procedimiento tradicional de rectificación de autoliquidaciones. Limitar ese derecho, en los términos expuestos, puede vulnerar el principio de tutela judicial efectiva y, como manifestación concreta de dicho principio, la prohibición de *reformatio in peius*.

8. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de buena regulación

El régimen de autoliquidaciones rectificativas resultante de lo dispuesto en las disposiciones finales del Real Decreto 117/2024 es muy confuso y produce claras desigualdades y disfunciones en su aplicación. De un lado, porque no se aplica a todos los tributos, sino solo a los cinco impuestos cuyo reglamento ha sido modificado; y, de otro, porque tampoco en ese ámbito objetivo de aplicación

resulta siempre aplicable, porque el régimen de solicitud de rectificación de la autoliquidación seguirá siendo el procedente en los supuestos en los que el interesado fundamente sus pretensiones en la contradicción con normativa de mayor rango legal, o vulneración de la Constitución o de normas de la Unión Europea.

Por ello puede decirse que el nuevo sistema de autoliquidaciones rectificativas es *muy confuso y produce claras desigualdades y disfunciones en su aplicación*, porque la identificación del procedimiento aplicable dependerá, en primer lugar, del tributo cuya autoliquidación se quiere rectificar, lo que determinará la del sistema previsto en el artículo 120.3 LGT (solicitud de rectificación de autoliquidaciones) o del previsto en el artículo 120.4 LGT (autoliquidaciones rectificativas). Pero, además, si en consideración del tributo afectado resultara de aplicación el procedimiento del 120.4 LGT, todavía tendríamos que indagar en la causa de la rectificación, que nuevamente nos podría llevar a dudar sobre la aplicación del procedimiento del 120.3 LGT o del 120.4 LGT²⁸.

Y, en este punto, resulta abiertamente criticable que la Administración esté rechazando las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones (cuando considera que procede la autoliquidación rectificativa, lo que es comprensible) a través de una «comunicación informativa» en la que le pone de manifiesto que *«resulta necesario presentar una autoliquidación rectificativa, ajustada al modelo de declaración»* y, sin fundamento jurídico alguno, añade que *«la solicitud de rectificación presentada mediante asiento registral RGEXXXXX no surte efecto alguno»*, y no ofrece pie de recurso.

En nuestra opinión, esa «comunicación informativa» es en realidad una desestimación de la solicitud presentada y, como tal, es un acto impugnabile en vía económico-administrativa, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 227.1.a) de la LGT, en donde se establece que son susceptibles de reclamación económico-administrativa los actos *«que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber»*. Por tanto, sin perjuicio de que la Administración desestimara la solicitud invocando las reformas legales producidas, debería facilitar al interesado la información sobre los recursos procedentes contra la misma.

Por ello decíamos que esa regulación podría ser contraria al principio de buena regulación porque, como ha reconocido el Tribunal Supremo, dicho principio *«constituye uno de los principios básicos en el ejercicio de la potestad reglamentaria, lo que implica, además del rechazo a toda arbitrariedad, exigencias de una mínima y suficiente calidad jurídica, que se traduce, en lo que en este asunto interesa, en la coherencia exigible no sólo interna, sino también entre los distintos niveles normativos reguladores en atención a las previsiones de la ley»*²⁹.

28 Vid., en este mismo sentido, GENOVA GALVÁN, A. «La rectificación de la autoliquidación...», cit., pág. 47.

29 Vid sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2022, ECLI:ES:TS:2022:3560, Pon. Sr. Montero Fernández.

No se trata por tanto de un principio meramente programático³⁰, porque ya la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha deducido consecuencias directas del incumplimiento de dicho principio, como sucedió en la sentencia de 31 de enero de 2023, en la que rechazó la posibilidad de aplicar tipos incrementados del IBI basándose en una norma con rango de ley que resultaba especialmente confusa, lo que motivaba la inaplicación de dichas reglas porque —según la sentencia— la exigencia de mayores cargas impositivas *«deben deducirse inequívocamente de normas claras, comprensibles y de contenido inequívoco, como disposiciones agravatorias de situaciones jurídicas que son, atendiendo, con ello, al principio de buena regulación establecido en los artículos 129 y concordantes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas»*³¹.

Ciertamente, resulta difícil identificar los motivos por los que la Administración ha promovido este cambio normativo (quizás para liberar a la Administración de la carga de grabar los nuevos hechos declarados en sus bases de datos³²), pero lo que es evidente es que la regulación actual perjudica claramente a los contribuyentes, que a partir de ahora se verán obligados a utilizar varios procedimientos similares para conseguir un mismo resultado. Por tanto, si fuera cierto que la Administración ha realizado este cambio normativo con la finalidad de *«seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la mejora de la gestión tributaria»*, como dice la Exposición de Motivos de la Ley 13/2023, lo más razonable es que hubiera configurado la autoliquidación rectificativa como una opción, para que los interesados pudieran decidir si preferían presentar una solicitud de devolución de ingresos indebidos (artículo 120.3 LGT) o una autoliquidación rectificativa (artículo 120.4 LGT).

9. Conclusiones

La nueva regulación de las autoliquidaciones rectificativas ha sorprendido a todos los especialistas porque se realiza con la finalidad declarada de sustituir un procedimiento que funcionaba bien y no planteaba problemas, como es el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. Es posible que cumpla una función de interés para la Administración tributaria, pero resulta evidente, por lo expuesto en el presente trabajo, que los contribuyentes tienen motivos para recelar de este nuevo método de modificación de las autoliquidaciones previamente presentadas, por distintos motivos.

En primer lugar, porque el legislador ha pretendido equiparar el régimen jurídico de las autoliquidaciones rectificativas con el de las autoliquidaciones ordinarias, lo que supone eliminar el cauce procedimental existente para que los

30 Para comprender mejor el significado y alcance de este novedoso principio véase CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., «¿Hacia un ordenamiento tributario más seguro? Implementación en España de los principios de buena regulación: avances logrados y retos pendientes», en *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*, Martín López/ Pérez Bernabeu (dir.), Ed. Aranzadi, 2019, págs. 91-129.

31 Vid sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2023, ECLI:ES:TS:2023:412, Pon. Sr. Navarro Sanchís.

32 En este mismo sentido GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación...», cit., págs. 124.

contribuyentes puedan controvertir con la interpretación administrativa de las normas aplicables.

En segundo lugar, y directamente vinculado con lo anterior, porque la nueva regulación posibilita la imposición de sanciones a los contribuyentes que discrepan de la interpretación administrativa de las normas aplicables y, a tal efecto, deben provocar una actuación administrativa susceptible de impugnación

Y, en tercer lugar, porque el desarrollo reglamentario del régimen de autoliquidaciones rectificativas introducido por la Ley 13/2023 parece vulnerar el principio de legalidad porque establece reglas que no estaban previstas en el artículo 120.4 de la LGT que pretende desarrollar.

Por todo ello consideramos razonable que, en caso de impugnación de las normas que realizan ese desarrollo reglamentario, los tribunales acaben anulando esa nueva regulación, que probablemente sería jurídicamente admisible si los contribuyentes pudieran optar por continuar tramitando el tradicional procedimiento de rectificación de autoliquidaciones en lugar de verse obligados a presentar la nueva autoliquidación rectificativa.

10. Bibliografía

CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., «¿Hacia un ordenamiento tributario más seguro? Implementación en España de los principios de buena regulación: avances logrados y retos pendientes», en *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*, Martín López/ Pérez Bernabeu (dir.), Ed. Aranzadi, 2019

COMÍN, F., «La fiscalidad del estado del bienestar frente a la fiscalidad del Franquismo (1940-2016)», en «*La evolución de los sistemas fiscales desde la España Medieval a la contemporánea: objetivos, instrumentos y resultados*», curso organizado en la Universidad de Málaga , Arca Communis, los días 23 y 24 de junio de 2017.

COMÍN, F., *La corrupción permanente: el fraude fiscal en España*, en Hispania Nova, Revista de Historia Contemporánea, núm. 16, año 2018.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional de oficio*, Ed Tirant lo Blanch, Valencia 1998-

FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 37, 1983-

FERREIRO LAPATZA, J.J., *et alia*, *La justicia tributaria en España*, Ed. Marcial Pons, Madrid 2005.

GARCÍA AÑOVEROS, J., «Las reformas fiscales», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.

GARCÍA NOVOA, C., «Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120,3 de la Ley General Tributaria», entrada al blog Taxlandia, de 25 de julio de 2023.

GENOVA GALVÁN, A. «La rectificación de la autoliquidación tributaria. Las autoliquidaciones rectificativas», en la *Revista Hacienda Canaria*, núm. 61 (2024).

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T., «A propósito de las autoliquidaciones rectificativas», en *Revista Técnica Tributaria* / N° 145 / Abril-Junio 2024.

GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías», en la revista *Crónica Tributaria* núm. 193/2024.

LITAGO LLEDÓ, R., «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias como derecho de los contribuyentes», en *Revista Forum Fiscal*, N° 298, Junio de 2023, Editorial CISS.

MARIN-BARNUEVO FABO, D., «Las especialidades del Derecho Tributario y su proyección en la doctrina de los actos propios», en MARIN-BARNUEVO (dir), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, Ed., Civitas, Cizur Menor 2018.

MENÉNDEZ MORENO, A., «La gestión de los tributos: consideraciones y principios generales», en AA.VV. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Ed. Lex Nova, Valladolid 2009.

RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid 1987.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, todos los volúmenes y especialmente el vol. I, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1975.

SÁINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Universidad Complutense de Madrid, 1982.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas», en revista. *Quincena Fiscal*, núm. 3/1997.

TIPKE, K, *An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht*, en Steuer-Kongress Report, München/Berlin 1965.

PLANIFICACIÓN FISCAL DE LAS TRANSFERENCIAS INDIRECTAS *OFFSHORE* DE ACTIVOS INMOBILIARIOS: *TREATY SHOPPING* Y ARBITRAJE DE INVERSIONES

Begoña Pérez Bernabeu

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-0311-7338>

Title

Tax planning for indirect offshore transfers of real estate assets: treaty shopping and investment arbitration

Resumen

No resulta novedoso que los grupos societarios multinacionales recurran a las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios como parte de sus controvertidas operaciones de planificación fiscal, aprovechando las dificultades que su gravamen entraña para el Estado de la fuente. Sin embargo, recientemente los contribuyentes han incluido en sus operaciones de planificación fiscal a los Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones para reforzar su posición frente al Estado de la fuente y facilitar la elusión fiscal, incluyendo en sus actuaciones de treaty shopping también a estos instrumentos jurídicos que tradicionalmente involucraban únicamente a los Convenios para evitar la Doble Imposición.

Palabras clave

Transferencia indirecta *offshore*, bien inmueble, Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones, Convenios de Doble Imposición, planificación fiscal, Estado de la fuente, arbitraje internacional de inversiones.

Abstract

It is not new for multinational groups to use indirect offshore transfers of real estate assets as part of their controversial tax planning, taking advantage of source States' difficulties in taxing the capital gains arising from such transactions. More recently, however, taxpayers have included Bilateral Investment Treaties in their tax planning strategy to strengthen

their position vis-à-vis the source State and to facilitate tax avoidance by including these legal instruments in their treaty shopping operations, which traditionally involved only double taxation treaties.

Keywords

Offshore indirect transfer, real estate, Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, tax planning, source state, international investment arbitration.

Fecha de recepción: 3-11-2024 / Fecha de aceptación: 8-1-2025

Cómo citar: Pérez Bernabeu, B. (2025). Planificación fiscal de las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: Treaty shopping y arbitraje de inversiones. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 41-78.

SUMARIO

1. La tributación de las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: principales obstáculos para la exigencia del gravamen
 - 1.1. Las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios como instrumento de planificación fiscal
 - 1.2. Obstáculos que encuentra el gravamen a las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: problemas de naturaleza jurídica
 - 1.3. Obstáculos que encuentra el gravamen a las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: problemas fácticos
2. El papel de los APPRIs en la estrategia de planificación fiscal del contribuyente en las operaciones de transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios
 - 2.1. La creciente relevancia de los APPRIs en el ámbito tributario
 - 2.2. El caso Vodafone v. India: la tributación retroactiva en el Estado de la fuente
 - 2.3. El caso Tullow v. Uganda: la imposición unilateral en el Estado de la fuente o Treaty override
3. Reflexiones finales
 - 3.1. La debilidad del derecho de imposición del Estado de la fuente: origen y causas del problema
 - 3.2. Fortalecimiento del derecho de imposición del Estado de la fuente: la necesaria reforma del actual marco jurídico
4. Bibliografía

1. La tributación de las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: principales obstáculos para la exigencia del gravamen

1.1. Las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios como instrumento de planificación fiscal

Cuando un grupo societario es titular de un activo inmobiliario situado en un determinado territorio y desea transmitirlo puede o bien enajenar el bien (en cuyo caso estaríamos ante una transmisión directa) o bien puede transmitir las acciones o participaciones de la sociedad filial que es titular de dicho inmueble lo que implicaría, no una transferencia del bien inmueble en sí, sino del poder de control y disposición de dicho activo inmobiliario sin que el titular legal del inmueble cambiara formalmente lo que, en el fondo, implica una transmisión del activo subyacente (de manera que estaríamos ante una transferencia indirecta)¹.

Ya se instrumentalice la operación a través de un vehículo jurídico o de otro, en ambos casos se generaría una ganancia patrimonial que, en principio, debería ser gravada por el Estado de la fuente donde se ubica el inmueble de igual manera en ambos casos. Sin embargo, la realidad demuestra que no sucede así pues, si bien en los casos de transferencias directas del bien inmueble, el gravamen de la ganancia patrimonial derivada del cambio de titularidad del bien inmueble no presenta especiales problemas para el Estado de la fuente y es gravada por la mayoría de Estados, la situación es muy distinta en el caso de las transmisiones indirectas, respecto de las cuales debemos establecer una distinción en función de si la sociedad filial titular del bien inmueble y cuyas acciones o participaciones se transmiten es residente en el Estado de la fuente (en cuyo caso estaríamos ante una transferencia indirecta nacional)² o si no lo es (en cuyo caso se trataría de lo que se denomina una transferencia indirecta *offshore* o transnacional).

Mientras que las ganancias derivadas de las transferencias indirectas nacionales de activos inmobiliarios suelen ser sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, las plusvalías ocasionadas por las transferencias indirectas *offshore* raramente se someten a gravamen en dicho Estado a pesar de que tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como de la ONU atribuyen el derecho de imposición al Estado de la fuente a través de su artículo 13(4) como más adelante analizaremos en detalle. Ello se debe a que solo un 35% de la red mundial de Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDIs) contienen esta previsión a lo que se une que muy pocos Estados materializan esta potestad

1 Sobre el concepto de transmisión indirecta y el fundamento y finalidad de su gravamen, véase RIBES RIBES, A. (2017), «Transmisión indirecta de acciones como instrumento de elusión fiscal», *Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 5, pp. 83-118.

2 En relación con este supuesto véase BÁEZ MORENO, A. (2019), «Transferencias indirectas de sociedades residentes y convenios de doble imposición en Iberoamérica» en A. Báez Moreno; J. M. Castro Arango (Eds.), *Problemas de la tributación internacional en Iberoamérica: una visión desde los diez años de la OITI*, OITI y Universidad de Externado, pp. 653-682.

tributaria en su normativa interna, requisito imprescindible para poder someter a gravamen las rentas en dicho Estado³.

La consecuencia de esta ausencia de gravamen provoca que las transferencias indirectas *offshore* de activos inmobiliarios sean unas operaciones que facilitan las actuaciones de planificación fiscal al objeto de evitar el gravamen de la ganancia patrimonial en el Estado de la fuente donde radica el activo. Además, la elección de las transferencias indirectas como mecanismo de planificación fiscal normalmente va acompañada de la elección de un territorio extranjero para celebrar la operación de venta de las acciones o participaciones y, con cierta frecuencia, también se acompaña de la radicación de las sociedades filiales intermediarias titulares del activo inmobiliario y cuyas acciones se van a transmitir en una jurisdicción fiscal de baja o nula tributación que tiene un Acuerdo para la Promoción y Protección de las Inversiones (APPRI) firmado con el Estado de la fuente.

Desde el punto de vista fiscal, el resultado de esta operación es, por un lado, que formalmente se evita la generación de una ganancia patrimonial en el Estado de la fuente donde radica el inmueble a la par que se consigue eludir o reducir considerablemente el gravamen aplicable a la ganancia generada por la operación en el Estado de residencia de la filial transmitente donde se realiza la operación debido a su baja tributación o a los regímenes fiscales favorables.

Podemos ilustrar la primera situación en la que la sociedad filial se ubica en un territorio de baja tributación o jurisdicción no cooperativa con el caso que enfrentó a Uganda con las petroleras Tullow Uganda Limited y Heritage oil y Gas Limited Company (HOGL), residente esta última en Bahamas, que explotaban recursos petroleros ubicados en Uganda con motivo del impago del impuesto sobre las ganancias derivadas de una transferencia indirecta *offshore*.

El origen de esta controversia reside en la compra en 2010 de acciones de una sociedad residente fiscal en las Islas del Canal, filial de HOGL y que era titular de una explotación petrolífera en territorio ugandés por parte de Tullow por un importe de 1.450 millones de dólares. Las autoridades tributarias ugandesas exigieron el pago de un gravamen del 30% sobre las ganancias que ascendió a 434 millones de dólares.

Cuando las autoridades tributarias ugandesas exigieron el pago del gravamen sobre estas ganancias, HOGL recurrió ante los tribunales nacionales la exacción del impuesto y, además, cambió su residencia fiscal desde Bahamas a Mauricio para aprovecharse del CDI firmado entre Mauricio y Uganda en virtud del cual, el derecho de imposición sobre las ganancias de la operación corresponde en exclusiva a Mauricio. Como este territorio no aplica ningún gravamen sobre este tipo de ganancias, la intención de HOGL era (según la información

3 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, p. 7, disponible en www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/Guía%20práctica%20para%20la%20implementación%20de%20obligaciones%20documentales%20eficaces%20en%20materia%20de%20precios%20de%20transferencia%20en%20países%20en%20desarrollo.pdf

conocida en la filtración de los Papeles de Panamá)⁴ evitar toda imposición sobre la operación.

Una situación similar se produjo en la controversia surgida entre Namibia y las sociedades mineras Paladin Energy y China National Nuclear Corporation (CNNC). En este caso, Paladin Energy, una sociedad residente en Australia, era titular –a través de su filial namibia Langer Heinrich Uranium Ltd., controlada por otra sociedad residente en Mauricio llamada Langer Heinrich Mauritius Holding Limited (LHMH)– de una explotación minera situada en Namibia y en 2014 vendió el 25% de las acciones de Langer Heinrich Uranium Ltd a China National Nuclear Corporation (CNNC). El valor de la operación de venta de acciones, que tuvo lugar fuera del territorio de Namibia, ascendió a 173 millones de dólares, con un beneficio de 58 millones de dólares para la vendedora.

En este caso en concreto, la tributación de la plusvalía derivada de la venta de acciones resultó controvertida, pues aunque el CDI firmado entre Namibia y Mauricio atribuye el derecho de imposición sobre las ganancias derivadas de la operación exclusivamente a Mauricio, territorio que no aplica ningún gravamen nacional sobre las mismas, la Administración tributaria de Namibia exigió un tributo sobre las ganancias del 34% previsto en su Ley del Impuesto sobre la Renta aprobada tres años antes, en 2011. La exacción de este tributo fue defendida por las autoridades ugandesas sobre la base de la aplicación de una cláusula general antiabuso contenida en el artículo 95 de dicha ley que, según defendía la Administración tributaria ugandesa, resultaba aplicable al contribuyente pues la operación había tenido como objetivo eludir el pago de impuestos en Namibia.

Paralelamente, podemos ejemplificar la situación en la que se evita el gravamen tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia de la sociedad transmitente sin necesidad de radicar la filial en una jurisdicción de baja tributación con el caso de ConocoPhillips and Perenco v. Vietnam. En este caso, la sociedad ConocoPhillips UK (una sociedad del grupo estadounidense ConocoPhillips) vendió en 2012 sus dos filiales (ConocoPhillips Gama Limited and ConocoPhillips Cuu Long) con sede en Reino Unido y titulares de dos explotaciones petrolíferas situadas en Vietnam a la empresa Perenco Overseas Holding Limited, sociedad con sede también en Reino Unido y parte de la multinacional petrolera anglo-francesa Perenco. La operación de venta tuvo lugar fuera del territorio vietnamita y el precio total pagado por Perenco Overseas Holding Limited por ambas entidades fue de 1.300 millones de dólares, generando una ganancia de 896 millones de dólares para ConocoPhillips UK.

A pesar de que el CDI firmado entre Reino Unido y Vietnam prevé en su artículo 13, apartado 2(a) que las plusvalías generadas por operaciones con acciones cuyo valor de bienes inmuebles situados en uno de los Estados de los Estados contratantes pueden someterse a imposición en la jurisdicción en la que esté situado el bien inmueble, la normativa tributaria vietnamita vigente en 2012 no respaldaba este derecho de imposición. En concreto, la normativa vigente en ese año no establecía de forma clara e inequívoca un gravamen sobre las ganancias derivadas de transmisiones indirectas transnacionales de activos

4 ALENCAR, H. (2020), *Capital gains taxes and offshore indirect transfers*, OXFAM, p. 14.

inmobiliarios cuando la operación de venta de las acciones de las filiales había tenido lugar fuera del territorio de Vietnam⁵.

Lo llamativo del caso es que esta operación no sólo no tributó en Vietnam como Estado de la fuente, sino que tampoco tributó en Reino Unido debido a la aplicación del régimen fiscal conocido como «*substantial shareholder exemption*» en virtud del cual los beneficios por la venta de acciones en empresas filiales que reúnan ciertas circunstancias no están sujetos al impuesto sobre plusvalías en el Reino Unido. Por lo tanto, la operación no resultó gravada en ninguna jurisdicción⁶.

Estos ejemplos que hemos traído a colación no hacen sino evidenciar los importantes obstáculos que los Estados de la fuente tradicionalmente han venido encontrado en su lucha contra la planificación fiscal de los grupos multinacionales cuando pretenden atajar las actuaciones que incluyen transferencias indirectas *offshore*. Seguidamente analizaremos estas dificultades que el Estado de la fuente donde radica el activo inmobiliario encuentra para exigir el impuesto sobre la ganancia derivada de la transferencia indirecta *offshore* distinguiendo entre, por un lado, problemas de naturaleza jurídica, debido a la ausencia o deficiencia de sustento jurídico del gravamen y, por otro lado, problemas de naturaleza fáctica, ilustrando nuestro análisis con múltiples ejemplos ofrecidos por la práctica arbitral.

En un momento posterior de nuestro trabajo, nos centraremos en cómo estas dificultades se han visto incrementadas en los últimos años con el recurso por parte de los grupos societarios multinacionales al APPRI firmado entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia de la filial transmitente, alegando una transgresión de la protección conferida por las cláusulas sustantivas de estos Acuerdos e iniciando un arbitraje internacional de inversiones.

1.2. Obstáculos que encuentra el gravamen a las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: problemas de naturaleza jurídica

En cuanto a los problemas relativos a la ausencia o deficiencia de base jurídica, resulta pertinente recordar que para que el Estado de la fuente tenga la potestad de gravar estas plusvalías es imprescindible, en cualquier caso, que la normativa tributaria nacional de dicho Estado contenga una previsión específica que prevea el gravamen de esta ganancia. A esto debe añadirse que resulta muy aconsejable para el Estado de la fuente que su derecho de imposición

5 A diferencia de lo establecido en la normativa tributaria vietnamita a partir de 2015, año en el que entró en vigor (sin efectos retroactivos) el Decreto 12/2015/ND-CP que estableció de forma clara e inequívoca a gravar las plusvalías derivadas de las transmisiones de acciones cuando el valor inmueble subyacente a la operación se encontrara en territorio vietnamita, con independencia de dónde se realizara la transacción, ALENCAR, H. (2020), *Capital gains taxes and offshore indirect transfers*, ob. cit., p. 16.

6 THANH HUYEN, D. (2021), Tax related investment arbitration. A critical view from a developing country's perspective». *Vietnam Law Magazine*, <https://vietnamlawmagazine.vn/tax-related-investment-arbitration-a-critical-view-from-a-developing-countrys-perspective-27534.html>

(materializado en su normativa tributaria) venga previamente reconocida de forma expresa por un CDI firmado con el Estado de residencia de la sociedad filial transmitente.

Por lo que se refiere a los CDIs, sin perjuicio de que la concreta redacción que pueda presentar el convenio aplicable al caso concreto presente variaciones, tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como el de la ONU abordan la tributación de las ganancias procedentes de las transferencias indirectas transnacionales de inmuebles en sus respectivos artículos 13(4) estableciendo, con una redacción similar, una tributación compartida al prever que las ganancias derivadas de las transferencias indirectas de bienes inmuebles también pueden ser gravadas por el país en el que se encuentra ubicado el bien (además del por el Estado de residencia del transmitente).

La presencia de este apartado 4 es clave para el Estado de la fuente, puesto que ante su ausencia, el Modelo de Convenio de la OCDE atribuye el derecho exclusivo de imposición al Estado de residencia del transmitente en virtud de la cláusula residual recogida en el apartado 5 de este precepto que prevé que las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad de cualquier elemento no mencionado expresamente en el artículo 13⁷, sólo podrá ser gravadas en el Estado de residencia de la sociedad transmitente.

En el caso del Modelo de Convenio de la OCDE, el apartado 4 del artículo 13 se incluyó en el año 2003. En la redacción inicial de este precepto se preveía que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50% de su valor procedía, de forma directa o indirecta, de la propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante (Estado de la fuente), podían gravarse en el Estado donde se ubicaba la propiedad inmobiliaria.

Procede resaltar que la exigencia del 50% del valor se refiere al valor que el bien inmueble representa en el valor total del título que se vende y no al valor de la ganancia. Ello significa que el poder de imposición sobre toda la plusvalía puede asignarse a un Estado distinto del que obtiene la mayor parte de la ganancia⁸.

Para el cálculo de este valor deben tenerse en cuenta dos aspectos. El primero de ellos y más relevante exige que el activo subyacente a la transmisión

7 Téngase en cuenta que, junto con este apartado 4 que grava las ganancias procedentes de las transferencias indirectas de bienes inmuebles, el apartado 1 grava las ganancias derivadas de las enajenaciones directas de bienes inmuebles, el apartado 2, las derivadas de las enajenaciones directas de bienes muebles y el apartado 3 grava las ganancias originadas por la enajenación de buques y aeronaves. Una lectura detenida de este precepto revela que el Modelo de Convenio de la OCDE no prevé de forma expresa una norma de atribución de la potestad tributaria en el caso de las transmisiones indirectas de bienes muebles (como, por ejemplo, las licencias de explotación o los bienes que no sean considerados inmuebles según artículo 6 del Modelo de Convenio de la OCDE), por lo que las ganancias derivadas de estas transmisiones se verían incluidas en la regla del apartado 5 del artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE.

8 Si bien la normativa doméstica podría limitar el gravamen sobre estos beneficios de una forma proporcional al valor del activo inmobiliario de manera que el Estado donde radica el inmueble no gravara la totalidad de la ganancia sino solo aquella parte proporcional al valor del bien inmueble que radica en su territorio, PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, ob. cit., p. 36.

de acciones y del que proviene el valor de éstas en más de un 50% tenga la consideración de bien inmueble según lo dispuesto en el artículo 6 del Modelo de Convenio de la OCDE. Este precepto, aunque lleva a cabo una serie de precisiones sobre el concepto de bien inmueble a efectos del Convenio, se remite, principalmente, a la normativa interna del Estado impositor. El cumplimiento de esta primera exigencia es fundamental, puesto que si el activo inmobiliario que se transmite no tiene la consideración de bien inmueble a los efectos del citado artículo 6, las ganancias no podrán ser también gravadas por el Estado de la fuente donde radican sobre la base de este artículo 13(4), sino que serán gravadas únicamente por el Estado de residencia de la sociedad transmitente en virtud de lo dispuesto en el artículo 13(5).

En segundo lugar, y una vez constatado que se trata de un bien inmueble según el artículo 6 del Modelo de Convenio de la OCDE, es preciso calcular si el valor del derecho de participación que se transmite se deriva en más de un 50% de los bienes inmuebles situados en el Estado de la fuente. A tal fin debe procederse al cálculo de la proporción que representa el valor del inmueble transmitido respecto del valor de todos los activos inmobiliarios que tiene la sociedad transmitente sin tener en cuenta las deudas y otros pasivos. Para llevar a cabo este cálculo debe concretarse qué valor debe seguir el contribuyente, siendo los más habituales el valor contable o el valor de mercado del bien. A estos efectos, sería recomendable que el Estado de la fuente que va a gravar estas plusvalías ofreciera unas pautas sobre los métodos de valoración a seguir por el contribuyente junto a otras orientaciones de carácter práctico.

El hecho de que la atribución del poder tributario se hiciera depender de que el valor del derecho de participación se derivara en más del 50% del activo inmobiliario situado en el Estado de la fuente sin tener en cuenta las deudas o pasivos generaba un riesgo de manipulación de la valoración de este umbral del 50% a través de operaciones que, realizadas poco antes de la operación, supusieran una inyección de efectivos u otros instrumentos financieros ya fuera mediante préstamo o capital social o incluso activos financieros, como las acciones mediante una operación de recompra⁹. Con esta manipulación artificiosa se conseguiría modificar la atribución de la potestad tributaria, pues si no se supera ese 50% sólo el Estado de residencia de la sociedad transmitente podría gravar esa plusvalía, mientras que si se supera dicho porcentaje, se aplicaría la potestad compartida prevista en el artículo 13(4) y el Estado de la fuente podría gravarla.

Por ello, en 2017, al objeto de evitar esta posibilidad de alteración del umbral de valoración del 50% y en consonancia con la Acción 6 del Plan de Acción del Proyecto contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de la OCDE (en adelante, Proyecto BEPS), se cambió la redacción de este precepto introduciendo dos modificaciones principales.

Por un lado, dado que inicialmente el apartado 4 se aplicaba únicamente en el caso de la enajenación de acciones, se añadió en el texto del precepto la referencia a las «participaciones análogas» ampliando de esta forma el ámbito objetivo de aplicación de este precepto. Se trata de una ampliación que ya se preveía

9 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, ob. cit., p. 43.

en los Comentarios de este artículo en su párrafo 28.5 al ofrecer a los Estados la posibilidad de ampliar el ámbito de aplicación a las ganancias procedentes de la enajenación de las participaciones en otras entidades como sociedades de personas o fideicomisos, que no emiten acciones, siempre que el valor de esas participaciones proceda, de forma similar, principalmente de bienes inmuebles.

Por otro lado y al objeto de reducir el citado riesgo de manipulación de la valoración del umbral del 50%, se incluyó la prueba de los 365 días. Tras esta modificación, el artículo 13(4) del Modelo de Convenio de la OCDE permite someter a gravamen en el Estado de la fuente donde radican los activos inmobiliarios las ganancias obtenidas por un residente del otro Estado contratante derivadas de la enajenación de acciones o derechos asimilables, como derechos de participación en una sociedad colectiva o un fideicomiso si, en cualquier momento durante los 365 días anteriores a la enajenación, estas acciones o derechos de participación asimilables obtuvieron más del 50% de su valor, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria, como se define en el artículo 6, situada en ese otro Estado.

Tal y como aclaran los Comentarios 28.7 a 28.10 a este artículo 13(4), los Estados pueden establecer la posibilidad de que el Estado de la fuente donde radique el inmueble reconozca la existencia de una pérdida (derivada de la transmisión indirecta) a los efectos de compensaciones de pérdidas reconocidas en su normativa tributaria doméstica o conceder exenciones a ciertas ganancias de capital como, por ejemplo, las ganancias derivadas de las transmisiones de acciones de sociedades que cotizan en bolsa, de acciones acontecidas en el marco de una reorganización empresarial, de acciones cuyo valor deriva de un bien inmueble donde se realizan sus propias actividades comerciales (si bien esta exención se prevé con menor frecuencia), de acciones en manos de fondos de pensiones o del derecho de participación de un pequeño inversor en un fideicomiso de inversiones inmobiliarias.

En relación con la exención aplicable a los casos de transmisión de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, señala ALMUDÍ CID que rara vez se incluye en los CDIs firmados por España, si bien destaca este autor la Sentencia de la Audiencia Nacional 5530/2017 de 29 de septiembre de 2017 Recurso número 184/2016, en la que el tribunal alcanza una conclusión similar al resolver a favor de una sociedad residente en Luxemburgo entendiendo que la plusvalía obtenida por aquella no debía tributar en España pues lo que se transmitía era una actividad económica sustentada en inmuebles, no siendo atribuible la mayor parte del precio satisfecho a los inmuebles en sí sino al fondo de comercio correspondiente a la explotación económica llevada a cabo con dichos inmuebles.

Debe tenerse en cuenta que, dado que este artículo 13(4) se introdujo por primera vez en 2003, como ya hemos tenido ocasión de indicar, los CDIs anteriores no contendrán (salvo modificación posterior) esta regla de atribución del derecho de imposición al Estado de la fuente donde radica el bien. Además, incluso en los CDIs concluidos con posterioridad a 2003, es poco frecuente encontrar este apartado 4¹⁰. Esta falta de previsión implica que estos CDIs pueden ser

10 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, ob. cit., p. 41.

utilizados en las operaciones de planificación fiscal para eludir el gravamen por parte del Estado de la fuente. Además debe tenerse igualmente en cuenta que los CDIs firmados entre 2003 y hasta 2017 que presenten la redacción original propuesta por el Modelo de Convenio no evitan el riesgo de manipulación de la valoración del umbral de este 50% a través de operaciones que, realizadas poco antes de la operación, supusieran una inyección de efectivos u otros instrumentos financieros, por lo que podrían ser utilizados frente a CDIs que sigan la redacción actualizada de 2017 en operaciones de planificación fiscal para alterar artificiosamente la valoración de dicho umbral y evitar el gravamen en el Estado de la fuente donde radica el inmueble.

Por su parte, en el Modelo de Convenio de la ONU, el artículo 13(4) estuvo presente desde su primera versión de 1980, si bien también ha sufrido cambios en su redacción a lo largo del tiempo, especialmente en las versiones de 2011 y de 2017.

En la versión de 2011 el artículo 13(4) atribuía el derecho de imposición sobre las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de capital de una sociedad o de la participación de una sociedad colectiva, fideicomiso o en los supuestos de sucesión de la actividad empresarial cuyo activo consistía en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles tanto al Estado de la fuente donde radicaban los bienes inmuebles como al Estado de residencia del transmitente.

El propio precepto aclaraba que el activo estaba constituido en su mayoría, directa o indirectamente, por bienes inmuebles cuando el valor de esos bienes inmuebles era un 50% superior al valor total de todos los activos de propiedad de la sociedad, sociedad colectiva o fideicomiso. Además, preveía unos supuestos de exención a los que no se aplicaban las disposiciones de este artículo 13(4).

Posteriormente, en 2017, la redacción de este precepto en el Modelo de Convenio de la ONU varió, siguiendo la misma redacción que adoptó en ese mismo año el Modelo de Convenio de la OCDE.

Cabe destacar que el Modelo de Convenio de la ONU es más ambicioso que el de la OCDE y, a diferencia de éste, somete también a gravamen en el Estado de la fuente las ganancias derivadas de transferencias indirectas de bienes que no son inmuebles. Para ello contiene un apartado 13(5) que no tiene equivalente en el Modelo de Convenio de la OCDE¹¹ y que amplía el poder de imposición del Estado de la fuente al atribuirle también (junto al poder de imposición del Estado de residencia del transmitente) la facultad de gravar las ganancias que no se recojan en el apartado 13(4) y que deriven de la enajenación de las acciones de una sociedad o derechos asimilables, como derechos de participación en una

11 Aunque es posible encontrar CDIs que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE y que sí cuentan con esta previsión, como es el caso de los CDI firmados por China con Alemania, Singapur y Hong Kong cuya similar redacción prevé que las ganancias derivadas de la enajenación por un residente en un Estado contratante de acciones de una sociedad residente en otro Estado contratante pueden ser gravadas en ese otro Estado contratante si el transmitente fue, durante los 12 meses anteriores, el propietario, ya fuera de forma directa o indirecta, de, al menos, el 25% de las acciones de la sociedad, LORENZ & PARTNERS, NL216 Restructuring and capital gains tax (CGT) in China- an updates introduction and discussion, *LORENZ & PARTNERS*. <https://www.lorenz-partners.com/restructuring-and-capital-gains-tax-cgt-in-china-an-updated-introduction-and-discussion/>

sociedad colectiva o un fideicomiso, siempre que el enajenante, en cualquier momento durante el período de 365 días anteriores a dicha enajenación, tuviera una participación directa o indirecta de, al menos, un determinado¹² porcentaje en el capital de esa sociedad.

No obstante, como la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT) advierte, aunque puede servir para atajar determinados mecanismos de elusión fiscal (como por ejemplo, ciertas estrategias de distribución de dividendos o cambio de residencia), dado que únicamente se aplica a la propiedad directa transnacional en tales entidades (puesto que este apartado no se aplica si intervienen intermediarios en la operación de enajenación, debiendo ser el titular de las acciones el enajenante directo), no es adecuado para garantizar el derecho de imposición del Estado de la fuente de las ganancias en el caso de las transferencias indirectas¹³.

En cualquier caso y como ya hemos prevenido en anteriores páginas de este trabajo, para asegurar el gravamen de estas ganancias, la **normativa tributaria doméstica** del Estado de la fuente debe contener las previsiones necesarias para materializar la potestad tributaria del Estado de la fuente sobre estas plusvalías, de lo contrario, las rentas no podrán someterse a gravamen en dicho Estado de la fuente.

Esta situación se ilustra con la operación llevada a cabo para adquirir Petro-Tech Peruana S.A, la tercera empresa petrolera de Perú, dedicada a la exploración, desarrollo, producción y procesamiento de hidrocarburos en este país y cuyo accionariado estaba en manos de la sociedad Offshore International Group Inc., una empresa residente en EEUU, con sede en Delaware. La petrolera estatal de Colombia, Ecopetrol y a la Compañía Nacional de Petróleo de Corea (KNOC) deseaban adquirir la empresa Petro-Tech; no obstante, para eludir un derecho de tanteo de una tercera empresa peruana sobre las acciones de Petro-Tech, la colombiana Ecopetrol y la coreana KNOC en lugar de adquirir directamente las acciones de Petro-Tech, optaron por comprar en 2009 la firma Offshore International Group Inc. La operación se cerró por un importe de 900 millones de dólares. Sin embargo, la normativa peruana vigente en aquel momento no gravaba las ganancias derivadas de la transferencia indirecta de acciones, por lo que la operación no resultó gravada ni en Perú ni tampoco en Delaware, debido a su beneficioso régimen fiscal, suponiendo a la transmitente un ahorro fiscal de aproximadamente 482 millones de euros¹⁴.

Al objeto de colmar estas lagunas normativas que perjudican el derecho de imposición del Estado de la fuente, la PCT propone dos esquemas o modelos de tributación que son los más frecuentemente previstos por los Estados en su normativa interna. Aunque lo normal es que el Estado de la fuente opte por uno de estos modelos, ambos modelos podrían ser utilizados por el mismo Estado si

12 Que no es concretado por el Modelo de Convenio de la ONU y que debe ser recogido en el CDI resultado de las negociaciones bilaterales

13 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, ob. cit., p. 37.

14 THANH HUYEN, D. (2021), Tax related investment arbitration. A critical view from a developing country's perspective». ob. cit.

bien estableciendo una norma de prelación entre ellos para evitar su aplicación concurrente¹⁵.

Según el primero de los modelos propuestos o Modelo 1 las transferencias indirectas *offshore* de acciones son tratadas fiscalmente como una enajenación (directa) implícita del activo subyacente en donde el contribuyente no es la entidad transmitente, sino la entidad que realmente posee los activos de los que las acciones derivan su valor. El esquema que esta opción plantea se completa cuando, en un segundo momento, se considera que el contribuyente vuelve a adquirir el activo a su valor de mercado cuando se produce un traspaso de control debido a la venta (en otro Estado) de las acciones.

Paralelamente, en virtud del Modelo 2, se grava al vendedor no residente al considerar que hay una transferencia efectuada por el vendedor real en el extranjero, pero se establece que la fuente de las ganancias derivadas de esta transferencia se localiza en el país del activo inmobiliario (cuando el valor del derecho de participación enajenado se deriva en su mayor parte, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en ese país), permitiendo así que este Estado grave las ganancias.

En el caso español, el derecho de imposición sobre este tipo de rentas de España como país de la fuente donde radica el bien se recoge en el artículo 13.1.i. 3º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Este precepto, siguiendo el Modelo 2 propuesto por la PCT y que acabamos de comentar, somete a gravamen las ganancias patrimoniales derivadas tanto de la transmisión directa de inmuebles situados en territorio español (primer párrafo), como de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español (segundo párrafo) o que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español (tercer párrafo).

Junto al aseguramiento del derecho de imposición del Estado de la fuente, la PCT recomienda también completar la regulación del modelo elegido con una norma antiabuso ya sea general (GAAR, por su denominación inglesa *General Anti-Avoidance Rule*) o especial (SAAR, por su denominación inglesa *Specific Anti-Avoidance Rule*). La principal diferencia entre ambos tipos de normas antiabuso radica en que en el caso de una SAAR el contenido de la norma antiabuso se conoce de antemano, de manera que el contribuyente puede anticipar el resultado de su aplicación, mientras que el resultado de la aplicación de la GAAR sólo se conoce con posterioridad a la realización de la operación debido a que su redacción suele contener amplias declaraciones de principios.

En el caso de España, el legislador ha preferido optar por una cláusula antiabuso de carácter general o GAAR, siendo esta la prevista en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, son reseñables las cláusulas antiabusos de otros países.

15 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica, ob. cit., pp. 44-54.

La modificación introducida en el año 2012 en la Ley del Impuesto sobre la renta en India es un claro ejemplo de una SAAR al prever que «*any share or interest in a company or entity registered or incorporated outside India shall be deemed to be ... situated in India, if the share or interest derives, directly or indirectly, its value substantially¹⁶ from the assets located in India*». Por lo tanto, en virtud de esta cláusula antiabuso específica, la transferencia de dichas acciones daría lugar a la realización de ingresos devengados o producidos en la India y gravables para un transmitente no residente.

Por su parte, China, siguiendo la habilitación recogida en el artículo 47 de su Ley del Impuesto sobre Sociedades, publicó en el año 2015 el conocido como *Announcement on Several Issues Relating to Corporate Income Tax (CIT) on Transfer of Assets between Non-resident Enterprises (STA Announcement n° 7)* que contiene una GAAR que especifica una serie de criterios administrativo según los cuales las autoridades fiscales chinas pueden determinar la sujeción a gravamen de una transferencia indirecta sobre la base de una evaluación a posteriori. Es decir, si las autoridades chinas consideran que la operación que lleva a cabo el contribuyente extranjero constituye un uso abusivo de las formas de organización o acuerdos indirectos para transferir la participación en el capital de una empresa residente china, y tales acuerdos carecen de un «propósito comercial razonable¹⁷» y se celebran para eludir las obligaciones del impuesto sobre la renta de las empresas, dicha operación será recalificada por las autoridades fiscales chinas como una transferencia directa de una sociedad residente china y gravada como tal.

Resulta interesante traer a colación la norma antiabuso peruana¹⁸ aplicable a partir de 2011 por cuanto adopta un enfoque mixto que reúne características tanto de las GAAR como de las SAAR en virtud de la cual se consideran rentas de fuente peruana las ganancias derivadas de la transferencia indirecta si se cumplen una serie de requisitos¹⁹ y también si la entidad no residente en Perú es residente en un paraíso fiscal o en una jurisdicción de baja tributación, a menos que pueda demostrarse que no se cumplen los requisitos exigidos en el resto de casos, recayendo la carga de la prueba de que no se cumplen los requisitos en el contribuyente, en caso de que la Administración tributaria peruana iniciara un procedimiento de inspección²⁰.

16 Se ha propuesto que «sustancialmente» se defina como el 50 por ciento o más del valor total de los activos de una empresa.

17 Sobre el concepto de propósito comercial razonable, fundamental en la aplicación de la GAAR china, véase KPMG (2016), «PRC non-resident Enterprise tax series: beneficial ownership & Indirect Disposals», KPMG. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2016/09/beneficial-ownership-indirect-disposals.pdf>

18 Introducida por el artículo 2 de la Ley 29757 que modifica el texto único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo 179-2004-EF, respecto de la enajenación indirecta de acciones y participaciones representativas de capital.

19 Que el valor de mercado de las acciones de la sociedad peruana de propiedad directa o indirecta de la entidad no residente sea igual o superior al 50% del valor de mercado de todas las acciones acciones representativas del capital social de la entidad no residente («regla del 50% del valor de mercado») durante los 12 meses anteriores a la transferencia y que se haya producido una transmisión (o transmisiones) de acciones que representen el 10% o más del capital social de la entidad no residente dentro del período de 12 meses, correspondiendo a la Administración tributaria peruana demostrar que se cumplen estas condiciones en caso de iniciar un procedimiento de inspección.

20 Sobre la cláusula antiabuso peruana, véase RIBES RIBES, A. (2017), «Transmisión indirecta de acciones como instrumento de elusión fiscal», ob. cit., pp. 99 ss.

1.3. Obstáculos que encuentra el gravamen a las transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios: problemas fácticos

En cuanto a los problemas de orden fáctico, el primer obstáculo que encuentra el Estado de la fuente es, en muchas ocasiones, tan simple como el desconocimiento de que la operación se ha llevado a cabo, dado que tanto la sociedad propietaria de las acciones transferidas, como la sociedad adquirente son sociedades no residentes y, además, la venta de dichas acciones tiene lugar fuera de su territorio. Por este motivo, hay operaciones que no son objeto de gravamen debido, sencillamente, a la falta de conocimiento de la operación por el Estado de la fuente.

Este problema puede ser ejemplificado con los casos ConocoPhillips and Perenco v. Vietnam así como con la controversia surgida entre Rio Tinto y Mozambique. En el primero de los casos, la sociedad ConocoPhillips vendió a la empresa Perenco Overseas Holding Limited (sociedad residente en Reino Unido) sus dos filiales residentes en Reino Unido que eran titulares de acciones de dos explotaciones petrolíferas situadas en Vietnam. El Estado de la fuente, en este caso Vietnam, no fue informado de esta transmisión y tuvo noticia de la misma cuando, a la vista de los cambios introducidos en la denominación social por el nuevo propietario, las dos sociedades filiales transmitidas, solicitaron a Vietnam modificar el titular en las licencias de explotación para reflejar su nueva denominación.

Una vez conocedor de la transmisión, Vietnam reclamó el pago de un gravamen por un importe estimado de 179 millones de dólares ante lo cual, ConocoPhillips y Perenco acudieron al arbitraje internacional de inversiones sobre la base del APPRI firmado entre Reino Unido y Vietnam²¹, Aduciendo que la exigencia de dicho gravamen suponía una violación de los estándares de trato recogidos en dicho acuerdo. Lo llamativo del caso es que esta operación no sólo no tributó en Vietnam como Estado de la residencia, sino que tampoco tributó en Reino Unido debido al régimen fiscal conocido como «*substantial shareholder exemption*» en virtud del cual los beneficios por la venta de acciones en empresas filiales que reúnan ciertas circunstancias no están sujetos al impuesto sobre plusvalías en el Reino Unido. Así pues, la operación no fue gravada en ninguna jurisdicción²².

Igualmente destacamos la controversia surgida en 2011 entre el grupo anglo-australiano Río Tinto y las autoridades fiscales Mozambiqueñas. Esta disputa vino motivada por la adquisición por parte de Río Tinto en la bolsa australiana de las acciones de un grupo de empresas entre las que se encontraba Riversdale,

21 PETERSON, L.E. (3 abril 2018), Vietnam faces unusual BIT arbitration with seller and purchaser of assets teaming up to file a joint claim in face of country's threat to impose a capital gains tax, *Investment Arbitration Reporter*. <https://www.iareporter.com/articles/vietnam-faces-unusual-bit-arbitration-with-seller-and-purchaser-of-assets-teaming-up-to-file-a-joint-claim-in-face-of-countrys-threat-to-impose-a-capital-gains-tax/>

22 THANH HUYEN, D. (2021), Tax related investment arbitration. A critical view from a developing country's perspective». ob. cit.

una empresa pública australiana que –de forma indirecta y a través de su holding con sede en Mauricio y su filial Riversdale Mozambique Limitada con sede en Mozambique– era la titular de los derechos de una importante explotación de carbón en Mozambique.

El gobierno mozambiqueño no fue informado de esta operación –valorada en unos 3.900 millones de dólares–, si bien fue conocedor de la misma gracias a la publicación de las cuentas anuales de Rio Tinto correspondientes a 2012. Sin embargo, a pesar de haber llevado a cabo varios intentos de negociación con Rio Tinto, las autoridades tributarias Mozambiqueñas no consiguieron recaudar el impuesto debido a la falta de cooperación por parte del contribuyente y ante la ausencia de un CDI firmado entre Mozambique y Australia²³ que atribuyera el derecho de imposición al Estado de la fuente.

A la luz de estas dificultades y con la finalidad de asegurar el conocimiento de la operación por parte del Estado de la fuente, resultaría recomendable que éste introdujera en su normativa tributaria doméstica una previsión legal que impusiera la obligación de informar de la operación, como exigen, por ejemplo, China, Australia y Japón que imponen obligaciones de reporte que recaen sobre el transmitente, como es el caso de India que exige hace recaer esta obligación de información sobre el transmitente o como prevé Canadá que hace recaer la obligación de comunicar la transmisión tanto en el transmitente como en el adquirente²⁴. En cuanto al momento de llevar a cabo esta comunicación, la legislación doméstica de algunos Estados impone la obligación de informar a la Administración tributaria una vez la operación ha tenido lugar, como es el caso de Chile, y en otros casos, como por ejemplo Canadá, la normativa exige el cumplimiento de las obligaciones de información tanto antes como después de realizar la operación²⁵ o como el caso de Tanzania cuya ley nacional del Impuesto sobre la Renta recoge la obligación de los contribuyentes de declarar la transacción antes y después del cambio de titularidad²⁶.

Esta obligación de información a la Administración tributaria del Estado de la fuente podría verse reforzada si fuera acompañada de otras medidas como, por ejemplo, la restricción de la validez, cambio de titularidad, concesión o renovación de las licencias concernientes a la explotación del activo inmobilia-

23 TOLEDANO, P., BUSH, J., MANDELBAUN, J. (2017), *Designing a Legal Regime to Capture Capital Gains Tax on Indirect Transfers of Mineral and Petroleum rights: A Practical Guide*. Columbia Center on Sustainable Investment, p. 5, disponible en <https://ccsi.columbia.edu/sites/default/files/content/docs/publications/Designing-a-legal-regime-to-capture-capital-gains-tax-CCSI-ISLP-Oct-2017.pdf>

24 TOLEDANO, P.; BUSCH, J.; MANDELBAUM, J. (2017), *Designing a legal regime to capture capital gains tax on indirect transfers of mineral and petroleum rights: a practical guide*, ob. cit, p. 24.

25 TOLEDANO, P.; BUSCH, J.; MANDELBAUM, J. (2017), *Designing a legal regime to capture capital gains tax on indirect transfers of mineral and petroleum rights: a practical guide*, pp. 25-27.

26 Tanzania Income Tax Act, Artículo 332.

56. (1) «Where the underlying ownership of an entity changes by more than fifty percent as compared with that ownership at any time during the previous three years, the entity shall be treated as realising any assets owned and any liabilities owed by it immediately before the change. (...)

(5) The entity shall have the duty to report to the Commissioner immediately before and after the changes referred to under subsection (1) have occurred», véase LASSOUD, T. (2022), *Offshore Indirect Transfers: Taxing the Sale of Mining Assets -Primer from Land-based mining practices*, Intergovernmental Forum on Mining, Minerals and Sustainable Development, https://www.isa.org.jm/wp-content/uploads/2022/12/IGF_presentation_OEWG_meeting.pdf

rio transmitido²⁷, la revocación de los derechos derivados de la propiedad del inmueble, como hace Guinea, el bloqueo o embargo del propio activo inmobiliario hasta que no se acreditara el pago o la no sujeción del oportuno impuesto en el Estado de la fuente, como prevé la normativa de India, la consideración del comprador como responsable del pago del tributo impagado por el vendedor que obtuvo la ganancia, tal y como establece la regulación canadiense, la imposición de sanciones, como es el caso de Chile, o la exigencia de una retención a cuenta, como prevé la normativa tributaria de Canadá e India²⁸.

En el caso español, el conocimiento de esta transmisión también podría resultar problemático en ciertos casos debido a que el Registro Mercantil español no contiene respecto de cada sociedad un listado actualizado de socios, con indicación de los porcentajes de titularidad de cada uno de ellos (como sucede, por ejemplo en el caso alemán). En España, como regla general, la identidad de los socios de una sociedad de capital española no tiene acceso al Registro Mercantil salvo en dos casos puntuales: por un lado, en relación con los socios fundadores cuando se constituye la sociedad y, por otro lado, en relación con las sociedades limitadas, cuando tiene lugar una ampliación de capital con aportaciones no dinerarias o mediante compensación de créditos contra la sociedad o por transformación de reservas o beneficios.

En el ámbito mercantil español, es la normativa de lucha contra el blanqueo de capitales²⁹ la que ha introducido la obligación de transmitir información sobre la titularidad de las acciones al establecer obligaciones de información sobre el «titular real» de estas que será la persona o personas físicas³⁰ que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica³¹. De esta manera, con efecto a partir de los ejercicios cerrados

27 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, ob. cit., p. 57.

28 TOLEDANO, P.; BUSCH, J.; MANDELBAUM, J. (2017), *Designing a legal regime to capture capital gains tax on indirect transfers of mineral and petroleum rights: a practical guide*, ob. cit., pp. 24-30.

29 Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo y las normas españolas que la han desarrollado (en concreto el artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y artículos 8 y 9 del RD 304/2014, de 5 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo).

30 El titular real será siempre una (o varias) persona física. Si el socio fuera una persona jurídica y no existieran titulares reales de dicho socio, deberá facilitarse el nombre de los administradores (personas físicas).

31 Tendrán la consideración de titulares reales los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo» que afirma que «A los efectos de la presente ley, se entenderá por titular real: a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones. b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica. A efectos de la determinación del control serán de aplicación, entre otros, los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Serán indicadores de control por otros medios, entre otros, los previstos en el artículo 22 (l) a (5) de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento

a partir del 1 de enero de 2017, los administradores³² de las sociedades de capital³³ están obligados a depositar en el Registro Mercantil, junto con sus cuentas anuales, una declaración relativa a su titular real³⁴. Este documento tiene naturaleza extra-contable y no forma parte de las cuentas anuales, pero debe acompañar obligatoriamente todas las cuentas individuales³⁵. De hecho, si este documento no se presentara junto con dicha cuentas anuales individuales, estas serían suspendidas por el defecto subsanable correspondiente («cuentas no completas»).

Paralelamente, también en el ámbito tributario se prevé esta obligación de información sobre el titular real en diversas normas. En primer lugar destacamos la obligación de informar sobre el titular real prevista en relación con el Impuesto sobre Sociedades, en concreto, en el Modelo 200 en el que se ha introducido el cuadro F denominado «Identificación del titular real de la entidad» en la página 2 bis de este modelo. Esta obligación –que tiene su origen en la modificación del artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria– recae sobre todas aquellas entidades que depositen cuentas anuales salvo aquellas que coticen en un mercado regulado en los términos previstos en el artículo 3.6.a). i) de la Directiva (UE) 2015/849 y en el artículo 9.4³⁶ del Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, deberán identificar al titular real de la entidad.

Europeo y el Consejo, de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. b bis) Cuando no exista una persona física que posea o controle, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de la persona jurídica, o que por otros medios ejerza el control, directo o indirecto, de la persona jurídica, se considerará que ejerce dicho control el administrador o administradores. Cuando el administrador designado fuera una persona jurídica, se entenderá que el control es ejercido por la persona física nombrada por el administrador persona jurídica. Los sujetos obligados verificarán su identidad y consignarán las medidas tomadas y las dificultades encontradas durante el proceso de verificación.

32 Aunque la obligación recae sobre los administradores, las personas físicas que dejen de ser titulares reales podrán requerir a los administradores para que rectifiquen o actualicen los datos registrales en la forma antes establecida mediante nueva declaración con indicación de la fecha de referencia.

33 Los sujetos obligados a transmitir esta información son los administradores de las sociedades, para lo cual, previamente, el transmitente debe haber comunicado al administrador (que no olvidemos que es el encargado de llevar el libro registro de socios o de participaciones) sobre dicha transmisión.

34 El acceso a la información sobre la titularidad real se hará de conformidad con las reglas de «publicidad formal» del Registro Mercantil, esto es, el artículo 12 del Código de Comercio y los artículos 77 y siguientes del Reglamento del Registro Mercantil.

35 Este documento extra-contable no es exigible si se presentan cuentas consolidadas. En este caso, la sociedad dominante que presente cuentas individuales y cuentas consolidadas deberá presentar este documento extra-contable con los demás documentos que conforman o acompañan las cuentas individuales. Por su parte, las filiales y subfiliales también deben acompañar el documento de declaración de titular real dentro de sus cuentas individuales (la formulación del documento por la matriz no excusa a las filiales de formular el propio).

36 Art. 9.4 Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. 2 No será preceptiva la identificación de los accionistas o titulares reales de empresas cotizadas o de sus filiales participadas mayoritariamente cuando aquéllas estén sometidas a obligaciones de información que aseguren la adecuada transparencia de su titularidad real».

Por su parte, en el caso de tratarse de sociedades anónimas cotizadas cuyas acciones están representadas por anotaciones en cuenta (situación frecuente en las grandes sociedades cotizadas), la transmisión de las acciones debe registrarse en el sistema correspondiente, lo que garantiza la validez de la operación en el mercado de valores.

Asimismo, destacamos la obligación de comunicar en el Censo de obligados tributarios la titularidad real de las personas jurídicas y entidades. Esta obligación está prevista en el apartado uno del artículo único de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias que introdujo la letra e) del número 1 del artículo 93 LGT que ha sido recientemente desarrollado por la Orden HAC/1526/2024, de 11 de diciembre que entró en vigor el 3 de febrero de 2025. Las obligaciones de información reguladas en esta Orden afectan a los modelos 030 y 036 que se presenten a partir de su entrada en vigor. Deberá presentarse el Modelo 036 –en el que se ha añadido un nuevo apartado– para comunicar en el Censo de obligados tributarios la titularidad real de las personas jurídicas y entidades.

Sobre la base de esta obligación de información sobre la titularidad real de las sociedades, la Administración tributaria española tiene acceso a la información relativa a los cambios de titularidad de acciones de sociedades que constituyen una transmisión indirecta de un bien inmueble. No obstante, a pesar de la reiteración de esta obligación tanto en el ámbito mercantil como tributario (existiendo incluso duplicación en este ámbito) debido al umbral de titularidad de más del 25% del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica establecido por la norma es posible que la Administración tributaria desconozca las transmisiones que no excedan dicho umbral, si bien creemos que estos casos serán residuales en relación con la particular casuística que analizamos en este trabajo, debido a que para consumir una transmisión indirecta *offshore* que implique también la transmisión del efectivo poder de disposición sobre el activo inmobiliario el porcentaje de participación a transmitir será superior al 25%.

Pero incluso si el Estado de la fuente es conocedor por cualquier medio de la operación, surgen también obstáculos desde el punto de vista fáctico para poder someter a gravamen la operación debido a la falta de información acerca del valor bien inmueble y de la valoración total del título que se transmite, información imprescindible para determinar si se cumple la condición del artículo 13(4) del CDI aplicable y poder someter a gravamen las rentas derivadas de la operación en el Estado de la fuente según su normativa interna³⁷. Sin embargo, las sociedades no residentes involucradas en la transmisión son reticentes a facilitar información sobre la operación que ha tenido lugar en otra jurisdicción

37 Puesto que muchas jurisdicciones fiscales hacen depender en su normativa tributaria interna el derecho de imposición sobre las ganancias de que dicha renta provenga en más de un 50% del activo inmobiliario subyacente en la operación. Para ilustrar la importancia de conocer en qué porcentaje la ganancia que se pretende gravar se deriva del activo inmobiliario subyacente traemos a colación

fiscal y cuando lo hacen las autoridades fiscales del Estado de la fuente se ven obligadas en muchos casos a confiar en la información que la sociedad transmitente le ha facilitado careciendo con frecuencia de medios para comprobar este valor. Ante esta situación, aunque no de forma unánime, hay autores que ven en el intercambio de información entre jurisdicciones fiscales derivado de la Acción 13 del Proyecto BEPS una fuente de información que puede ayudar a paliar este problema de falta de información por parte de los Estados de la fuente³⁸.

Los problemas para conocer el valor real de la operación pueden ilustrarse con una segunda disputa entre Río Tinto y Mozambique debido a que, posteriormente, en 2014, Río Tinto vendió sus derechos sobre la explotación carbonífera a International Coal Ventures, un consorcio estatal de India. Río Tinto en esta ocasión sí declaró la operación, si bien la empresa declaró que el valor de la operación se limitó a 50 millones de dólares. Las autoridades mozambiqueñas consideraron que este valor no se ajustaba a la realidad y no reflejaba el valor real de mercado de los activos. Las autoridades fiscales mozambiqueñas fijaron la cuantía del impuesto debido por esta segunda transacción en 239.000 millones de dólares³⁹. En este segundo caso, al igual que el primero que implicó a Río Tinto, pese a los esfuerzos llevados a cabo por las autoridades tributarias Mozambiqueñas, no fue posible llevar a cabo la recaudación del impuesto debido.

En cualquier caso, se ponen de manifiesto los importantes problemas fácticos con los que se encuentra el Estado de la fuente a la hora de gravar las ganancias derivadas de la transferencia indirecta *offshore* de activos inmobiliarios, que se ven agravados si –dado que las partes intervinientes en la operación son no residentes– el contribuyente no posee en el Estado de la fuente otros activos que puedan asegurar el pago del impuesto debido o si el pago de la operación tuvo lugar fuera del Estado de la fuente de manera que éste no pudo bloquear o embargar el importe de esta contraprestación para asegurar el pago del tributo⁴⁰. Con el fin de superar las dificultades que para la correcta exacción y cobro del impuesto se derivan de la extraterritorialidad de las partes y de la operación, el Estado de la fuente podría hacer recaer sobre el contribuyente la obligación de designar un representante legal residente en su territorio sobre

la normativa tributaria de Canadá y Sudáfrica. En el caso canadiense, la Ley canadiense de la ley de impuesto sobre la renta en sus artículos 39.1 y 248.1 prevé que si la ganancia se deriva en más de un 50% del activo inmobiliario radicado en Canadá, este país tendrá un derecho de imposición sobre esta ganancia. El caso sudafricano es muy similar, si bien el derecho de imposición de este país se hace depender de que la ganancia derive en más de un 80% del bien inmueble radicado en Sudáfrica, según lo previsto en su Ley del impuesto sobre la renta, artículo 200, párrafo 2.2 del Capítulo Octavo. En el caso contrario encontramos a Vietnam, cuya normativa doméstica asigna al Estado un poder de imposición sobre estas rentas independientemente del porcentaje que el valor del bien inmueble radicado a Vietnam representen en el valor de la ganancia objeto de gravamen. Véase, THANH HUYEN, D. (2021), Tax related investment arbitration. A critical view from a developing country's perspective». ob. cit.

38 TOLEDANO, P.; BUSCH, J.; MANDELBAUM, J., Designing a legal regime to capture capital gains tax on indirect transfers of mineral and petroleum rights: a practical guide, ob. cit., p. 14.

39 HENRIQUES, B., Mozambique sues Río Tinto for 239M in unpaid taxes, *360° Mozambique*. <https://360mozambique.com/business/mining/mozambique-sues-rio-tinto-for-239m-in-unpaid-tax-revenues/>

40 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica, ob. cit., p. 57.

el que recaería el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la operación.

Al objeto de paliar las dificultades que el cobro del impuesto presenta en estas circunstancias, algunos Estados como Estados Unidos, Canadá, India, China y Australia⁴¹ aplican un mecanismo de retención sobre las ganancias de un vendedor no residente, aunque, si tanto comprador como vendedor son no residentes (como suele ser frecuente en estas operaciones), persisten⁴² las dificultades para obligar a los obligados tributarios a declarar y realizar el pago correspondiente a la retención y los obstáculos para conocer el verdadero monto de la operación.

En consideración a esta situación, y con el propósito de superar estos obstáculos, consideramos que sería preferible que el Estado de la fuente adoptara en su normativa interna el Modelo 1 ya que, al considerar esta opción legislativa que las ganancias imponibles fueron realizadas por la entidad local propietaria de los activos, se superan gran parte de los problemas fácticos que el gravamen de estas plusvalías encuentra en el Estado de la fuente, facilitando, por tanto, la aplicación y recaudación del impuesto.

No obstante, junto a esta solución de carácter normativo, algún autor ha propuesto una solución alternativa consistente en que las autoridades fiscales del Estado de la fuente prevean la posibilidad de alcanzar un «*advance tax ruling*» con el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente superando las dificultades que la imposición de estas plusvalías conlleva, promoviendo la claridad y la coherencia en la aplicación de la normativa tributaria del Estado de la fuente⁴³.

2. El papel de los APPRIs en la estrategia de planificación fiscal del contribuyente en las operaciones de transferencias indirectas offshore de activos inmobiliarios

2.1. La creciente relevancia de los APPRIs en el ámbito tributario

A las dificultades ya analizadas que entraña la aplicación del gravamen de las transferencias indirectas *offshore* de activos inmobiliarios en la jurisdicción

41 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica, ob. cit., p. 58.

42 Si bien la PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA mantiene una visión más optimista de los efectos derivados de la obligación de practicar retención al afirmar que «el riesgo de incumplimiento de la obligación de efectuar una retención en el contexto de las TIT (en particular, cuando el comprador también es no residente) se minimiza debido a que es probable que un comprador prudente no acepte ni facilite la evasión de las obligaciones tributarias del vendedor (y, por lo tanto, es más probable que cumpla con su deber de retener el impuesto). Por otro lado, si el comprador no efectuara la retención, se expondría a recibir sanciones y a la posible confiscación el activo local por parte de las autoridades tributarias», PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica, ob. cit., p. 58.

43 LASSOUD, T. (2022), *Offshore Indirect Transfers: Taxing the Sale of Mining Assets -Primer from Land-based mining practices*, ob. cit.

fiscal donde radican dichos activos, debe añadirse otro nuevo obstáculo al que deben enfrentarse los Estados de la fuente que pretenden gravar las ganancias derivadas de este tipo de operaciones: el recurso a los APPRIs como instrumento de planificación fiscal. Es decir, los grupos societarios multinacionales recurren, en el marco de su estrategia de planificación fiscal, a las cláusulas sustantivas contenidas en los APPRIs y el acceso al arbitraje como medio de resolución de controversias entre inversor y Estado anfitrión que estos Acuerdos ofrecen alegando un incumplimiento de los estándares de trato contenidos en estos APPRIs y solicitando una cuantiosa indemnización al Estado de la fuente (que en el ámbito de un APPRI se configura como el Estado anfitrión) o incluso forzando a este Estado a llegar a un acuerdo que incluya un trato fiscal privilegiado. Los casos *Vodafone v. India*⁴⁴ y *Total E&P v. Uganda*⁴⁵, que serán analizados seguidamente en este trabajo, son una clara muestra del éxito de esta estrategia para los contribuyentes.

La inclusión de los APPRIs en las operaciones de planificación fiscal por parte de los contribuyentes es un fiel reflejo de una doble realidad. Por un lado, de la creciente importancia que los APPRIs están alcanzando en la esfera tributaria y, por otro lado, de la preferencia de los contribuyentes a solucionar sus controversias tributarias con el Estado de la fuente en el marco de un arbitraje internacional de inversiones previsto en los APPRIs frente al MAP (por sus siglas derivadas de su denominación inglesa *Mutual Agreement Procedure*) o Procedimiento Amistoso previsto en los CDIs, instrumento normativo regulador por excelencia de las relaciones tributarias en el ámbito internacional.

En cuanto a la primera cuestión, si bien es cierto que APPRIs no regulan las cuestiones tributarias de manera directa, no es menos cierto que la amplitud de los términos contenidos en sus cláusulas permite que sus efectos alcancen también a las medidas tributarias cuando el inversor extranjero considere que su adopción por el Estado anfitrión perjudica la viabilidad económica o la rentabilidad esperada de su inversión. De hecho, la práctica arbitral más reciente demuestra que, cada vez con mayor frecuencia, los inversores presentan reclamaciones ante los tribunales internacionales de inversión relacionadas con aspectos tributarios, siendo resueltas estas controversias según lo dispuesto en los APPRIs en lugar de resolver estas controversias al amparo de lo previsto en los CDIs⁴⁶. No en vano según los registros históricos, de un total de 1.000 arbitrajes de inversión llevados a cabo, algo más de 140 de ellos han estado relacionados con medidas de carácter fiscal⁴⁷.

Por lo que se refiere al segundo tema relativo a la preferencia de los contribuyentes por el arbitraje internacional de inversiones en detrimento del MAP

44 *Vodafone International Holdings BV v. Government of India* [I], PCA Case No. 2016-35, Award 25 Septiembre 2020. Para más información sobre este caso, véase <https://investmentpolicy.unctad.org/investment-dispute-settlement/cases/581/vodafone-v-india-i>

45 *Total E&P Uganda BV v. Republic of Uganda* (ICSID Case No. ARB/15/11). Para más información sobre este caso, véase <https://investmentpolicy.unctad.org/investment-dispute-settlement/cases/657/total-e-p-v-uganda>

46 Sobre esta cuestión véase PÉREZ BERNABEU, B. (2024), *Medidas tributarias y Acuerdos de protección de inversiones*, Tirant lo Blanch, pp. 35 ss.

47 UNCTAD (2021), *International investment agreements and their implications for tax measures: what tax policymakers need to know*, UNCTAD, p. 3.

previsto en los CDIs, se constata que esta preferencia se debe a diversos motivos⁴⁸ que hacen que los contribuyentes ostenten una posición más sólida en cuanto a legitimación y derechos en el marco de un procedimiento arbitral que en el MAP previsto en los CDIs⁴⁹.

Seguidamente, analizaremos dos casos que ilustran fielmente cómo el recurso al arbitraje internacional por parte de los contribuyentes constituye no sólo una pieza fundamental, sino la clave del éxito de sus estrategias de planificación fiscal con el fin de eludir la imposición en el Estado de la fuente sobre las ganancias derivadas de las transferencias indirectas *offshore* de activos inmobiliarios.

2.2. El caso Vodafone v. India: la tributación retroactiva en el Estado de la fuente

El caso Vodafone v. India⁵⁰ es un claro ejemplo de éxito de esta estrategia que venimos comentando por la que el contribuyente consiguió eludir el gravamen aplicado por India, acudiendo al APPRI firmado entre India y Países Bajos para iniciar un arbitraje internacional de inversiones contra el Estado de la fuente. En este caso, el contribuyente obtuvo un laudo que condenaba a India como Estado de la fuente por un incumplimiento del estándar de Trato Justo y Equitativo (cláusula FET, por su denominación inglesa *Fair and Equitable Treatment*) previsto en dicho Acuerdo cometido al aplicar a las ganancias derivadas de una transferencia indirecta *offshore* un gravamen previsto en su normativa tributaria nacional de forma retroactiva.

Como consecuencia de este laudo arbitral, India se vio obligada a devolver el impuesto que en concepto de retenciones había obligado a pagar a Vodafone y a pagar una compensación parcial por las costas del procedimiento en que incurrió el contribuyente reclamante.

Los hechos que condujeron a este desenlace se detallan a continuación. En 2006 el grupo británico Vodafone Group Plc. operaba en India a través de su filial Vodafone International Holdings B.V. (residente en Países Bajos). Paralelamente Hutchinson Telecommunications Internacional Limited residente en Hong Kong operaba en India a través de su filial Hutchison Essar Limited, una sociedad residente en India pero cuyo accionariado pertenecía a otra sociedad del grupo llamada CGP Investments Holdings Limited, residente en las Islas Caimán. Cuando el grupo Hutchinson decidió salir del mercado indio vendió - a través de la filial CGP Investments Holdings Limited residente en Islas Caimán - a la filial del grupo Vodafone residente en Países Bajos Vodafone International Holdings BV el 67% del capital social de Hutchison Essar Limited.

48 Para profundizar en estos motivos véase PÉREZ BERNABEU, B. (2024), *Medidas tributarias y Acuerdos de protección de inversiones*, ob. cit., pp. 49 ss.

49 MARTÍN JIMÉNEZ, A., «International Investment Agreements and anti-tax avoidance measures: incoherencies in the International Law system, systemic interpretation and taxpayer rights» en P. Pistone (Ed.), *Building Global International Tax Law*, IBFD, Países Bajos, 2022, p. 538.

50 Vodafone International Holdings BV v. Government of India [I], PCA Case No. 2016-35, Award 25 Septiembre 2020.

La operación se celebró en 2007 en Islas Caimán y se acordó un precio de 11.000 millones de dólares. Tras la operación, Hutchison Essar Limited, la sociedad india cuyas acciones se habían transmitido, cambió su denominación a Vodafone Essar Limited.

La Administración tributaria india tras un procedimiento de inspección exigió en 2009 a la vendedora residente en Hong Kong el pago del impuesto por las ganancias obtenidas apoyándose en el artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la renta de 1961 y a Vodafone le exigió el pago de 2.100 millones de dólares en concepto de retención que debería haber practicado sobre las ganancias derivadas de la operación sobre la base de los artículos 201 y 201(1A) de dicha norma. Pero el nudo gordiano del derecho de imposición de India sobre las plusvalías derivadas de esta transferencia indirecta transnacional residía en el artículo 9 de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta de 1961. Este precepto no preveía de forma expresa el gravamen de las plusvalías, pero las autoridades tributarias lo interpretaron aplicando el enfoque *look through*⁵¹ en virtud del cual la operación de venta de acciones realizada era considerada una venta de activos radicados en India.

Vodafone recurrió la decisión de la Administración tributaria india ante los tribunales nacionales. En una primera instancia, la Corte Suprema de Bombay se pronunció a favor de la Administración tributaria sobre la base de que el objeto de la transmisión era una sociedad residente en India, es decir, consideró que la operación llevada a cabo era, en el fondo, una venta de activos radicados en India.

Descontenta con este pronunciamiento, Vodafone recurrió en segunda instancia al Tribunal Supremo del país el cual, el 20 de enero de 2012, falló a favor del contribuyente al considerar que se trataba de una venta de acciones y no de una venta de activos y que, al celebrarse fuera de India entre dos sociedades no residentes, no podía ser gravada por las autoridades indias.

El gobierno de India solicitó el 17 de febrero de 2012 la revisión del pronunciamiento ante el Tribunal Supremo, pero este rechazó la petición. Ante este fracaso judicial y sin renunciar a sus pretensiones, el Gobierno indio introdujo en 2012 una modificación del artículo 9(1)(i) de la Ley del Impuesto sobre la renta de 1961 –añadiendo las explicaciones 4 y 5 del precepto– al objeto de someter a gravamen las ganancias derivadas de este tipo de operaciones, siempre que el valor del activo subyacente de la transmisión estuviera ubicado en India. Lo más llamativo del caso es que dicha modificación fue introducida con efectos retroactivos desde el año 1962. Tras la entrada en vigor de esta modificación normativa, la Administración tributaria volvió a reclamar a Vodafone el pago de las retenciones que debería haber practicado sobre esta nueva base jurídica retroactiva.

Vodafone, en lugar de volver a recurrir la decisión ante los tribunales nacionales, recurrió al APPRI firmado entre India y Países Bajos –que no excluía la

51 Sobre la aplicación del enfoque *look through* por India, véase RIBES RIBES, A. (2017), «Transmisión indirecta de acciones como instrumento de elusión fiscal», ob. cit., pp. 90 ss.

arbitrabilidad de las cuestiones fiscales⁵²— para presentar una demanda de arbitraje internacional de inversiones alegando un incumplimiento de la cláusula que obliga al Estado anfitrión a dispensar el estándar de Trato Justo y Equitativo (cláusula FET). En 2020 el tribunal arbitral⁵³ falló a favor de Vodafone apreciando una transgresión de dicho estándar de trato cometido por la aplicación retroactiva de la normativa tributaria.

Este no ha sido el único pronunciamiento habido en relación con la aplicación retroactiva de la normativa de India con el fin de gravar las plusvalías derivadas de las transferencias indirectas *offshore*, pudiendo citar también los casos de Cairn Energy⁵⁴, Vendata Resources⁵⁵ y Earlyguard⁵⁶.

Consecuencia de ello, India comenzó a denunciar en 2015 la práctica totalidad de APPRIs que tenía en vigor⁵⁷, sustituyéndolos por otros nuevos firmados siguiendo un nuevo Modelo de APPRI que contiene en su artículo 2.4.ii una *carve out* o cláusula de exclusión total de los asuntos fiscales del ámbito objetivo del APPRI.

2.3. El caso Tullow v. Uganda: la imposición unilateral en el Estado de la fuente o Treaty override

El caso Tullow v. Uganda⁵⁸ es otro claro ejemplo de cómo los contribuyentes recurrieron a las previsiones del APPRI para demandar al Estado de la fuente ante un tribunal arbitral de inversiones al objeto de forzar a dicho Estado a dis-

52 En concreto el artículo 9 de este APPRI prevé que, como paso previo, inversor y Estado anfitrión deben optar por la negociación amistosa y, si tras un periodo de 3 meses, la disputa no puede resolverse mediante negociaciones, pueden someterse a conciliación según las Reglas de Conciliación de 1980 de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. Una vez iniciado el procedimiento de conciliación y si éste fracasa, las partes pueden iniciar un procedimiento de arbitraje con arreglo a este artículo.

53 Vodafone International Holdings BV v. India, Final Award, PCA Case No. 2016-35, 25 de septiembre de 2020.

54 Cairn Energy PLC and Cairn UK Holding Limited v. The Republic of India, PCA Case No. 2016-07, 21 de diciembre de 2020. Sobre este asunto véase JALAN, N.; RAO, A., (2021), «The Cairn award: retrospective taxation of indirect share transfers in India breaches Bilateral Investment Treaty». *Bulletin for International Taxation*, Vol. 75, nº 5, pp. 220-229; KUZNIACKI, B.; VAN WEEGHEL, S. (2023), «Cairn Energy: when retroactive taxation not justified by prevention of tax avoidance is unfair and inequitable», *Arbitration International*, Vol. 39, Issues 1, pp. 125-154; VASUDEVAN, S.; NAGAPPAN, M. (2017), «Indirect transfer taxation in India: from Vodafone to Cairn». *Intertax*, Vol. 45, Issue 10, pp. 665-676.

55 Vendata Resources PLC v. The Republic of India, PCA Case No. 2016-05 Judgement of the Hingh Court of Singapore, 8 de octubre de 2020.

56 Todavía pendiente. La demanda arbitral se presentó el 17 de febrero de 2021.

57 A pesar de la denuncia unilateral de India, dado que los APPRIs ahora terminados incluían «cláusulas de extinción», los inversores extranjeros que invirtieron en India antes de la terminación de los APPRIs todavía tienen derecho a invocar las protecciones del tratado durante un periodo adicional de 10 a 15 años. Esta situación se ejemplifica con el caso Por ejemplo, en el caso Earlyguard contra India, en el que en 2021, cuatro años después de que este país pusiera fin al APPRI entre India y el Reino Unido, una filial de una empresa británica (al parecer propiedad del conglomerado japonés Mitsui) interpuso un arbitraje contra India en virtud del tratado por una factura fiscal retroactiva de 324 millones de dólares.

58 Tullow Uganda Operations Pty Ltd and Tullow Uganda Limited v. Republic of Uganda, ICSID Case No. ARB/13/25.

pensarle un trato fiscal preferencial, objetivo que consiguió en el marco de un acuerdo entre las partes bajo la presión del arbitraje internacional de inversiones iniciado.

El origen de esta controversia reside en la venta por parte de la británica Tullow de una parte de las acciones de una sociedad filial residente fiscal en las Islas del Canal (Tullow Uganda Limited) que era titular de una explotación petrolífera en territorio ugandés por un importe de 1.450 millones de dólares. Las autoridades tributarias ugandesas exigieron el pago de un gravamen del 30% sobre las ganancias que ascendió a 434 millones de dólares.

Aunque el CDI firmado entre Reino Unido y Uganda atribuye el derecho de imposición exclusivamente a Reino Unido, las autoridades ugandesas con el fin de gravar estas ganancias e ignorando este derecho de imposición exclusivo del Estado de residencia del transmitente, recurrieron a la normativa nacional del impuesto sobre la renta, en concreto al Artículo 88(5) vigente en aquel momento, que contenía una cláusula general *anti-treaty shopping* que denegaba los beneficios del CDI a una empresa cuya «propiedad subyacente» se encuentre mayoritariamente en un tercer país⁵⁹ y procedieron a gravar la operación en Uganda.

Esta actuación de las autoridades fiscales ugandesas resulta controvertida pues el recurso a la normativa doméstica en contra de lo dispuesto en el CDI constituye un claro supuesto de *treaty override*. Las autoridades fiscales ugandesas defienden su actuación sobre la base del artículo 88(2) de su ley nacional sobre el impuesto sobre la renta el cual, si bien otorga prioridad al CDI sobre la legislación nacional con carácter general, niega tal preferencia en relación con la cláusula 88(5) y otras normas contra la evasión, lo que a la postre otorga prioridad a la cláusula general antiabuso del artículo 88(5) sobre el CDI. Si ya esta declaración legal es problemática por sí misma, la situación se vuelve más compleja desde un punto de vista jurídico si tenemos en cuenta que Uganda es signataria de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que pretende atajar la situación de *treaty override* por la legislación nacional⁶⁰.

En el fondo, la postura de la Administración tributaria ugandesa está directamente relacionada con el objetivo que persigue la Acción 6 del Proyecto BEPS al tratar de impedir la utilización abusiva de los CDIs, pero comete el error de recurrir a su normativa interna para aplicar una cláusula antiabuso general en lugar de haber introducido cláusulas antiabuso específicas en sus CDIs para asegurar su derecho de imposición tal y como propone la OCDE⁶¹.

59 «Where an international agreement provides that income derived from sources in Uganda is exempt from Ugandan tax or is subject to a reduction in the rate of Ugandan tax, the benefit of that exemption or reduction is not available to any person who, for the purposes of the agreement, is a resident of the other contracting state where 50 percent or more of the underlying ownership of that person is held by an individual or individuals who are not residents of that other Contracting State for the purposes of the agreement».

60 HEARSON, M.; KANGAVE, J. (2016), *A review of Uganda's tax treaties and recommendations for action*, Working Paper nº 50, Institute of Development Studies, International Centre for Tax and Development, London, p. 20.

61 De hecho el Modelo de Convenio de la ONU (que es el que sigue Uganda en sus negociaciones bilaterales) contiene cláusulas específicas antiabuso, pero su incorporación a los tratados de Uganda es desigual. Véase para un estudio en profundidad sobre esta cuestión HEARSON, M.; KANGAVE, J. (2016), «A review of Uganda's tax treaties and recommendations for action». ob. cit., p. 19.

Ante la imposición del gravamen por Uganda, Tullow recurrió la decisión de la Administración tributaria ugandesa ante los tribunales nacionales alegando no sólo la ausencia de un derecho de imposición por parte de Uganda según lo dispuesto en el CDI, sino también el derecho al disfrute a una exención del gravamen según lo previsto en un contrato de inversión firmado con el Gobierno de aquel país. No obstante, los tribunales ugandeses fallaron a favor de la Administración tributaria nacional confirmando la obligación de pagar el impuesto sobre las ganancias derivadas de la operación.

Ante este revés judicial, Tullow en 2012 decidió, sobre la base del APPRI firmado entre Reino Unido y Uganda, recurrir al arbitraje internacional de inversiones contra Uganda al objeto de evitar el pago del impuesto. Este procedimiento arbitral presionó a las autoridades fiscales ugandesas que, en 2015, alcanzaron un acuerdo extrajudicial en virtud del cual aceptaron reducir la cuantía del impuesto debido a 250 millones de dólares lo que supuso un considerable ahorro fiscal para el contribuyente.

Desde el punto de vista tributario y a la luz de las consideraciones realizadas en este trabajo no resulta difícil afirmar que el principal obstáculo que encuentra Uganda para gravar las plusvalías derivadas de la transferencia está constituido por el hecho de que los CDIs firmados por Uganda no contienen el artículo 13(4) del Modelo de Convenio de la ONU (que es el modelo que sigue Uganda en sus negociaciones bilaterales⁶²) que le hubiera permitido gravar la ganancia patrimonial obtenida por la venta de acciones de empresas ugandesas realizadas por residentes neerlandeses. En consecuencia, según los CDIs firmados y vigentes, las plusvalías derivadas de esta operación no resultaban gravadas en el Estado de la fuente, puesto que se aplicaba la cláusula residual del artículo 13 que atribuía el derecho de imposición en exclusiva al Estado de residencia del transmitente.

Una actitud previsor de Uganda hubiera optado por incluir la cláusula del artículo 13(4) a través de la firma de un Protocolo adicional en los (escasos⁶³) CDIs firmados por Uganda, prestando una especial atención a aquellos CDIs firmados con Estados que tienen un alto riesgo de ser utilizados como jurisdicciones propicias para realizar actuaciones de *treaty shopping* que, en el caso de Uganda son Países Bajos y Mauricio⁶⁴ y, en cierto modo tras el Brexit, Reino Unido. Si la red de CDIs de Uganda hubiera sido más extensa, tal vez, al objeto de facilitar la inclusión de esta cláusula en los CDIs ya existentes, la opción más

62 Como ponen de manifiesto HEARSON y KANGAVE, el verdadero problema de fondo para Uganda es que aunque el Modelo de Convenio que presenta en sus negociaciones bilaterales es el de la ONU, su débil posición negociadora le obliga en muchas ocasiones a aceptar las cláusulas modelo de la OCDE en muchos casos, sin presentar ninguna observación sobre estas lo que contribuye a una aceptación tácita de las disposiciones del modelo de la OCDE, en lugar de apoyar una posición emergente de los países en desarrollo en oposición a más disposiciones basadas en la residencia que reforzarían la posición de los países en desarrollo, HEARSON, M.; KANGAVE, J. (2016), «A review of Uganda's tax treaties and recommendations for action». p. 21.

63 Uganda sólo ha firmado 9 CDIs con otros Estados: Dinamarca, India, Italia, Mauricio, Países Bajos, Noruega, Sudáfrica, Reino Unido y Zambia. Parece ser que también ha firmado un CDI con China que todavía no ha sido ratificado.

64 Porque estos dos Estados o bien no prevén un gravamen a las ganancias derivadas de las transferencias indirectas *offshore* en su legislación interna (como Mauricio) o bien lo prevén pero conceden una exención (como es el caso de Países Bajos).

eficaz y rápida hubiera sido la firma del Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (conocido como MLI por su nombre en inglés *Multilateral Instrument*) propuesto por la OCDE y al que haremos referencia más adelante en este trabajo.

3. Reflexiones finales

3.1. La debilidad del derecho de imposición del Estado de la fuente: origen y causas del problema

El objetivo de este estudio ha sido evidenciar cómo los contribuyentes, en ocasiones, llevan a cabo estrategias de planificación fiscal en relación con las transferencias indirectas *offshore* de activos inmobiliarios a través de actuaciones constitutivas de *treaty shopping* que afectan no sólo a los CDIs, sino también (y en este aspecto ponemos el acento en nuestro trabajo) a los APPRIs.

El origen subyacente de estas actuaciones de planificación fiscal es, principalmente, una cuestión de asignación de beneficios o del derecho de imposición (*profit allocation* o *allocation of taxing rights*) sobre un determinado tipo de rentas —en concreto, sobre las ganancias derivadas de las transferencias indirectas *offshore* de activos inmobiliarios— que no fue suficientemente abordado por el Proyecto BEPS⁶⁵ y que actualmente carece una de solución satisfactoria para los Estados de la fuente donde radica el activo inmobiliario.

Efectivamente, las dificultades que el gravamen de este tipo de rentas plantea no es una cuestión novedosa y aunque el Proyecto BEPS se refirió a esta problemática en los apartados 41 a 44 de su Informe sobre la Acción 6 al analizar las «Operaciones que eluden la aplicación del artículo 13(4)»⁶⁶, se limitó a constatar los cambios introducidos en este precepto en el marco del Modelo de Convenio de la OCDE (sin referirse al Modelo de Convenio de la ONU aunque se esperaba que el Comité de expertos abordara posteriormente también los problemas específicos de este Modelo de Convenio, como así fue) sin ofrecer una solución satisfactoria para asegurar el gravamen de estas rentas.

Consecuencia de esta falta de atención por el Proyecto BEPS, en la actualidad la problemática concerniente al gravamen de las transferencias indirectas *offshore* de activos inmobiliarios es únicamente abordada por una minoría de CDIs que incluyen el artículo 13(4) o por un grupo reducido de Estados que han aprobado medidas unilaterales en su normativa interna.

65 Sobre los motivos que pudieron llevar a la OCDE a no abordar este tema en su Proyecto BEPS, véase VAN DEN HURK, H. (2022), «Offshore indirect transfers: how to convert a legitimate but complex executabe taxing right for soure stataes into a balanced situation between source state taxing rights and taxpayers rights?» en J. Korving, N. Kerinc, F. Souza de Man (Eds.), *Taxes Crossing Borders (and Tax Professors Too)*. Liber Amicorum Prof. Dr R.G. (Rainer) Prokisch, Maastricht University Press, pp. 6-8.

66 PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, ob. cit., p. 76.

Esta falta de abordaje por la normativa tributaria es aprovechada por los contribuyentes para llevar a cabo actuaciones de planificación fiscal internacional al objeto de eludir el gravamen en el Estado de la fuente, aprovechando a tal fin la red de CDIs recurriendo en un ejercicio de *treaty shopping* a aquellos que no tienen artículo 13(4) para eludir el gravamen en el Estado de la fuente.

Esta debilidad del Estado de la fuente para someter a gravamen las plusvalías derivadas de las transferencias indirectas *offshore* de activos inmobiliarios se ve agravada cuando, en aquellos escasos casos en los que el Estado de la fuente consigue gravar las plusvalías derivadas de la operación, el contribuyente recurre a otro instrumento jurídico como es un APPRI para luchar contra el gravamen aplicado recurriendo al arbitraje internacional de inversiones y reclamando la protección conferida por las cláusulas sustantivas de estos Acuerdos.

En estas actuaciones de planificación fiscal, el contribuyente, sitúa una sociedad filial intermediaria –que tenga la consideración de inversor a los efectos del APPRI– en un Estado que cumpla en paralelo dos condiciones.

La primera condición exige que este Estado donde radica la filial o sociedad interpuesta no haya firmado un CDI con el Estado de la fuente donde radica el inmueble o bien, si tiene firmado un CDI con el Estado de la fuente, que dicho CDI no conceda al Estado de la fuente el derecho de imposición sobre estas rentas (porque no contiene un apartado 4 del artículo 13 debido a que se firmó con anterioridad a 2003 o bien porque los Estados firmantes decidieron no incluirlo⁶⁷). En el peor de los casos, también podría resultar de utilidad para las actuaciones de planificación fiscal un CDI que contuviera una redacción del artículo 13(4) anterior a 2017, debido a la posibilidad de alterar artificiosamente la valoración del umbral del 50% del valor de las acciones transmitidas.

Al mismo tiempo y en segundo lugar, es necesario para el éxito de la operación de planificación fiscal que dicho Estado donde el intermediario es residente fiscal haya firmado un APPRI con el Estado de la fuente donde radica el inmueble que permita el acceso al arbitraje internacional de inversiones para dilucidar cuestiones de naturaleza fiscal⁶⁸.

Este contexto ya de por sí favorable a los intereses del contribuyente que lleva a cabo estas actuaciones de planificación fiscal puede llegar a ser más benévolo incluso para éste si el Estado estratégicamente elegido para ubicar la filial o sociedad intermediaria es una jurisdicción con una carga fiscal reducida o una jurisdicción no cooperativa (tradicionalmente conocidos como paraísos fiscales).

67 El artículo 13(4) se incluye sólo en aproximadamente el 35% de todos los CDIs y es menos probable que esté presente cuando una de las partes es un país de ingreso bajo y rico en recursos, si bien el MLI ha incrementado el número de CDIs que incluyen este apartado 13(4), PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica, ob. cit., p. 7.

68 Sobre la arbitrabilidad de las cuestiones fiscales y su exclusión del ámbito objetivo del APPRI, véase PÉREZ BERNABEU, B. (2024), *Medidas tributarias y Acuerdos de protección de inversiones*, ob. cit., pp. 58-84.

Estas situaciones se han materializado a lo largo de los últimos años en determinadas jurisdicciones fiscales. Por ejemplo, Países Bajos durante años ha ofrecido el entorno jurídico ideal para llevar a cabo estas operaciones de planificación fiscal y de acceso al arbitraje internacional debido no sólo a su amplia red de APPRI⁶⁹, sino debido también al benévolo régimen fiscal concedido a las conocidas como *mail-box companies* o empresas refugio holandesas.

Asimismo, destaca el caso de Reino Unido que, lejos de evitar estas situaciones, parece promoverlas. Valga como prueba de ello el hecho de que Reino Unido –a través de intercambios de notas diplomáticas– ha extendido en los últimos años el ámbito subjetivo de protección de al menos 20 de sus APPRI al objeto de conferir protección a los inversores de Jersey, Guernsey y la Isla de Man, extendiendo dicha protección incluso en algunos casos a inversores de Hong Kong y de Islas Turcas y Caicos⁷⁰, entre otros.

Dos procedimientos arbitrales recientes ilustran esta ampliación del ámbito subjetivo de los APPRI firmados por Reino Unido al objeto de extender la protección conferida por el Acuerdo a inversores de paraísos fiscales. Por un lado, destacamos el caso de la minera canadiense Gabriel Resources que, a través de su filial en Jersey, recurrió al APPRI firmado entre Reino Unido y Rumanía para demandar a éste último Estado en relación a la paralización de la explotación de la mina de oro de Rosia Montana⁷¹. Por otro lado, el caso de la sociedad británica Rurelec que acudió al APPRI firmado entre Reino Unido y Bolivia para demandar a este último Estado a través de una filial en las Islas Vírgenes Británicas⁷².

A la vista de las recientes experiencias, el recurso al arbitraje de inversiones ha ofrecido resultados exitosos a los intereses de los contribuyentes residiendo la clave de este éxito en una insuficiencia de la red de CDIs firmados por el Estado de la fuente, en la obsolescencia de los CDIs firmados por éste al no contener el artículo 13(4) de los Modelos de Convenio OCDE y ONU (o al contener una versión no actualizada del mismo que permitiera alterar artificiosamente la valoración del umbral del 50%, como se ha comentado en este trabajo) y/o en una ausencia o deficiencia de la normativa doméstica que no prevé o no lo hace de forma adecuada el gravamen de estas plusvalías (especialmente en lo que se refiere a la definición del activo imponible y a la definición de una base jurídica clara para hacer valer ese derecho de imposición).

En esencia, el éxito de estas actuaciones de planificación fiscal de carácter internacional que recurren a la protección conferida por los APPRI, además de evidenciar una desnaturalización del arbitraje internacional de inversiones (al

69 Sobre las posibilidades de *treaty shopping* que ofrece la red de APPRI firmados por Países Bajos, véanse VAN OS, R.; KNOTTNERUS, R. (2011), *Dutch bilateral Investment treaties: a Gateway to Treaty shopping for Investment protection by multinational companies*, SOMO, disponible en <https://www.somo.nl/wp-content/uploads/2011/10/Dutch-Bilateral-Investment-Treaties.pdf>; VERBEEK, B.J. (2023), *Dutch bilateral investment treaties: 60 years of protecting multinationals*, SOMO, disponible en <https://www.somo.nl/dutch-bilateral-investment-treaties-60-years-of-protecting-multinationals/>

70 PROVOST, C. (2016), *Taxes on trial. How trade deals threaten tax justice*, Transnational Institute & Global Justice Now, pp. 8 ss, <https://www.tni.org/files/publication-downloads/taxes-on-trial.pdf>

71 Gabriel Resources Ltd. and Gabriel Resources (Jersey) v. Romania (I), ICSID Case No. ARB/15/31.
72 Guaracachi America, Inc. and Rurelec PLC v. The Plurinational State of Bolivia, UNCITRAL, PCA Case No. 2011-17.

servicio de la planificación fiscal y alejado de su original objetivo de defensa del inversor frente a abusos del Estado anfitrión), no hace sino poner de manifiesto los límites que el Derecho Internacional de Inversiones –a través de los APPRI– como su principal instrumento normativo– impone al poder tributario de los Estados y que, hasta fechas relativamente recientes, no habían sido explotados por los contribuyentes en el marco de sus operaciones de planificación fiscal.

Y ello porque, si bien tradicionalmente la cuestión de fondo en las operaciones de planificación fiscal internacional venía constituida por la existencia o no de un derecho de imposición concedido por los CDIs, el recurso a los APPRI por los contribuyentes permite a un tribunal arbitral enjuiciar no ya si existe o no derecho de imposición, sino cómo se ha ejercido ese poder de imposición, analizando si la sujeción al gravamen contravino algún estándar de trato recogido en el APPRI. De esta forma se amplía considerablemente el horizonte de las actuaciones de planificación fiscal al alcance del contribuyente.

3.2. Fortalecimiento del derecho de imposición del Estado de la fuente: la necesaria reforma del actual marco jurídico

El remedio jurídico a estas indeseables situaciones pasa por la revisión del actual marco jurídico determinado tanto por la normativa tributaria (tanto a nivel doméstico, como internacional), como por los APPRI.

Por lo que se refiere a la normativa tributaria a nivel doméstico, resulta imprescindible su revisión para no sólo materializar el derecho de imposición del Estado de la fuente sobre las plusvalías generadas en las transferencias indirectas *offshore* de activos inmobiliarios⁷³, sino también para introducir la oportuna norma antiabuso.

Por lo que se refiere a la introducción de un derecho de imposición en la normativa nacional, a la luz de las consideraciones realizadas en este estudio, consideramos preferible la opción por el Modelo 1 (a pesar de que el Modelo 2 es el más usado) debido a que permite evitar los problemas fácticos derivados de la tributación de una operación que tiene lugar fuera del territorio del Estado de la fuente entre (normalmente) dos sujetos no residentes⁷⁴ y evita la doble imposición económica de la plusvalía⁷⁵ (fenómeno al que nos referiremos seguidamente).

73 Como ya han hecho India, China, República Dominicana, Indonesia, Mozambique, Panamá y Perú, CUI, W.(2014), *Taxing Indirect Transfers: Improving an Instrument for Stemming Tax and Legal Base Erosion*, *Virginia Tax Review*, Vol. 33, n° 4, p. 654; TREPELKOV, A.; TONINO, H.; HALKA, D. (2015), *United Nations Handbook on Selected Issues in protecting the Tax Base of Developing Countries*, United Nations, New York, p. 145.

74 «Dado que se considera que las ganancias imposables fueron realizadas por la entidad local propietaria de los activos (y no por un no residente)» lo que significa que «la autoridad tributaria puede utilizar contra dicha entidad local todas las herramientas de aplicación de las que dispone», PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, ob. cit., pp. 50-51.

75 «dado que la base de los activos locales que se consideran enajenados se ajusta para equipararla al valor de mercado en manos de la entidad local propietaria de los activos». PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, ob. cit., p. 51.

Junto al establecimiento de un derecho de imposición sobre las rentas consideramos muy conveniente la introducción de una norma antiabuso⁷⁶ ya se trate de una SAAR, como hizo India, o de una GAAR, como en el caso de China. Como ya hemos indicado, consideramos más adecuada la adopción de las SAAR si las operaciones de transferencia indirecta de acciones se realizan con frecuencia, dado que ofrecen, *a priori*, una mayor seguridad jurídica al permitir conocer el tratamiento conferido a cada caso con antelación frente al enfoque casuístico que implican las GAAR⁷⁷, que deberían reservarse únicamente para aquellos casos singulares no resueltos por la SAAR⁷⁸. También resulta interesante recordar el enfoque mixto seguido por la cláusula antiabuso peruana –antes comentada– que somete a gravamen las rentas derivadas de la operación en el caso de que el contribuyente no residente en Perú sea residente en un paraíso fiscal o jurisdicción de baja tributación.

En el ámbito de la fiscalidad internacional, resulta necesario llevar a cabo un trabajo cooperativo entre distintas jurisdicciones fiscales centrado en la revisión de la red de CDIs firmados al objeto de incluir la versión más reciente del artículo 13(4) tanto del Modelo de Convenio de la OCDE, como el de la ONU, acompañada de las oportunas cláusulas antiabuso (ya sea una cláusula LOB de limitación de beneficios o una cláusula PPT de prueba del objetivo principal).

Por lo que se refiere al España, como alerta ALMUDÍ CID, nuestro país ha formulado una reserva a los comentarios al artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE al objeto de garantizar, incluso en ausencia de una norma antiabuso específica, que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones o derechos sobre el capital social que directa o indirectamente permitan disfrutar de un inmueble situado en España resulten gravadas en nuestro país. Como afirma este autor «de cara a la interpretación de los CDI celebrados por España, dicha reserva podría llegar a considerarse parte del contexto en el que se ha gestado el convenio, condicionando su aplicación» cuando éste no prevea un apartado de contenido similar al artículo 13(4) del Modelo de Convenio de la OCDE resultando «igualmente relevante al objeto de la exégesis y aplicación del convenio en cuestión»⁷⁹.

Junto a esta actualización de la red de CDIs y la inclusión de la correspondiente cláusula antiabuso, resulta imprescindible asegurar que el Estado de la fuente cuenta con una definición de bien inmueble (a la que, como hemos

76 Especialmente, si se opta por Modelo 2, al objeto de asegurar el conocimiento de la obligación por parte del Estado de la fuente, así como la correcta liquidación y asegurar el cobro del tributo debido.

77 Sobre las GAAR y su relación con los CDIs en el marco de la Acción 6 BEPS, véase BÁEZ MORENO, A. (2017), «GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?», *Intertax*, Vol. 45, nº 6-7, pp. 432-446 y BÁEZ MORENO, A. (2016), «La cláusula del propósito principal (Principal Purpose Test). Un análisis crítico de la acción 6 del Proyecto BEPS», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 404, pp. 5-52.

78 De hecho, según constata la ONU, la GAAR introducida por China ha ofrecido resultados poco satisfactorios debido a la incertidumbre que genera su aplicación general y que ha dado pie a dudosas prácticas fiscales que pretenden negociar la aplicación de esta cláusula una vez consumada la transferencia, TREPELKOV, A.; TONINO, H.; HALKA, D., *United Nations Handbook on Selected Issues in protecting the Tax Base of Developing Countries*, ob. cit., p. 147.

79 ALMUDÍ CID, J.M. (10 de noviembre de 2022), Sujeción al IRNR de la transmisión indirecta de inmuebles radicados en España: efectos de la reserve Española al artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE tras la ratificación del Convenio Multilateral, ob. cit.

comentado, se remiten ambos modelos de convenio a efectos de la imposición del gravamen) adecuada a los efectos de permitir el gravamen de la transferencia indirecta del bien inmueble situado en su territorio⁸⁰.

No obstante, debemos resaltar muy positivamente que el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (conocido como MLI por sus siglas en inglés) haya facilitado la difusión de este artículo 13(4) entre los CDIs ya en vigor dado que su artículo 9 está destinado a la tributación de las «Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles», resultando de aplicación a estos casos la cláusula antiabuso específica del propósito principal del artículo 7 MLI.

Sobre los efectos del MLI respecto a nuestro país, ALMUDÍ CID precisa que «España ha optado por la cláusula contenida en el apartado 4 de este artículo 9 MLI, en la que se establece un ratio del 50% y se cubren las transmisiones directas e indirectas de activos inmobiliarios, por contraposición al apartado 1, donde se mantiene lo estipulado por cada CDI, modificando la regla de los 365 días y la referencia a los partnerships o trusts. De este modo, si concurre la voluntad del otro Estado contratante, se aplicará inicialmente el artículo 9.4 salvo que la otra parte opte por lo dispuesto en el artículo 9.1, al preexistir una cláusula de esta naturaleza en el CDI, en cuyo caso esa resultará la norma aplicable. A raíz de lo anterior, las posiciones manifestadas por los Estados parte del CML han propiciado que se hayan introducido ex novo o se haya actualizado la configuración de esta cláusula antiabuso específica en los convenios celebrados por España con Argelia, Andorra, Australia, Barbados, Bélgica, Bosnia Herzegovina, Canadá, Chile, Costa Rica, Croacia, Egipto, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Francia, Irlanda, Israel, Malta, Nueva Zelanda, Pakistán, Portugal, Serbia y Uruguay»⁸¹.

A pesar de que consideramos necesario proceder a asegurar el derecho de imposición del Estado de la fuente a través de su inclusión, en los términos que hemos indicado en este trabajo, en la normativa interna de dicho Estado y en los CDIs firmados por éste, consideramos igualmente inexcusable alertar acerca del alto riesgo –derivado del marco normativo así diseñado– de que la plusvalía derivada de la transferencia indirecta *offshore* sea objeto de una doble imposición tanto jurídica (debido a la existencia e intervención en la operación de distintas jurisdicciones fiscales que se consideren competentes para gravar la plusvalía derivada de la operación), como económica (debida a la existencia de distintas filiales que intermedian en la operación lo que puede llevar al Estado de la fuente a gravar la plusvalía en cada uno de los niveles de intervención de estas filiales).

80 Sobre la importancia del concepto de propiedad inmobiliaria a los efectos del CDI, véase SCHWARZ, J. (2019), Indirect transfers: What is an indirect interest in immoveable property in the natural resource sector, and what is it worth?, *Kluwer International Tax Blog*, accesible en: <https://kluwertaxblog.com/2019/08/01/indirect-transfers-what-is-an-indirect-interest-in-immoveable-property-in-the-natural-resource-sector-and-what-is-it-worth/>

81 ALMUDÍ CID, J.M. (10 de noviembre de 2022), Sujeción al IRNR de la transmisión indirecta de inmuebles radicados en España: efectos de la reserve España al artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE tras la ratificación del Convenio Multilateral, ob. cit.

El verdadero problema que se esconde tras estas situaciones de doble imposición es el efecto disuasorio o desalentador que puede causar en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el Estado de la fuente en los contribuyentes que ven como la operación se ve sometida a una tributación injusta.

En el caso de la doble imposición jurídica originada por el gravamen de la plusvalía por distintas jurisdicciones fiscales, se constata que ni el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE ni el de la ONU abordan en la actualidad esta problemática⁸², por lo que si los Estados de la fuente desean corregirla, deben hacerlo por medio de su normativa tributaria doméstica⁸³.

En el caso de la doble imposición económica sufrida en el Estado de la fuente y provocada por la intervención de distintas filiales intermediarias en la transferencia, la dificultad y complejidad que su corrección entraña desde un punto de vista económico provoca que no abunden⁸⁴ los ejemplos de jurisdicciones fiscales que adoptan medidas para su corrección. No obstante, es posible destacar el caso de EEUU y de China. En relación con EEUU, el recurso a un *software* contable avanzado específico para estas situaciones permite identificar y someter a gravamen la ganancia obtenida por cada intermediario de la operación sin someter a gravamen la totalidad de la ganancia en el impuesto aplicado a cada intermediario⁸⁵.

Por su parte, la solución concebida por China para evitar la doble imposición económica pasa por considerar que la transferencia indirecta *offshore* constituye una venta del bien inmueble subyacente en la operación, en lugar de considerarla una transmisión de acciones⁸⁶. Esta solución sigue el denominado «*Look-thorough approach*»⁸⁷ recogido por la Circular 698 aprobada por las autoridades fiscales chinas y que contiene los criterios administrativos que estas deben aplicar en relación con la GAAR aplicable en estos casos⁸⁸.

Y, paralelamente, por lo que se refiere a la necesaria modificación normativa en la esfera del Derecho Internacional de Inversiones, los Estados deberían reestructurar el marco normativo ofrecido por su red de APPRI. A tal fin, debe-

82 TREPELKOV, A.; TONINO, H.; HALKA, D. (2015), *United Nations Handbook on Selected Issues in protecting the Tax Base of Developing Countries*, ob. cit., p. 151.

83 Sobre las distintas opciones implementadas por algunos Estados véase TOLEDANO, P.; BUSCH, J.; MANDELBAUM, J. (2017), *Designing a legal regime to capture capital gains tax on indirect transfers of mineral and petroleum rights: a practical guide*, ob. cit., pp. 22-24.

84 Corrección que si bien no es habitual en el caso de transferencias indirectas *offshore*, sí es una práctica habitual en relación con las transferencias indirectas *onshore* donde el Estado de la fuente intenta corregir la doble imposición económica sufrida en el marco de la adopción de regímenes especiales en el impuesto sobre sociedades como son el régimen de consolidación fiscal o en régimen de operaciones intragrupo, TREPELKOV, A.; TONINO, H.; HALKA, D. (2015), *United Nations Handbook on Selected Issues in protecting the Tax Base of Developing Countries*, ob. cit., p. 149.

85 TREPELKOV, A.; TONINO, H.; HALKA, D. (2015), *United Nations Handbook on Selected Issues in protecting the Tax Base of Developing Countries*, ob. cit., p. 149-150.

86 TREPELKOV, A.; TONINO, H.; HALKA, D. (2015), *United Nations Handbook on Selected Issues in protecting the Tax Base of Developing Countries*, ob. cit. p. 150.

87 CUI, W. (2014), «Taxing indirect transfers. Improving an instrument for stemming tax and legal base erosion», ob. cit., pp. 684 ss.

88 TREPELKOV, A.; TONINO, H.; HALKA, D. (2015), *United Nations Handbook on Selected Issues in protecting the Tax Base of Developing Countries*, ob. cit., pp. 150-151.

rían proceder a la renegociación⁸⁹ de los antiguos APPRIs (poco cautelosos a la hora de limitar el acceso al arbitraje de inversiones) o introducir en los nuevos APPRIs que se negocien y firmen las precauciones necesarias para limitar a los inversores el acceso al arbitraje en este tipo de controversias fiscales que pueden vaciar de contenido la potestad de imposición del Estado de la fuente⁹⁰ dificultando así el cumplimiento de los objetivos marcados en el Proyecto BEPS, en concreto en su Acción 6.

4. Bibliografía

ALENCAR, H. (2020), Capital gains taxes and offshore indirect transfers, OXFAM.

ALMUDÍ CID, J.M. (10 de noviembre de 2022), Sujeción al IRNR de la transmisión indirecta de inmuebles radicados en España: efectos de la reserva Española al artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE tras la ratificación del Convenio Multilateral, *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/sujecion-al-irnr-de-la-transmision-indirecta-de-inmuebles-radicados-en-espana-efectos-de-la-reserva-espanola-al-articulo-13-4-del-modelo-de-convenio-de-la-ocde-tras-la-ratificacion-del-convenio-mul/>

BÁEZ MORENO, A. (2019), «Transferencias indirectas de sociedades residentes y convenios de doble imposición en Iberoamérica» en A. Báez Moreno; J. M. Castro Arango (Eds.), *Problemas de la tributación internacional en Iberoamérica: una visión desde los diez años de la OITI*, OITI y Universidad de Externado.

BÁEZ MORENO, A. (2017), «GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?». *Intertax*, Vol. 45, nº 6-7, 2017.

89 Teniendo en cuenta los períodos de pervivencia del acuerdo en virtud de lo dispuesto por la cláusula de remanencia o *sunset clause* del APPRI.

90 En este sentido, el Acuerdo de Cooperación y Facilitación de las Inversiones Brasil-India (*Co-operation and Facilitation Investment Agreement*, CFIA) firmado en 2020 podría constituir un ejemplo a seguir. Este Acuerdo, a diferencia de los APPRIs tradicionales concede el mismo trato a los inversores extranjeros y a los nacionales y no prevé ni el acceso al arbitraje de inversiones ni contiene estándares de trato cuya amplia y ambigua redacción pueda ser utilizada por los contribuyentes extranjeros para atacar las medidas tributarias adoptadas por el Estado anfitrión, como por ejemplo la cláusula FET o la cláusula de expropiación indirecta. Además, por lo que se refiere al ámbito tributario en concreto, el Acuerdo incluye una serie de disposiciones que tienen como objetivo específico proteger el derecho soberano de las partes a tributar. En primer lugar, incluye una exclusión fiscal general, que establece que dicho Acuerdo no se aplicará a ninguna ley o medida en materia fiscal, incluidas las medidas adoptadas para hacer cumplir las obligaciones fiscales, aclarando el artículo 20 el alcance y la aplicación de la exención de las medidas fiscales de la aplicación del Acuerdo. Además, el Acuerdo prevé expresamente que los inversores y sus inversiones deberán cumplir la legislación fiscal y sus obligaciones fiscales. Por último, las disposiciones que regulan áreas específicas como la responsabilidad social de las empresas y el intercambio de información incluyen cláusulas fiscales. La concreta redacción de este Acuerdo pone de manifiesto un esfuerzo minucioso de las partes del tratado por preservar su espacio fiscal y reglamentario, si bien habrá que esperar a futuros laudos para comprobar la eficacia de dicho esfuerzo. Véase SONGY, M. (2024), *Reforming International Investment Law to Advance Tax Justice*, Columbia Center on Sustainable Investment Policy Brief, p. 13.

BÁEZ MORENO, A. (2016), «La cláusula del propósito principal (Principal Purpose Test). Un análisis crítico de la acción 6 del Proyecto BEPS». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 404.

CUI, W.(2014), Taxing Indirect Transfers: Improving an Instrument for Stemming Tax and Legal Base Erosion, *Virginia Tax Review*, Vol. 33, nº 4.

HEARSON, M.; KANGAVE, J. (2016), *A review of Uganda's tax treaties and recommendations for action*, Working Paper nº 50, Institute of Development Studies, International Centre for Tax and Development, London.

HENRIQUES, B., Mozambique sues Rio Tinto for 239M in unpaid taxes, *360° Mozambique*. <https://360mozambique.com/business/mining/mozambique-sues-rio-tinto-for-239m-in-unpaid-tax-revenues/>

JALAN, N.; RAO, A., (2021), «The Cairn award: retrospective taxation of indirect share transfers in India breaches Bilateral Investment Treaty». *Bulletin for International Taxation*, Vol. 75, nº 5.

KPMG (2016), «PRC non-resident Enterprise tax series: beneficial ownership & Indirect Disposals», *KPGM*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2016/09/beneficial-ownership-indirect-disposals.pdf>

KUZNIACKI, B.; VAN WEEGHEL, S. (2023), «Cairn Energy: when retroactive taxation not justified by prevention of tax avoidance is unfair and inequitable», *Arbitration International*, Vol. 39, Issues 1.

LASSOUD, T. (2022), *Offshore Indirect Transfers: Taxing the Sale of Mining Assets -Primer from Land-based mining practices*, Intergovernmental Forum on Mining, Minerals and Sustainable Development, https://www.isa.org.jm/wp-content/uploads/2022/12/IGF_presentation_OEWG_meeting.pdf

LORENZ & PARTNERS, NL216 Restructuring and capital gains tax (CGT) in China- an updates introduction and discussion, *LORENZ & PARTNERS*. <https://www.lorenz-partners.com/restructuring-and-capital-gains-tax-cgt-in-china-an-updated-introduction-and-discussion/>

MARTÍN JIMÉNEZ, A., «International Investment Agreements and anti-tax avoidance measures: incoherencies in the International Law system, systemic interpretation and taxpayer rights» en P. Pistone (Ed.), *Building Global International Tax Law*, IBFD, Países Bajos, 2022.

PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (2020), *Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: una guía práctica*, disponible en www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/Guía%20práctica%20para%20la%20implementación%20de%20obligaciones%20documentales%20eficaces%20en%20materia%20de%20precios%20de%20transferencia%20en%20países%20en%20desarrollo.pdf

PÉREZ BERNABEU, B. (2024), *Medidas tributarias y Acuerdos de protección de inversiones*, Tirant lo Blanch.

PETERSON, L.E. (3 abril 2018), Vietnam faces unusual BIT arbitration with seller and purchaser of assets teaming up to file a join claim in face of country's

threat to impose a capital gains tax, *Investment Arbitration Reporter*. <https://www.iareporter.com/articles/vietnam-faces-unusual-bit-arbitration-with-seller-and-purchaser-of-assets-teaming-up-to-file-a-joint-claim-in-face-of-countrys-threat-to-impose-a-capital-gains-tax/>

PROVOST, C. (2016), *Taxes on trial. How trade deals threaten tax justice*, Transnational Institute & Global Justice Now, <https://www.tni.org/files/publication-downloads/taxes-on-trial.pdf>

RIBES RIBES, A. (2017), «Transmisión indirecta de acciones como instrumento de elusión fiscal», *Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 5.

SCHWARZ, J. (2019), Indirect transfers: What is an indirect interest in immovable property in the natural resource sector, and what is it worth?, *Kluwer International Tax Blog*, accesible en: <https://kluwertaxblog.com/2019/08/01/indirect-transfers-what-is-an-indirect-interest-in-immovable-property-in-the-natural-resource-sector-and-what-is-it-worth/>

SONGY, M. (2024), *Reforming International Investment Law to Advance Tax Justice*, Columbia Center on Sustainable Investment Policy Brief.

THANH HUYEN, D. (2021), Tax related investment arbitration. A critical view from a developing country's perspective». *Vietnam Law Magazine*, <https://vietnamlawmagazine.vn/tax-related-investment-arbitration-a-critical-view-from-a-developing-countrys-perspective-27534.html>

TOLEDANO, P.; BUSCH, J.; MANDELBAUM, J. (2017), *Designing a legal regime to capture capital gains tax on indirect transfers of mineral and petroleum rights: a practical guide*, Columbia Center on Sustainable Investment, 2017, disponible en <https://ccsi.columbia.edu/content/designing-legal-regime-capture-capital-gains-tax-indirect-transfers-mineral-and-petroleum>

TREPELKOV, A.; TONINO, H.; HALKA, D. (2015), *United Nations Handbook on Selected Issues in protecting the Tax Base of Developing Countries*, United Nations, New York.

UNCTAD (2021), *International investment agreements and their implications for tax measures: what tax policymakers need to know*, UNCTAD.

VAN DEN HURK, H. (2022), «Offshore indirect transfers: how to convert a legitimate but complex executabe taxing right for soure stataes into a balanced situation between source state taxing rights and taxpayers rights?» en J. Korving, N. Kerinc, F. Souza de Man (Eds.), *Taxes Crossing Borders (and Tax Professors Too)*. *Liber Amicorum Prof. Dr R.G. (Rainer) Prokisch*, Maastricht University Press.

VAN OS, R.; KNOTTNERUS, R. (2011), *Dutch bilateral Investment treaties: a Gateway to Treaty shopping for Investment protection by multinational companies*, SOMO, disponible en <https://www.somo.nl/wp-content/uploads/2011/10/Dutch-Bilateral-Investment-Treaties.pdf>

VASUDEVAN, S.; NAGAPPAN, M. (2017), «Indirect transfer taxation in India: from Vodafone to Cairn». *Intertax*, Vol. 45, Issue 10.

VERBEEK, B.J. (2023), *Dutch bilateral investment treaties: 60 years of protecting multinationals*, SOMO, disponible en <https://www.somo.nl/dutch-bilateral-investment-treaties-60-years-of-protecting-multinationals/>

LA CONSTRUCCIÓN DEL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EN LA JURISPRUDENCIA Y SU PENDIENTE DESARROLLO NORMATIVO

José-Andrés Rozas Valdés

Catedrático de Derecho financiero y tributario

Universidad de Barcelona

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-5749-7001>

Title

The formulation of the full assessment principle by the courts and its pending regulatory development

Resumen

Hace ya más de quince años que la jurisprudencia viene afinando el contenido de lo que se ha dado en llamar principio de regularización íntegra. En este trabajo se hace un repaso de las resoluciones más recientes al respecto en sus tres vertientes: las regularizaciones de «doble cara» (epígrafe 3); las que guardan relación con los efectos de períodos remotos en liquidaciones presentes (epígrafe 4); y las que tienen su fundamento en la unidad del sistema tributario (epígrafe 5). Se precede de una referencia a los principios sobre los que se construye (epígrafe 2) y se cierra con una consideración final sobre lo que debería ser su siempre postergada recepción normativa (epígrafe 6).

Palabras clave

Regularización íntegra; Principios tributarios; Inspección tributaria; Buena administración; Derechos del contribuyente

Abstract

For more than fifteen years now, case law has been refining the content of what has been called the principle of full assessment. This paper reviews the most recent resolutions in this regard in their three aspects: «double-sided» assessments (section 3); those related to the effects of remote periods on present assessments (section 4); and those that are based on the unity of the tax system (section 5). It is preceded by a reference to the

principles on which it is built (section 2) and closes with a final consideration of what should be its always postponed normative reception (section 6).

Keywords

Full assessment; Tax Principles ; Tax Audit ; Good Administration ; Taxpayer's rights

Fecha de recepción: 5-3-2025 / Fecha de aceptación: 9-4-2025

Cómo citar: Rozas Valdés, J.A. (2025). La construcción del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia y su pendiente desarrollo normativo. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 79-109.

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Principios
 - 2.1. La interdicción de la arbitrariedad
 - 2.2. El carácter servicial de la Administración
3. Regularizaciones de «doble cara»
 - 3.1. Correlación de ingresos y gastos
 - 3.2. Automatismo de la regularización íntegra
 - 3.3. Imputación a cuenta del IRPF del socio de los pagos de la sociedad simulada
4. Las conexiones entre períodos remotos y liquidaciones presentes
5. La unidad del sistema tributario
 - 5.1. La conexión entre el IRPF y el IP
 - 5.2. De las prestaciones a cuenta a la deuda tributaria principal
6. A modo de colofón
7. Bibliografía

1. Planteamiento¹

La jurisprudencia del Tribunal Supremo de estos últimos años ha venido enmarcando las relaciones tributarias entre la Administración, los contribuyentes y sus representantes, en un calificado como «metaprincipio» o «mandato de optimización», en la clásica expresión de Robert Alexy, de «buena administración»².

Bajo esta expresión —que encuentra sus fundamentos normativos tanto en el art. 41 de la Carta europea de derechos fundamentales de Niza, como en los arts. 9.3 y 103 Ce— se engloban toda una serie de principios, pautas o criterios que deben presidir el modo en el que se deben desarrollar las actuaciones tributarias. El modo en el que se debe comportar la Administración tributaria en el ejercicio de las funciones que le han sido encomendadas.

Entre los más significados se encuentra el que dispone que en la revisión de las liquidaciones, o autoliquidaciones, tributarias se ha de proceder a la regularización íntegra, global, completa³ de las distintas deudas tributarias que en cada procedimiento vinieran afectadas por las correspondientes liquidaciones.

Se trata, como se ha explicitado por el Tribunal Supremo en fecha reciente, «...de un principio general de Derecho tributario de configuración judicial⁴, ins-

1 Este trabajo trae causa de mi intervención en las terceras Jornadas Atlánticas, en La Coruña, el 21 de noviembre de 2024, organizadas por la AEDAF desde su Delegación territorial de Galicia. Debo agradecer a mis compañeros en esta querida Asociación, que personifico en su Delegado territorial en dicha demarcación, Diego Vóboras, y en su Delegado de Estudios en la misma, Alberto Vázquez, como en todos quienes colaboraron en su éxito, también desde los servicios centrales de la AEDAF, la oportunidad de compartir con ellos y con el resto de los ponentes y participantes unos días de estudio y asueto magníficos, por el entorno y la compañía. Mención aparte merece mi compañera de mesa redonda, la Profesora Eva M^a Cordero, de la Universidad de Oviedo, de cuya extraordinaria y reciente monografía sobre el tema [(Cordero González, 2024)] son tributarias estas líneas, en las que he seguido el guion de la intervención que coordinamos y expusimos a la limón. Con posterioridad, el 19 de febrero de 2025, expuse el tema en los seminarios que se celebran quincenalmente en la Sección de Derecho financiero y tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, en el desarrollo del cuál se me hicieron observaciones muy útiles por los miembros de la Sección, de quienes no dejo de aprender.

2 Es mucho lo que sobre el particular se ha producido en la literatura tributaria española en los últimos años. *Vid.* por todos, (AA.VV., 2024; Almudí Cid, 2018; Checa González, 2023; Marín-Barnuevo Fabo, 2020). Ya desde finales del siglo pasado todo lo relativo a la buena administración, como manifestación propia de la ética pública, había sido objeto de un prolijo desarrollo en el Derecho administrativo español. *Vid.* al respecto (Fernández Carballal et al., 2020), y (Ponce Solé, 2019)

3 Cuando se empieza a abrir paso este criterio de regularización se utilizaban de forma indistinta para referirse al mismo los tres adjetivos (Villar Ezcurra, 2016). En la actualidad predomina con claridad el primero, íntegra, aunque se sigan utilizando los otros dos. Hay autores que defienden diferencias de concepto entre la íntegra y la completa —o global— refiriendo esta última a aquellos supuestos de regularización limitados a un mismo contribuyente e impuesto y reservando el uso del adjetivo «íntegra» para aquellos casos en los que se ven implicados diversos contribuyentes o tributos (Ávila Guzmán, 2023: 180). Siendo útil la distinción, sobre todo en el horizonte de una consideración detenida del particular por el legislador, en la práctica no es una distinción conceptual enraizada en el lenguaje tributario, en el que se ha generalizado el uso de la expresión «regularización íntegra» para referirse a todas las manifestaciones del fenómeno.

4 Se ha identificado como la primera sentencia en la que toma forma este principio la del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2004 (rec. 10108/1998), y la primera en la que se hace una referencia al mismo con la expresión «regularización íntegra» la del mismo Tribunal de 24 de septiembre de 2010

pirado en principios constitucionales y legales» (STS de 28 de febrero de 2023, rec. 4598/2021).

A delimitar su perfil y propiciar su desarrollo práctico se ha contribuido, también, desde la discreta labor en beneficio de la mejora del sistema tributario que se lleva a cabo en el Consejo para la Defensa del Contribuyente⁵.

Siendo su perfil vidrioso y poliédrico no es tarea sencilla ofrecer una visión de conjunto, ordenada y transparente, sea de su contenido como de sus consecuencias. Una opción para conseguirlo habría sido la de ordenar el análisis del particular atendiendo al ámbito subjetivo de la regularización. En este sentido, hay incidencias que se pueden resolver por el propio actuario y el contribuyente en el seno del procedimiento en curso, como las relativas a la imputación temporal de determinados ingresos y gastos. Las cuestiones relativas al IVA son más complejas porque siempre estaremos ante un sujeto que ha emitido la factura y otro a quien se le ha repercutido⁶. Si entre los sujetos existe vinculación su resolución puede revestir una menor complejidad, pero, de lo contrario, es necesario dar entrada en el procedimiento a un tercero ajeno a su desarrollo.

En un tercer nivel se sitúan las regularizaciones íntegras en las que se trasciende el ámbito competencial, por razón de la materia o del tributo, del actuario. Y así se llega, finalmente, a todo lo que desborda el ámbito nacional, como lo relativo a los precios de transferencia o a conflictos entre distintos Estados por cuanto al ámbito de aplicación de los tributos; aunque no se suelen identificar como problemas de regularización íntegra obedecen a la misma lógica. Estos últimos tan solo se pueden resolver mediante inspecciones conjuntas o procedimientos amistosos

Se ha optado en este trabajo por una metodología tópica, abordando su análisis a partir de la jurisprudencia más reciente en la que se hace referencia al particular, y en los autos del Tribunal Supremo que en la actualidad están pendientes de resolución a este respecto. El criterio seguido para ordenar la selección de patologías, disfunciones, con las que se pretende contribuir a una mejor

(rec. 7207/2005) (Serra García, 2024). Aunque es poco más tarde cuando el Tribunal Supremo comienza a referirse a la buena administración tributaria, es evidente que el proceder a una regularización íntegra en sus actuaciones forma parte, y señalada, de los que se han identificado como estándares de comportamiento enmarcados en el deber de buena administración (Garín Ballesteros, 2020).

5 Informe 1/2017 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, «Principio de regularización íntegra» accesible en abierto en sus Memorias anuales.

6 En este impuesto todo lo relativo a la regularización íntegra de las cuotas debidas guarda una íntima relación con el principio de neutralidad que rige en este tributo. Hoy en día no es sólo la Administración tributaria, además, quien corrige liquidaciones precedentes, en el marco de procedimientos de comprobación o inspección que terminan en regularizaciones. La función de liquidar las deudas tributarias, como la de rectificar las precedentes, también se encomienda a los contribuyentes, cuando lo tienen, o lo pueden, que llevar a cabo a través de sus autoliquidaciones. Recientemente el Tribunal Supremo ha emitido un auto de admisión (ATS 1682/2025, de 26 de febrero de 2025, rec. 1788/2024) que plantea un escenario muy sugestivo al respecto. Se plantea el Alto Tribunal si en el caso de un sujeto que, habiendo soportado una cuota de IVA, posteriormente rectificadora por otro sujeto en concurso de acreedores, puede obtener su devolución directamente de la Administración tributaria, «regularizándola» en sus autoliquidaciones posteriores. Si se permite la licencia conceptual, se trataría de una «regularización íntegra» realizada por el contribuyente en el marco de una autoliquidación rectificativa.

comprensión de lo que este principio comporta ha sido el de atender a tres derivadas que presenta en su desarrollo jurisprudencial⁷.

En primer lugar, se presentarán algunos supuestos de las llamadas liquidaciones de «doble cara» en los que la regularización de la deuda de un contribuyente, por un determinado tributo, afecta y condiciona otras deudas de otros períodos, o tributos, del mismo o distintos contribuyentes (epígrafe 3).

A continuación, se fija la atención sobre otros casos en los que lo más significativo de la regularización íntegra a llevar a cabo es que se ponen en conexión períodos remotos –en muchos casos cuyas liquidaciones ya no se pueden alterar– con los que en el presente son objeto de regularización (epígrafe 4).

Para terminar, se mencionan algunos casos en los que lo más llamativo es que el hilo conductor del fenómeno no es otro sino el de evidenciar que el sistema tributario es –o debiera de ser– eso mismo, un sistema único en el que las distintas piezas (deudas) tributarias que genera son interdependientes, están íntimamente conectadas unas con otras, y no se pueden tratar como compartimentos estancos (epígrafe 5).

Todo ello se antecede con una breve referencia a los principios y preceptos constitucionales que constituyen su fundamento, las bases sobre las que se construye y despliega sus efectos propios (epígrafe 2), y se concluye con una reflexión final, a modo de colofón (epígrafe 6).

2. Principios

Incluso en sus fundamentos basilares, este principio de regularización íntegra de las obligaciones tributarias es poliédrico, pues se puede poner en relación con muy distintos principios de rango constitucional o que tienen su origen en el Derecho de la Unión Europea, como, por ejemplo, los principios de primacía, de efecto directo y de neutralidad⁸.

7 Esta metodología es la que se ha seguido recientemente desde el Grupo de investigación Derecho tributario, política fiscal y de la empresa para tomar la temperatura del sistema tributario a través del análisis de toda una serie de cuestiones en las que sus disfunciones y patologías se advierten en su tratamiento por los órganos de resolución de las controversias que generan. *Vid.* (Pagès i Galtés et al., 2024). En esta misma materia, la construcción por la jurisprudencia del principio de regularización íntegra, idéntica metodología y sistemática a la aquí utilizada es la que también se ha seguido por otros autores que me han precedido en su análisis [(Ávila Guzmán 2023); (Ramírez Gómez 2021); (Villar Ezcurra 2016); (Cordero González 2024)] y de los que este artículo puede muy bien parecer una mera reflexión personal y puesta al día por cuanto, pese al tiempo transcurrido desde que el principio tomase forma como tal, prácticamente quince años, su marco normativo no se ha modificado sustancialmente, no desapareciendo, en consecuencia, notorias distorsiones en la práctica administrativa, que terminan residenciándose en los tribunales.

8 La jurisprudencia más temprana en la materia, sin que por entonces se identificase como tal principio, se refiere, precisamente, a cuestiones relativas al IVA, en supuestos en los que la Inspección niega el carácter deducible de cuotas efectivamente repercutidas sin aceptar, contra toda lógica, su devolución, lo que en reiterada jurisprudencia se identificará como una actuación administrativa «totalmente injusta» (STS 1658/2008, de 3 de abril de 2008, rec. 3914/2002). *Vid.* sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo a este respecto, entre 2008 y 2014 (Villar Ezcurra, 2016) y sobre la más reciente, que evidencia la persistencia de las prácticas administrativas contrarias al Derecho de la UE en este ámbito, (Ávila Guzmán, 2023).

Como no se pretende llevar a cabo aquí un examen exhaustivo –ya se ha hecho recientemente⁹– sino ilustrativo, del particular, se ha decidido seleccionar, en este apartado, únicamente dos de los principios fundamentales de nuestra tradición jurídica común¹⁰ sobre los que se asienta. Baste con apuntar, por lo demás, que el Tribunal Supremo lo ha vinculado, también, con la buena fe, la seguridad jurídica, la economía procesal, la prohibición del enriquecimiento injusto, la doctrina de los actos propios o el principio de capacidad económica, así como en el de neutralidad, en el caso del IVA.

2.1. La interdicción de la arbitrariedad

El primero de estos principios es lo que en nuestro texto constitucional se formula como «interdicción de la arbitrariedad» (art. 9.3 Ce) –la brillante expresión de García de Enterría que llegó a nuestro texto constitucional de la mano de su discípulo, Lorenzo Martín Retortillo– y que en otros ordenamientos de nuestro entorno, como el italiano o el alemán, se identifica como principio de racionalidad y razonabilidad en la configuración, en el desarrollo, de las relaciones jurídicas, tributarias en nuestro caso¹¹.

En este orden de ideas, en algunas resoluciones judiciales se menciona expresamente el citado precepto constitucional como fundamento de la exigencia de llevar a cabo una regularización íntegra: «La infracción del art. 9.3 CE la relaciona con el art. 66 y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de íntegra regularización» (STS 3152/2024, de 7 de junio de 2024).

No faltan, tampoco, las sentencias en las que en el análisis del caso y de su resolución se enfatiza que se ha de llevar a cabo una regularización íntegra de las distintas obligaciones tributarias que entran en juego porque actuar de otro modo «...no puede considerarse razonable por los grandes perjuicios que ocasiona al contribuyente» (STS de 3 de abril de 2008, rec. 3914/2002) (el subrayado es mío).

En el sustrato de no pocas resoluciones judiciales recaídas en esta materia es fácil identificar algo tan sencillo como una absoluta carencia de lógica elemental en la actuación del órgano que dictó el acto administrativo, la liquidación, sujeta a revisión. No en vano se ha dicho que se trata de «un principio de elaboración jurisprudencial e inspirado en el sentido común»¹².

Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia de la Audiencia Nacional 743/2024, de 29 de julio de 2024 en la que se ponen en relación la liquidación con la que

9 (Cordero González, 2024).

10 Esta expresión se ha utilizado últimamente para referirse a aquellos principios generales del Derecho incorporados a los ordenamientos jurídicos de tradición europea –entre los que se encuentran los iberoamericanos– en sus respectivos textos constitucionales, o en los de Derecho internacional o supranacional que les conciernen, y cuyo contenido propio se concreta al calor de la jurisprudencia de distinto orden –constitucional, casacional o internacional– que los aplica. *Vid.* (Pistone, 2024)

11 De la racionalidad y la razonabilidad en el orden tributario, de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos como control de constitucionalidad de las normas, me he ocupado recientemente en el marco de las XXXII Jornadas del ILADT. *Vid.* (Rozas, 2024).

12 (García Moreno, 2015).

termina un procedimiento de inspección por las obligaciones tributarias en IVA de un determinado contribuyente con otro procedimiento de inspección, precedente, en el que se regularizaron las de otra sociedad a las que se habían repercutido las facturas emitidas por aquél.

En el primer procedimiento se dieron por buenas las facturas, los servicios, prestaciones, sujetos y cuantías que en las mismas se reflejaban. En el segundo procedimiento, de forma abiertamente contradictoria e ilógica, arbitraria, se afirmaba que los servicios facturados eran «simulados», no se habían prestado. Una cosa es incompatible con la otra. O los servicios se prestaron, y las facturas que los reflejaban eran deducibles, o no. Pero sostener una cosa y su contraria en dos procedimientos distintos es, sencillamente, absurdo.

En definitiva, no se puede afirmar de un determinado servicio profesional –en el marco de un procedimiento relativo a quien lo presta– que no existió, mientras, de forma precedente y contradictoria con lo anterior –en otro procedimiento seguido en la persona de su receptor– se había reconocido la deducibilidad del IVA soportado por el destinatario de ese mismo servicio¹³.

¿Quiere tal cosa decir que si la Administración descubre que se había equivocado al tener por buenas unas facturas que, en el ámbito de un procedimiento posterior, descubre que no lo eran no puede hacer nada para remediarlo? La respuesta es que sí que puede, pero habrá de seguir los trámites procedentes para enmendar su error que, en tal caso, es decir, el de anulación de un acto ilegal que ha generado derechos a su destinatario, exigirá instruir la preceptiva declaración de lesividad del acto (art. 218 LGT) e impugnarlo en vía contencioso-administrativa.

Lo que no es admisible es dar carta de naturaleza a un nuevo acto administrativo sobre la base de unos hechos probados que son frontalmente incongruentes con lo que de esos mismos hechos se ha dicho en otro acto administrativo, liquidación, precedente.

En no pocas ocasiones la Administración tributaria española actúa desde la premisa de una supuesta «estanqueidad» del marco normativo, y aplicativo, de los distintos tributos que componen el sistema. Esta pauta de comportamiento el Tribunal Supremo la ha comenzado a calificar, finalmente, como de «sedimente principio» (STS de 28 de febrero de 2023, rec. 4598/2021). En tanto en cuanto resulta del todo incompatible con nuestro texto constitucional, que en su art. 31 Ce se refiere a la justicia del «sistema tributario», en su conjunto, en su idílica armonía integral¹⁴.

En el supuesto descrito lo que se pretende no es ya que unos mismos hechos puedan ser una misma cosa y su contraria en cuanto se refieran a tributos diferentes, sino que, a los efectos de un mismo tributo, el IVA, en distintos proce-

13 La Administración tributaria queda vinculada, en sus actuaciones posteriores, por los actos que adoptó de forma precedente, en tanto que resulten materialmente incompatibles entre sí; lo que se ha dado en llamar como la doctrina de los actos propios. *Vid.* por ejemplo, la STS de 5 de junio de 2014, rec. 967/2012. Sobre la doctrina de los actos propios en Derecho tributario *vid.* (Marín-Barnuevo Fabo, Almudí Cid, y Díez Sastre, 2018).

14 Sobre el origen y aplicación de esta denominada «estanqueidad» tributaria *vid.* (Huesca Bohadilla, 2015).

dimientos, puedan calificarse de forma abiertamente incompatible: como simulados en tanto que referidos a quien presta el servicio, e impecables para justificar la deducción del impuesto soportado en la sociedad a quien se prestaron. No es ya una estanqueidad entre tributos –que ya habría de resultar improcedente– sino entre procedimientos relativos al mismo impuesto y hechos, aunque a distintos sujetos.

En este orden de ideas, si una sociedad se califica como simulada, inexistente, a los efectos del IRPF –se vacía de contenido y se vuelca todo su activo en la persona de uno de sus socios, el profesional que desarrolla la actividad propia de la «supuesta» sociedad– no puede ser que su valoración contable no se vea ni mínimamente alterada en la declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio de esa misma persona física¹⁵.

También en este sentido, la consecuencia lógica y automática de declarar como no deducible el IVA soportado por una determinada sociedad, en el marco de su actividad comercial, tendrá como efecto automático que se haya de contabilizar como gasto deducible a los efectos del cálculo de la base imponible por Impuesto sobre Sociedades. Hay una conexión innegable, de lógica elemental, entre ambos tributos, el IVA y el IS. No son compartimentos estancos, ambos tributos forman parte de un sistema que ha de ser congruente, coherente, para resultar justo en sus resultados de conjunto, lo que se viene ya reiteradamente afirmando por la jurisprudencia al disponer que, en tales casos, se ha de regularizar de forma automática el IVA y el IS (SAN 4088/2018, de 26 de octubre de 2018, rec. 585/2016 y STS 3285/2020, de 15 de octubre de 2020).

2.2. El carácter servicial de la Administración

Un segundo pilar constitucional sobre el que se construye el principio de regularización íntegra, y que enlaza de forma inescindible con el de buena administración, del que supone una de sus manifestaciones específicas, es el de la obligación de la Administración de servir con objetividad a los intereses generales (art. 103 Ce).

Merece la pena, por su brillantez, destacar, a estos efectos, lo dicho por el Tribunal Supremo en una reciente sentencia:

«Entre los de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales (art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificios o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más» (STS 4598/2021, de 28 de febrero de 2023; el subrayado es nuestro)

15 «La Administración debe realizar todas las rectificaciones y correcciones para establecer la situación tributaria conforme a la Ley, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica. La regularización puede afectar a sujetos distintos de los inspeccionados u otros tributos, pero el objetivo principal es proteger al contribuyente de cualquier consecuencia no deseada de la regularización que se está llevando a cabo, así como que esta regularización sea global.» STS 4221/2024, de 23 de julio de 2024.

Lo que ha de primar en la actuación de la Administración es tratar de desvelar la verdad material (sustancial) de los hechos, en su conjunto, que no limitarse a reconocer la existencia de la verdad formal (procesal), que se puede extraer de una de sus aisladas manifestaciones, en relación con una sola de sus derivadas tributarias (SAN de 12 de abril, de 2017, rec. 541/2014).

Y una vez que se acredita la realidad de lo ocurrido, los hechos probados han de desplegar todos sus efectos, no sólo en el marco del procedimiento en el que se han desvelado y respecto del contribuyente a quien se refieren, sino en cuanto tengan incidencia en otros procedimientos y contribuyentes¹⁶.

Y es que, la Administración, en la tramitación de los procedimientos tributarios, está obligada a «resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos» (art. 103 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, en adelante LGT) para procurar al contribuyente una tutela administrativa efectiva, integral¹⁷.

Y si para ello es necesario, por ejemplo, que, en el marco de un procedimiento de inspección, la Administración extienda su actuación a otros períodos o tributos sobre los que inicialmente no se había previsto incidir, ha de ampliar sus actuaciones (art. 148 LGT). Para resolver, en unidad de acto, todos los extremos que la regularización plantea, llevando a cabo «una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación» (STS de 11 de junio de 2020, rec.3887/2017).

No es de recibo que se derive el derecho a la devolución constatado en el transcurso de una actuación de comprobación o inspección a la instrucción de un procedimiento especial de devolución de ingresos indebidos¹⁸. Lo que ha de hacer el actuario es integrarlo en el procedimiento en curso, por una elemental consideración de economía procesal y desde la perspectiva del deber de resolver todas las cuestiones que se susciten (STS 1388/2019, de 17 de octubre, rec. 4809/2017)¹⁹.

Tal y como reza el Código de conducta del empleado de la Administración tributaria de los Estados Unidos de Norteamérica, «*We must be reasonable*

16 Refiriéndose al deber de regularización íntegra que concierne a la Administración tributaria se ha afirmado por algún autor, con su habitual expresividad y agudeza, que «su función es que los hechos constatados en un procedimiento de aplicación de los tributos surtan efecto respecto de todos los obligados tributarios afectados por los mismos» (el subrayado es mío) (Sanz Gadea 2020: 91).

17 El concepto de tutela administrativa efectiva como la manifestación, en los procedimientos administrativos, del contenido propio de la tutela judicial efectiva se ha propuesto desde la doctrina tributaria italiana en la perspectiva de ofrecer al contribuyente una tutela real de sus derechos y garantías en el desarrollo de sus relaciones tributarias ordinarias, sin necesidad de verse en la necesidad de la interposición de un recurso para lograr un reconocimiento efectivo de sus derechos. *Vid.* a este respecto (AA.VV., 2010).

18 Con el respaldo de cierta doctrina administrativa (RTEAC 3545/2011, de 19 de febrero de 2015) es lo que con frecuencia se ha pretendido por la Administración. Que, reconociéndose el derecho del contribuyente, se debiera de ejercitar en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o de rectificación de autoliquidación escindido y posterior al de comprobación. Hoy en día esa pretensión puede considerarse improcedente, a la luz de la jurisprudencia más reciente sobre el particular (SSTS 1352/2019, de 10 de octubre, rec. 4153/2017 y 1388/2019, de 17 de octubre, rec. 4809/2017, incluso en casos de simulación, con independencia de que en tales supuestos se dedujesen responsabilidades por la comisión de infracciones tributarias.

19 (Serra García, 2024: 17)

*and as ready to recognize the rights of the taxpayer as we are to protect the rights of the Government».*²⁰ No tiene sentido regularizar únicamente los extremos del control efectuado que comportan una mayor recaudación de deudas tributarias sin prestar atención a aquellos otros extremos, relacionados con éstos, que se traduzcan en una disminución de las cuantías de las deudas a recaudar, en definitiva, en un incremento de los créditos tributarios del contribuyente²¹.

Una perspectiva que se suele perder de vista por las Administraciones tributarias es la eventual contraposición que en términos de interés fiscal e interés general puede producirse en relación con el deber de regularización íntegra. Es posible que, con una visión cortoplacista del actuar administrativo –y de velar por la satisfacción de sus intereses institucionales– el responsable de la tramitación del procedimiento focalice su atención en las cuestiones que acrecen el importe de la deuda tributaria, despejando a posteriores procedimientos la determinación de los eventuales créditos fiscales del contribuyente. Sin embargo, como se ha hecho notar, al conjunto de los contribuyentes, como Hacienda pública, lo que más nos interesa es que todo se sustancie en unidad de acto para evitar el devengo de los intereses de demora que comporta el reconocimiento posterior de los derechos del contribuyente a quien concierne el procedimiento²².

3. Regularizaciones de «doble cara»

El primer bloque de supuestos de regularización íntegra, tomados de la jurisprudencia reciente, en los que se va a concentrar la atención es el de aquellos casos en los que se exige congruencia entre dos liquidaciones que son contradictorias, incongruentes, incoherentes.

Se trata de casos en los que la regularización de una deuda tributaria lleva consigo, indefectiblemente, la modificación equivalente de otra deuda tributaria del mismo contribuyente, pero de distinto período o, incluso, tributo.

20 *IRS Rules of Conduct*, Doc. 7098, cap. I.

21 En una de sus últimas sentencias en materia de regularización íntegra el Tribunal Supremo recuerda de forma detallada su carácter omnicomprendivo, en todo tipo de procedimientos y trascendiendo períodos, obligados tributarios e incluso tributos: «Además, el principio se proyecta tanto a los supuestos de regularización general como en los de regularización parcial y en procedimientos de inspección y de comprobación limitada (STS de 23 de febrero de 2023, rec. 4598/2021; de 26 de mayo de 2021, rec. 574/2020 y de 26 de mayo de 2012, rec. 5631/2008) y, por su carácter, para el caso en que una determinada comprobación tenga incidencia en otros ejercicios o períodos, obliga a extender las actuaciones a dichos ejercicios o períodos afectados (STS de 5 de noviembre de 2012, rec. 4611/2010), toda vez que, la Administración no puede eludir la práctica de la regularización completa remitiendo al sujeto pasivo a que inste el inicio de un procedimiento distinto (STS de 19 de enero de 2012, rec. 3799/2010).» (FD 4º de la STS 6288/2024, de 19 de diciembre de 2024, rec. 2519/2023). Desde una distinción conceptual entre comprobación completa y comprobación íntegra –a la que ya se ha hecho referencia previamente– se ha defendido, con razón, que no siempre será posible en términos procesales, atendido el marco normativo vigente, que no ha recibido la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia (Ávila Guzmán, 2023).

22 (Serra García, 2024: 20).

3.1. Correlación de ingresos y gastos

El primer ejemplo nos lo facilita la STS 3152/2024, de 7 de junio de 2024, que presenta una segunda derivada relativa a la resistencia de la Administración a admitir que, en paridad de armas a como ella procede, el contribuyente pueda, también, tomar pie en lo liquidado con carácter firme en períodos remotos para modificar las liquidaciones de los pendientes de cierre definitivo.

En el supuesto de hecho examinado por esta sentencia se estaba ante una inmobiliaria que, gestionando alquileres por cuenta de terceros los venía contabilizando, de forma improcedente, como ingresos propios.

En dos períodos, cuyas liquidaciones eran ya firmes –2005 y 2007– la empresa provisionó los gastos de diversos créditos por los mencionados alquileres al entender que resultaban incobrables. De esas provisiones se arrastraron bases imponibles negativas (BIN's) imputadas al período objeto de regularización, el 2008, en el que, al considerarse la provisión de los créditos improcedente –esos alquileres gestionados por cuenta de terceros estaban mal contabilizados– dieron lugar a una disminución de las cuantías a compensar y, por lo tanto, a un incremento de la deuda tributaria.

El contribuyente, en buena lógica, impecable coherencia, planteó que si las provisiones por impago de los ingresos contabilizados resultaban improcedentes –por no traer causa de ingresos imputables a la empresa– la presencia de esos créditos en la contabilidad fiscal de los períodos de los que traían causa, como ingresos, también lo era. Y que, en consonancia con lo prescrito en el art. 66 bis LGT, había que atraer a las BIN's del 2008, también, la merma derivada de la no contabilización de los susodichos ingresos en 2005 y 2007.

Es entonces cuando la Administración, llevando a cabo una «interpretación asimétrica del instituto de la prescripción», se opuso a ello pretendiendo hacer valer que los períodos en los que se anotaron los ingresos estaban «prescritos». A pesar de que, de conformidad con lo estipulado en el art. 115 LGT, y no siendo de antigüedad superior a los diez años, era perfectamente posible proceder a su regularización.

A este propósito, y aunque sea una locución formal de uso frecuente cuyo sentido es evidente, no está de más decir que los períodos no prescriben, lo que prescribe es la acción de la Administración, o del contribuyente, encaminada a modificar la liquidación de las deudas contraídas en dichos períodos. Del mismo modo que la Administración no tiene derecho a liquidar, sino que está investida de la potestad (poder-deber) necesaria para ejercer dicha facultad y en cuyo desarrollo, tampoco se debe olvidar, el contribuyente está llamado a colaborar. Son conceptos basillares de Derecho público que, no obstante, es bueno recordar porque con excesiva frecuencia se olvidan.

No deja de ser sintomático que la Administración tributaria, por boca del legislador, se empeñe en afirmar que goza de un «derecho a liquidar» mientras que, de forma incongruente, se resiste a admitir que el contribuyente goce de un equivalente «derecho a autoliquidar». En ninguno de ambos casos, sin embargo, se puede utilizar la palabra «derecho» para referirse a lo que, en el

primero se trata de una potestad –poder-deber– y en el segundo de una actuación de colaboración.

En los dos supuestos, su ejercicio se puede traducir en la determinación de un derecho de crédito, de la Hacienda pública o del contribuyente. Más allá, pues, de que tanto del ejercicio de la potestad de liquidación por la Administración tributaria como de la presentación de una autoliquidación por el contribuyente se pueda derivar tanto el abono de un crédito fiscal como el pago de una deuda tributaria.

Dicho de otro modo, la Administración puede muy bien regularizar y deber-pagar, mientras que el contribuyente puede, en sentido inverso, autoliquidar y acreditar-cobrar. Ni derecho a liquidar, ni derecho a autoliquidar: ejercicio de potestades y actuaciones de colaboración. En este sentido, por ejemplo, no siempre se tiene la obligación, el deber, de autoliquidar el IRPF, pero no hacerlo puede muy bien resultar perjudicial para el contribuyente que, de presentarla, habría obtenido una devolución de lo satisfecho a cuenta.

Pues bien, el Tribunal Supremo dispone su regularización íntegra y automática. Si la provisión del gasto resultaba improcedente, la anotación del ingreso del que traía causa la mencionada provisión resultaba, también, fuera de lugar:

«resulta absolutamente desproporcionado y contrario al principio de buena administración que la Administración invoque la prescripción como excusa para limitarse a regularizar los gastos considerados no deducibles y no extender la comprobación a los periodos en los que se registraron los ingresos de los que aquellos traían causa.»

«En definitiva, a su juicio, el principio de íntegra regularización reclama que, al rechazar la deducibilidad de un gasto –que trae causa de un ingreso que no debió ser contabilizado–, el referido ingreso (que, según sostiene, integró en su base imponible y que fue objeto de gravamen) debió haber sido correlativamente corregido.»²³

23 STS 3152/2024, de 7 de junio de 2024 que fija una doctrina para estos casos –ya consolidada desde hace prácticamente quince años– con una claridad y rotundidad meridiana: «En las actuaciones de regularización tributaria, la Administración debe tener en consideración todas las consecuencias que, siendo determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, se deriven de sus potestades y funciones de comprobación e investigación sobre ejercicios tributarios prescritos, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. En particular, si la regularización tributaria afectara al importe de BIN's, como consecuencia de proyectar sobre un ejercicio no prescrito la apreciación de que una determinada deducción fue indebidamente aplicada en un ejercicio prescrito, la Administración deberá proyectar, asimismo, sobre el ejercicio regularizado, las consecuencias que se deriven de la ausencia de unos ingresos que se hubieran hecho constar indebidamente en esos mismos ejercicios prescritos, siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos, al exigirlo así el principio de regularización íntegra.»

Muy recientemente el Alto Tribunal ha reiterado su doctrina al respecto en términos semejantes: «Este principio impone a la Administración tributaria la regularización del obligado tributario comprobado «de forma global, incluyendo todos los aspectos favorables y desfavorables del sujeto pasivo» y, por tanto, es un principio que impide una regularización limitada únicamente «en la parte que beneficia a la Administración» (STS, de 27 de septiembre de 2010, rec. 1559/2007)» (FD 4º de la STS 6288/2024, de 19 de diciembre de 2024, rec. 2519/2023).

3.2. Automatismo de la regularización íntegra

Se presentan en este apartado tres ejemplos de supuestos en los que los órganos jurisdiccionales indican a la Administración tributaria que ha de regularizar de forma íntegra, completa, las deudas tributarias en curso, sin más, cuando sea oportuno hacerlo. Sin alargar de forma artificiosa y, en ocasiones, hasta rocambolesca los procedimientos.

3.2.1. La regularización en ejecución de sentencia

La SAN de 14 de octubre de 2024 (rec. 1479/2023) versa sobre un caso en el que la sociedad había instado la rectificación de su autoliquidación alegando la inconstitucionalidad del RD Ley 3/2016. Rechazada su pretensión en instancia y en las dos fases de revisión económico-administrativa, estando el caso *sub judice* ante la Audiencia Nacional, se publicó la STC 11/2024 por la que se expulsó del ordenamiento jurídico dicha norma.

La Abogacía del Estado, como es natural, se allanó, pero de modo parcial. Y es aquí donde entra en juego el principio de regularización íntegra en ejecución de sentencia. Lo que pretendía la defensa de la AEAT es que, anulada la denegación de rectificación, el contribuyente reiniciase su peregrinar procesal presentando una nueva solicitud de rectificación, de modo que la Administración tuviera la oportunidad de comprobar la procedencia de modificar la liquidación en las cuantías solicitadas.

Pues bien, el Tribunal no lo considera ajustado a Derecho. No hay nada que comprobar, todo es nítido y claro. Aplicando la norma inconstitucional, las BIN's estaban en torno a los 4,5 M. €; expulsada la norma declarada inconstitucional del ordenamiento tributario, se elevan a 7,8 M.€:

«es indudable que ese restablecimiento de la situación jurídica individualizada habría de articularse a través del aumento de las BIN's, y nada obsta a que se ejecute tras nuestro reconocimiento de ese derecho, sin necesidad de articular una petición del que obtuvo a su favor la ejecutoria por la vía del art.120.1 LGT.»

Una elemental economía procesal exige, en consecuencia, que

«...en el momento de ejecutarse esta sentencia se practiquen cuantas operaciones y correcciones se deriven, no ya sólo de esta sentencia, sino de la aplicación de la anulación del RD Ley 3/2016 por parte de la STC de 18 de enero de 2024 con relación a la situación tributaria de la entidad recurrente, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar»

Por lo tanto, la regularización íntegra se ha de llevar a cabo en el trámite de ejecución de sentencia, sin alargar innecesariamente los tiempos para que se reponga al contribuyente en su derecho. Sin obligarle a abrir un nuevo procedimiento de autoliquidación rectificativa para que se llegue al punto en el que ya

se estaba: el necesario e imprescindible reconocimiento del importe íntegro de su crédito fiscal por BIN's, sin las cortapisas que en su cuantía se habían introducido mediante el inconstitucional RD Ley.

La Administración olvida que la presentación de una autoliquidación rectificativa está encaminada a reabrir la liquidación de la deuda, a instancia del contribuyente, cuando ha entrado en una fase de letargo por inactividad de la Administración. Cuando el procedimiento de liquidación está muy lejos de semejante letargo, siendo así que la jurisdicción contencioso-administrativa ha indicado a la Administración cómo ultimarla, carece absolutamente de sentido trasladar la responsabilidad al contribuyente obligándole a abrir un nuevo procedimiento –autoliquidación rectificativa– que está fuera de lugar al estar ya la Administración liquidando la deuda en ejecución de sentencia.

No necesariamente esto será así, por cuanto es muy frecuente que el trámite de ejecución de sentencias prevea la realización de nuevas actuaciones por retroacción, cuando se planteen cuestiones nuevas o se hayan de llevar a cabo operaciones de liquidación inciertas en cuanto a su resultado concreto (STS de 20 de abril de 2022, rec. 1510/2020). Pero, si no es así, se ha de actuar de la forma procesalmente más simple y que garantice la mayor celeridad posible en el restablecimiento de los derechos, vulnerados, del contribuyente. También en beneficio del conjunto de la Hacienda pública, del común de los ciudadanos, que, de lo contrario, vería incrementarse el importe de los intereses de demora a satisfacer al recurrente.

3.2.2. Regularización automática en períodos correlativos

La STS 644/2023, de 28 de febrero de 2023, rec. 4598/2021 reiteradamente comentada en los últimos meses, es, también, muy expresiva en estos términos de simplificación de los trámites y procedimientos encaminados a restablecer del modo más expeditivo posible los derechos del contribuyente, sin circular por trochas procedimentales que no conducen sino a posponer en el tiempo la solución definitiva del caso. Cuando resultan incontestables la verdad material y las consecuencias tributarias que de la misma se derivan.

Se trataba, en este caso, de unas calificadas «tasas» de auditoría –en realidad impuestos (ATC 381/2005)– que el contribuyente había deducido de forma improcedente en el período del 2011 cuando, en realidad, se habían devengado y eran imputables al del 2012.

La pretensión de la Administración no era sino la de regularizar, con apertura adicional de un procedimiento por infracción, el período del 2012 y remitir al contribuyente a la presentación de una autoliquidación rectificativa por lo que al del 2011 afecta.

Es en esta sentencia en la que el Tribunal se pronuncia en unos términos sintomáticos, dignos de recordar:

«la Administración no es la dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros, debiendo incluso actuar de oficio para ello»

En este orden de cosas, no es la primera vez que la Administración opone a la práctica de regularizaciones globales de estas características el llamado principio de inscripción contable (art. 19 LIS)²⁴. Al no haberse contabilizado, en el caso de estas «tasas» de auditoría en el 2012, en el período que correspondía, se tomaría este requisito como sustantivo para oponerse a la rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio.

Pues bien, frente al carácter irreparable de la falta de inscripción contable resultaría preferente –desde una sencilla consideración de confrontación de principios en términos de proporcionalidad– el tradicional criterio contable de correlación de ingresos y gastos, o, incluso, el de imagen fiel (STS de 17 de junio de 2020, rec. 3687/2017)²⁵.

Una vez que la Administración es conocedora de los hechos ha de extraer de su consideración, de oficio, todas sus consecuencias en términos de liquidación de deudas tributarias. Si se ha de regularizar el ejercicio del 2012 también, en unidad de acto, se ha de hacer lo propio con el del 2011, del que se han atraído los hechos ahora imputados a un período precedente

«lo procedente habría sido que ésta, de oficio, hubiese iniciado el expediente correspondiente para adaptar la situación tributaria declarada por Premium a la nueva situación comprobada y que, por imperativo legal, dicha regularización le afectaba» Sentencia 6288/2024, de 19 de diciembre de 2024, rec. 2519/2023, FD 4º.

3.2.3. Regularización automática en procedimientos de comprobación

En ocasiones es en fase de Gestión, en la tramitación de procedimientos de comprobación, cuando se produce la vulneración del principio de regularización íntegra²⁶, que también en el ámbito de estos procedimientos despliega sus efectos propios. Para muestra un botón tomado de un expediente de queja (1061/2024) resuelto en el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

24 Hace ya veinte años el Tribunal Supremo, en su Sentencia 1504/2004, de 5 de marzo de 2004, rec. 10108/1998 (ponente Gota Losada) decía de este tipo de comportamientos de la Administración «repetidos una y mil veces» que eran merecedores de una «crítica acerba», al hilo de un supuesto en el que se había corregido la amortización de unos gastos inexcusablemente deducibles, en un ejercicio posterior, sin integrarlos en el que se hubieran debido de imputar. Pese al tiempo transcurrido desde entonces, no parece que la contundencia del Tribunal Supremo, que no pasó desapercibida para la doctrina (Villar Ezcurra, 2016), haya alterado el modo de actuar de, al menos, una parte de los inspectores de Hacienda. A la vista de la jurisprudencia constante del Tribunal Supremo al respecto, como, entre otras muchas, la 7088/2012, de 5 de noviembre de 2012, o la aquí comentada.

25 Esta doctrina del Supremo es tan tajante que en un supuesto en el que la Audiencia Nacional la había aplicado, SAN 4088/2018, de 26 de octubre de 2018, pretendiendo la Abogacía del Estado su casación se desestimó la admisión del recurso con el argumento de que «existe un amplio cuerpo jurisprudencial que permite solventar la controversia, sin que se considere oportuno que esta Sala vuelva a pronunciarse, ya que la cuestión litigiosa que se suscita puede ser resuelta con arreglo a la doctrina ya sentada (...) sin que parezca necesario que dicha doctrina, clara y firme, exija ser reafirmada, matizada, precisada, modificada o corregida para un supuesto como el que nos ocupa» (ATS 8389/2019, de 16 de julio de 2019), comentado por (Ramírez Gómez, 2021: 13).

26 Aunque el principio de regularización íntegra se ha construido jurisprudencialmente al calor de procedimientos de inspección se ha de aplicar en igual sentido en los de comprobación instruidos

En este caso el contribuyente era una persona física titular de varios inmuebles arrendados a terceros. Lo cierto es que durante los ejercicios 2019 y 2020 se produjeron una serie de impagos que el contribuyente, de forma improcedente, calificó como saldos de dudoso cobro.

No sería hasta el período sucesivo, el del 2021, cuando llegaron a adquirir dicho carácter al reclamar el contribuyente su pago en vía judicial. Un simple equívoco en la imputación temporal del gasto.

Iniciado un procedimiento de comprobación limitada de los períodos 2019 y 2020 la Administración regulariza la deuda de cada uno de dichos ejercicios y la exige con los correspondientes intereses de demora. A continuación, ultima sendos procedimientos sancionadores que culminan con la imposición de otras tantas sanciones.

Ante las alegaciones del contribuyente, que instó la ampliación del procedimiento al período 2021, para haber atraído a la regularización la devolución de ingresos indebidos que de la misma se habría debido derivar respecto de este último, el órgano de Gestión rechazó su pretensión y le emplazó a la presentación de una autoliquidación rectificativa.

Prescindiendo del juicio que merezca el que no se hubiera considerado un error de estas características como exculpatorio a efectos sancionadores, la consecuencia lógica de la aplicación del principio de regularización íntegra a este supuesto es muy evidente. Tal y como solicitó el contribuyente, el órgano de Gestión debería haber ampliado su actividad comprobadora al período 2021, para trasladar a dicho ejercicio la imputación de los saldos de dudoso cobro que resultaban improcedentes en sus dos inmediatos precedentes. Compensada una cuantía con la otra no se habría derivado deuda tributaria adicional en ningún ejercicio y el procedimiento se habría cerrado como comprobado y conforme. Es lo que debiera haberse hecho en aplicación del principio de regularización íntegra.

3.3. Imputación a cuenta del IRPF del socio de los pagos de la sociedad simulada

Tanto las SSTs de 6 y 8 de junio de 2023, rec. 8550/2021 y 5002/2021²⁷, como la de 28 de febrero de 2024, rec. 3948/2022, han llevado a cabo una aplicación que podría parecer contradictoria del principio de regularización íntegra en supuestos de sociedades profesionales cuyas relaciones con el socio profesional son objeto de regularización.

por órganos del Departamento de Gestión. El Tribunal Supremo así lo ha sentado, precisamente, en la sentencia comentada en el párrafo precedente, la 644/2023, en la que fija como doctrina que «el principio de regularización íntegra es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, sin tener que remitir al contribuyente a que solicite la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos».

²⁷ Un estudio detallado de esta doctrina jurisprudencial se puede encontrar en (Blázquez Lidoy, 2023).

En aquellos casos en los que se hubiera considerado que la sociedad era simulada, no existía, el Tribunal, llevando el razonamiento a sus últimas consecuencias, concluye que lo satisfecho por la sociedad en pago del IS, en realidad, se ha de contabilizar como anticipo del pago de la deuda regularizada a la persona física. En definitiva, si el contribuyente debiera de haber pagado 45 y la sociedad pagó 23, una cuantía se compensaría con la otra y tan solo serían exigibles los 22 que, en su momento, no se ingresaron, más los correspondientes intereses de demora.

Si, por el contrario, la sociedad se da por buena y lo que considera la Inspección es que se está ante un supuesto de mero ajuste de operaciones vinculadas no se llevará a cabo esta compensación de lo pagado por aquella, en IS, con lo debido por el socio, en su IRPF. Aunque a efectos de liquidación de las deudas el efecto pudiera ser el mismo, tras el ajuste secundario, la diferencia cobra una importancia inusitada desde la perspectiva de las sanciones.

Y es que, en el primer supuesto, la base de la sanción, la deuda dejada de ingresar no sería la adeudada, liquidada, al contribuyente persona física, sino la resultante de descontar de su importe lo satisfecho previamente por la sociedad que ha venido a calificarse de simulada. En el supuesto de operaciones vinculadas, por el contrario, la base de la sanción sería la integridad de lo dejado de ingresar por el socio, sin descontar lo previamente anticipado por la sociedad.

Es decir, se sigue un criterio de regularización íntegra entre sujetos distintos, el socio y la sociedad, y por impuestos diferentes, el IRPF y el IS. Desde el momento en que se considera que la sociedad no existía, la deuda que por IS satisfizo se entenderá pagada por el contribuyente, persona física, y descontada de ésta para calcular la base de la sanción que se decidiera imponer, que será la diferencia entre lo que habría debido de satisfacer el socio y lo que satisfizo con anterioridad la sociedad.

Dicho de otro modo, la consideración de la sociedad como simulada habría generado en el socio un crédito fiscal por el importe de la deuda por aquella satisfecha.

En operaciones vinculadas, por el contrario, tal cosa no ocurriría, al considerarse como tal, y no simulada, la sociedad. La base de la sanción, siguiendo el tradicional criterio seguido hasta la fecha (SAN de 30 de noviembre de 2016, rec. 500/2015), sería la totalidad de la cuantía dejada de ingresar por el socio persona física.

4. Las conexiones entre períodos remotos y liquidaciones presentes

Una tercera derivada del principio de regularización íntegra es la que guarda relación con el efecto que pueden tener en períodos objeto de comprobación hechos y liquidaciones acaecidas en períodos cuyas liquidaciones ya no pueden

ser objeto de revisión, al que ya se ha hecho referencia en uno de los casos más arriba expuesto²⁸.

Recientemente ha recaído sobre esta cuestión una sentencia del Tribunal Supremo que ha tenido una considerable repercusión por los importantes efectos que en la práctica está llamada a tener. Se trata de la 1318/2023, de 24 de octubre de 2023 (rec. 6519/2021) en un supuesto de deducciones de I+D+i.

Se estaba, en este caso, ante unas deducciones por investigación y desarrollo que el contribuyente no había aplicado a la autoliquidación de sus deudas por IS hasta que no se recibió el informe del Ministerio de Ciencia e Innovación que vendría a reconocer dicho carácter al proyecto en el que se produjeron los gastos.

Tal cosa había ocurrido en el 2009, cuando los gastos habían tenido lugar entre los años 2005 y 2008. La Inspección se había separado del criterio de la Dirección General de Tributos, expresado en consultas sobre casos equivalentes, y tampoco habría admitido el dictamen del MCI.

El TEAC admitió parcialmente las pretensiones del contribuyente, pero no respecto de los periodos 2005 y 2006, cuyas liquidaciones ya eran firmes en el momento en el que se podría haber producido su rectificación. La Audiencia Nacional, por el contrario, estimó el recurso en su integridad.

De esta sentencia se ha extraído la conclusión de que, en adelante, el contribuyente estará legitimado para reabrir los periodos a lo largo de los cuales se hubiera desarrollado el proyecto de I+D+i, los gastos asociados a dichos ejercicios, una vez que se recibiera el informe positivo del MCI.

No es esto, sin embargo, lo que en puridad dice la sentencia, aunque tal conclusión bien pueda extraerse de su contenido. El Tribunal estima las pretensiones del contribuyente, pero sin que de su decisión se haya de deducir de forma irrefutable una doctrina clara, precisa y definitiva sobre el particular.

Desde luego que en el caso enjuiciado sí admite ese modo de proceder, pero por razones objetivas muy concretas. En definitiva, porque mediaban una serie de contestaciones a consultas que guardaban identidad de razón con el caso (V0802/2011; V0297/2012; V11/09/2014). En aplicación de la doctrina de los actos propios y de los principios de buena fe y de buena administración, la Inspección no estaba legitimada para llevar a cabo la regularización con que había concluido el procedimiento.

Pero de ahí no se puede concluir que, con carácter general, el Tribunal Supremo haya concluido –modificando su doctrina al respecto– que en la liquidación de un ejercicio se puedan deducir cantidades procedentes de otros en cuyas autoliquidaciones no hubieran tenido reflejo alguno.

No obstante, *obiter dicta*, en la sentencia se contienen determinadas afirmaciones que apuntan hacia un cambio de criterio en esta trascendente cuestión como, por ejemplo, estas dos:

28 Sobre este particular, *vid.* en detalle (Rozas & Sánchez Blázquez, 2022)

«en base al principio de regularización íntegra, la Administración venía obligada a examinar la corrección de la deducción de dichos períodos, para (...) aplicarlos al ejercicio de 2009»

«en la medida en que la Administración (...) puede comprobar las deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de periodos no prescritos, el contribuyente también tiene derecho a aplicar y acreditar en periodos no prescritos las deducciones generadas en periodos prescritos (sin necesidad de rectificar la autoliquidación)».

En definitiva, lo único que dice la sentencia, y *obiter dicta*, es que la Administración debería de haber efectuado la comprobación de la deducción, pero no con qué resultado.

También parece apuntar que el contribuyente podía aplicar en periodos prescritos deducciones generadas en periodos prescritos *«(sin necesidad de rectificar la autoliquidación)»*. ¿Quiere esto decir que, aun si no se hubiesen reflejado en la autoliquidación del período remoto excluido de regularización, se pueden atraer al presente las deducciones que en su momento no se llegaron a reflejar? Podría entenderse que sí, pero no es del todo tajante la sentencia al respecto.

Sin duda ninguna, entraría en tal caso en contradicción con la famosa sentencia *Deportivo*, de 22 de julio de 2021, rec. 1118/2020, de la que tanto la Dirección General de Tributos (Consultas V1510-22, V1511-22 y V1718-24), como el TEAC (RTEAC de 23 de marzo de 2022) extrajeron la consecuencia de que su reflejo en la autoliquidación del ejercicio en el que se generó es requisito *sine qua non* para que se pueda dar carta de naturaleza sea a la deducción que a cualquier otra cantidad a compensar en un ejercicio posterior.

Esta doctrina no es del todo coherente con la naturaleza propia de la autoliquidación, que, como ya se ha explicado *supra*, no es otra cosa sino un acto de colaboración del contribuyente. Si desde hace décadas es pacífico en la doctrina que la liquidación, en ningún caso, puede tener carácter constitutivo de ningún derecho tributario, ateniendo a su carácter meramente declarativo, que no constitutivo, de obligaciones y derechos, con mayor razón se debiera de negar semejante efecto a un mero acto de colaboración. Sería tanto como dejar en manos del contribuyente la disponibilidad de la deuda, del crédito, tributario.

Siendo esto así, ¿por qué ha reverdecido esta *vexata quaestio* en tiempos recientes en nuestro sistema tributario? Con toda probabilidad, como consecuencia del carácter de «situaciones consolidadas» que la STC 182/2021, de 26 de octubre, una de las relativas al llamado impuesto de plusvalía, reconoció a las «autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha (la de la publicación de la sentencia)», con la indisimulada pretensión de amortiguar los efectos presupuestarios derivados de su contenido.

Si ya, de por sí, es dudoso que se pueda entender que de un acto administrativo se pueda derivar algo semejante a lo que en el plano procesal se denomina «cosa juzgada», de ninguna manera se habría debido de reconocer a un acto de colaboración la capacidad de producir el efecto de «situación consolidada».

El efecto reflejo, perverso, que se ha derivado de tan singular doctrina constitucional ha sido —como es bien sabido— la proliferación de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones en supuestos en los que su base normativa estuviese pendiente de recursos de inconstitucionalidad, prejudicialidad o casación. Lo que, a su vez, desencadenó una precipitada reforma del régimen de las autoliquidaciones rectificativas —agregando en aparente unidad conceptual las encaminadas a solicitar una devolución de lo satisfecho con las anteriormente denominadas «complementarias»— que no ha contribuido sino a generar una mayor confusión tanto en el plano normativo como en el aplicativo²⁹.

En ningún caso, y esto al menos sí que parece que resulta ya pacífico, al hacer valer una deducción o una compensación en una autoliquidación no se está ejercitando opción alguna. El resultado de la autoliquidación no puede tener carácter preclusivo, no es un acto administrativo. Las cantidades por deducir, devolver, o compensar (art. 66 bis LGT) constituyen créditos fiscales, no sujetos a opción en su ejercicio. Luego, dicho sea de paso, al menos a esos efectos, no se puede considerar que una autoliquidación pueda generar una «situación consolidada».

Son afirmaciones que el propio Tribunal Supremo ha asentado de forma indubitada al hilo tanto de cuestiones relativas al Impuesto sobre Sociedades (STS de 30 de noviembre de 2021, rec. 4464/220) como, de forma muy reiterada en lo atinente a las deudas de IVA en cuya liquidación tiene un papel preponderante el principio de neutralidad (STS de 23 de febrero de 2023, rec. 6007/2021)³⁰.

Castigar al contribuyente con la pérdida de su derecho —que habrá nacido, o no, al momento del devengo de la obligación tributaria— sencillamente porque no lo hizo valer en su autoliquidación es una práctica administrativa espuria que bien se puede calificar como sanción impropia³¹.

En este mismo sentido, en el ATS de 17 de enero de 2024, rec. 2519/2023 relativo a una Agrupación de Interés Económico se planteaba idéntica cuestión, pero no con referencia al mismo contribuyente, sino en relación con la posibilidad de transparentar bases imponibles entre una AIE y sus partícipes:

«Determinar, a la luz de lo previsto en el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, si el sujeto pasivo puede aplicarse una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vincu-

29 Vid. (Gorospe Oviedo, 2024)

30 Sin duda ninguna el perjuicio que provoca a la Hacienda pública la emisión de facturas falsas es más que considerable y es imprescindible que el ordenamiento jurídico procure a quienes han de velar por su cumplimiento los instrumentos normativos y aplicativos adecuados para garantizarlo. Tal vez, como se ha propuesto, mediante una reforma del régimen jurídico específico de este tipo de infracciones tributarias (Ávila Guzmán, 2023). Pero también es incontestable que el modo adecuado de afrontar la cuestión no es actuando de forma arbitraria y contradictoria en los procedimientos de inspección, al regularizar las cuotas repercutidas y devengadas del IVA. Vid. en este sentido las SSTs 160/2023, de 10 de febrero de 2023, rec. 419/2023, y 5033/2023, de 20 de noviembre de 2023, rec. 2453/2022.

31 Este concepto, sanción impropia, se ha acuñado en Italia por el Prof. Lorenzo del Federico (Del Federico, 2022) para referirse a aquellas prácticas administrativas espurias en la liquidación de las deudas tributarias, o en cualesquiera otro tipo de actuaciones administrativas, que llevan consigo una limitación de los derechos y garantías del contribuyente, con o sin costes económicos efectivos, al hilo de conductas que no están tipificadas como infracciones y sin que su imposición se revista de las garantías propias de un procedimiento sancionador.

lado con el primero por la participación del primero en ésta –una agrupación de interés económico–, aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE.»

Se le ha presentado así al Tribunal Supremo una nueva oportunidad, al resolver este recurso –en su Sentencia 6288/2024, de 19 de diciembre de 2024, rec. 2519/2023– de pronunciarse sobre lo que, en el planteamiento del recurso se califica como jurisprudencia consolidada, *«la proscripción de rectificar la autoliquidación de un ejercicio no prescrito cuando el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases impositivas negativas»*.

La peculiaridad, en este caso, radica en que no se trata de obligaciones tributarias del mismo contribuyente, sino de reconocer al partícipe de una AIE una base imponible negativa vinculada a un período remoto, no susceptible de regularización, en cuya autoliquidación no se plasmó y que ha salido a la luz, con posterioridad, en el marco de un proceso de inspección seguido ante la AIE.

Pues bien, es precisamente en el hecho de tratarse de un supuesto regido por un régimen especial de atribución de rentas en lo que se ha apoyado el Tribunal Supremo para sostener la aplicación al caso del principio de regularización íntegra sin entrar en contraposición –ni afrontarlo en profundidad– con el criterio que se sentó en la Sentencia *Deportivo*, y que comparte ponente, el Ilmo. Sr. Navarro Sanchís, con la dictada en este caso.

Es bien sintomático que, expresamente, en la doctrina sentada en esta sentencia se hace notar que no entra en contradicción con la precedente, por cuanto regula casos distintos, lo que explicita en párrafos distintos de su fallo:

«1) El sujeto pasivo puede aplicarse, a efectos de su compensación, una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico- aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE.

2) No es aplicable al caso, por ser diferente el presupuesto de hecho previsto en la norma, el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades.»

De hecho, y para que no quepa ninguna duda al respecto, se reproduce de forma íntegra el párrafo de la STS de 22 de julio de 2021, rec. 1118/2020, en la que se sustenta la doctrina precedente, recalcando que el contribuyente no puede pretender el reconocimiento de BIN's procedentes de ejercicios remotos en las mismas condiciones que lo hace la Administración *«por falta de norma expresa o principio general»*.

De todos modos, se abre una espita a una interpretación diferente del precepto cuando se afirma que el derecho de la empresa partícipe de la AIE a la deducción de las BIN's acreditadas en la inspección de esta última se sostiene sobre dos premisas.

En primer lugar, la doctrina de la *actio nata*, por cuanto la empresa no pudo reflejar en su autoliquidación lo que a la fecha de su presentación era desconocido, por cuanto no se había ultimado el procedimiento de inspección en el que

se regulariza la liquidación de la AIE: *«no se puede pedir lícitamente a la sociedad recurrente que atendiera la obligación de consignar en 2008 y sucesivos años unas bases imponibles negativas que, generadas en el seno de la AIE, se desconocían hasta la realización de esta comprobación».*

En segundo lugar, porque el art. 25 del TRLIS, actual art. 26 de la Ley 27/2014, *«no exige, en rigor y como requisito imprescindible que las bases imponibles negativas hayan sido declaradas en la autoliquidación del obligado tributario a quién corresponde su compensación por no exigirle la literalidad del precepto.»* (los subrayados son míos)

Este razonamiento, *stricto sensu*, aplicado al caso del Deportivo de La Coruña habría podido conducir a un resultado de la sentencia distinto del que tuvo. Pues lo cierto y verdad es que al momento de presentar la autoliquidación a la que hubieran resultado imputables las BIN's éstas eran desconocidas por el club, en tanto en cuanto no estaba en concurso de acreedores y el juez de lo mercantil que lo tramitó no había determinado la modificación de los estados contables de los que dichas BIN's derivaron.

5. La unidad del sistema tributario

En este último epígrafe se va a hacer referencia a dos supuestos en los que lo peculiar es que la regularización íntegra deriva de la consideración del ordenamiento tributario como sistema en el que las obligaciones tributarias, sus elementos esenciales, no son compartimentos estancos e independientes sino que forman parte de una realidad única e interconectada en la que las cosas no pueden ser –como a veces se pretende– lo mismo y su contrario, en beneficio (siempre) de los intereses recaudatorios de las Administraciones tributarias.

5.1. La conexión entre el IRPF y el IP

El primer caso está tomado de la STS 4221/2024, de 23 de julio de 2024 en el que la Inspección había regularizado el IRPF del contribuyente trasladando a su base imponible todos los beneficios de una sociedad profesional que se había caracterizado como negocio simulado.

Así las cosas, la Inspección de la Administración autonómica competente decidió iniciar un procedimiento de inspección para regularizar la obligación tributaria por Impuesto sobre el Patrimonio del mismo período y contribuyente.

Partiendo de la premisa de que la sociedad no llevaba a cabo ninguna actividad empresarial se consideró que no reunía los requisitos exigidos para gozar de la exención relativa a los patrimonios empresariales (art. 4 LIP).

Hasta ahí, todo bien. La incongruencia de la regularización automática arranca de la valoración que de la sociedad –sujeta a gravamen por no cumplir los requisitos de la exención– lleva a cabo la Inspección autonómica. Y es que, pese a que a los efectos de la obligación tributaria por IRPF se había vaciado de

contenido, transfiriendo todos sus beneficios al socio persona física, e imputándolos en su base imponible general, a efectos del IP se había mantenido invariable el valor que contablemente tenía asignado la sociedad.

Pues bien, el Tribunal Supremo considera contrario al principio de regularización íntegra esta contradicción entre ambas regularizaciones de impuestos diversos por Administraciones diferentes.

Si la sociedad no existe a los efectos del IRPF, tampoco se le ha de dar carta de naturaleza, y por idéntico valor al que se le asignó cuando se consideraba regular, a los efectos del IP:

«Eliminados todos los ingresos de dicha sociedad, por considerarse que los servicios se prestaban íntegramente por su único socio, no puede mantenerse que el valor teórico permanece invariable, puesto que, según la propia inspección tributaria, que ha realizado una especie de levantamiento del velo, no ha conseguido ningún ingreso ni, lógicamente beneficios en los tres años inspeccionados. Ello comporta que el patrimonio neto de la empresa sea distinto al inicialmente indicado en la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio en tales años.»

Lo que no puede, lógicamente, resolver el Tribunal Supremo, es qué valor se ha de asignar, en tales circunstancias, a los bienes y derechos integrados en el patrimonio social de la «no-sociedad».

Una solución razonable sería la de desmembrar los activos que constan en el balance de la empresa y proceder a valorarlos individualmente, como si se tratase de bienes y derechos de titularidad de la persona física.

En el mismo orden de razonamientos, en supuestos de regularización de derechos de imagen de deportistas, por cuyo abono se había satisfecho el IRNR, la lógica de la regularización lleva a integrar en el cálculo de lo debido la compensación de lo satisfecho, indebidamente, por el abono de las mismas rentas en tanto que calificadas como sujetas por obligación real.³²

También desde un plano sistemático del ordenamiento tributario, el principio de regularización íntegra tuvo su primer reflejo normativo en la LGT en 2011, al establecerse en el art. 62.9 la suspensión automática de las liquidaciones que resultasen incompatibles con otra realizada por la misma operación, por la misma u otra Administración, con el objetivo de resolver los problemas que se estaban creando al regularizar operaciones por las que se había satisfecho el ITPAJD, estando supuestamente sujetas a IVA, o viceversa.

5.2. De las prestaciones a cuenta a la deuda tributaria principal

Hace ya décadas que el Tribunal Supremo viene manteniendo una jurisprudencia constante³³ en torno a la relación que vincula las prestaciones a cuenta

32 Vid. las SSTs 7473/2009, de 18 de noviembre de 2009 y 6939/2012, de 11 de octubre de 2012 comentadas por (Ramírez Gómez, 2021: 11).

33 Vid. por todas la STS de 27 de febrero de 2007, rec. 2400/2002.

con la obligación tributaria principal. De hecho, es esta doctrina de proscripción del enriquecimiento injusto de la Hacienda pública, a principios de siglo, la que está en el origen del desarrollo del principio jurisprudencial de regularización íntegra por nuestro Tribunal Supremo.

Las prestaciones a cuenta son autónomas respecto de las principales cuyo pago anticipan, tal y como así fueron explícitamente declaradas por la LGT de 2003, tras una encendida polémica doctrinal sobre si se debían de caracterizar como accesorias, o como independientes de la principal. Nacen cuando aún no ha nacido la deuda tributaria principal, con independencia del buen fin de aquella, pero se subsumen con ella en el momento de su devengo, quedando así ligadas a la principal en cuanto a su cuantía y extinción.

Durante muchos años la Administración tributaria no respetó este carácter instrumental de las obligaciones a cuenta y exigía su pago al retenedor, aunque ya hubieran sido satisfechas por el contribuyente que presentó su autoliquidación de la deuda tributaria principal sin descontar el importe de los pagos a cuenta. Lo que, sin duda, estaba generando en la Administración tributaria un enriquecimiento injusto.

Pues bien, el ATS 12250/2024, de 9 de octubre de 2024 vuelve sobre este particular, con un matiz bien relevante. Se plantea cómo se ha de resolver cuando el contribuyente no hubiera presentado autoliquidación por dicho concepto:

«2.1. Determinar si la Administración puede exigir la retención no practicada al retenedor sin proceder a regularizar previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad no retuvo cuando en el expediente administrativo se ha acreditado que los sujetos pasivos del IRPF no presentaron autoliquidación por dicho concepto.

2.2. Aclarar si en los supuestos en que no sea posible regularizar la obligación de practicar retenciones a cuenta del IRPF al retenedor, aun así, la Administración tributaria pueden exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para la Administración hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención, en concreto precisar si pueden exigirse al retenedor los intereses de demora e imponerle las correspondientes sanciones por dejar de ingresar en plazo.»

Al calor de las regularizaciones en las que se fingían realizadas las prestaciones a cuenta y se elevaban al íntegro las remuneraciones satisfechas la LGT del 2003 consagró la naturaleza de las prestaciones a cuenta como autónomas de la principal, que no independientes. Nacen con independencia de aquella pero están íntimamente vinculadas a la principal³⁴.

Ello quiere decir, en consonancia con las premisas que se derivan del principio de regularización íntegra, que no se puede separar el devenir de las prestaciones a cuenta del de aquellas deudas tributarias cuyo pago estaban llamadas a anticipar.

34 (Rozas Valdés, 1995).

Evidentemente, si se hubiera presentado autoliquidación por el contribuyente, la prestación a cuenta habría quedado subsumida en la principal y satisfecha al abonarse aquella sin descontar el importe de lo que se debió de haber pagado a cuenta.

El problema surge, y de ahí el planteamiento del recurso de casación, cuando los contribuyentes no han presentado su autoliquidación, habiendo estado a ello obligados, o no. ¿Se puede seguir exigiendo a los retenedores el pago de la prestación a cuenta que en su día no se satisfizo?, ¿O se ha de llamar a capítulo a todos los contribuyentes por obligación principal para regularizar todas sus deudas tributarias a partir de las cantidades regularizadas a su empleador?

En puridad, una situación semejante es susceptible de ser tratada como un caso adecuado para aplicar lo que en Derecho procesal se denomina litisconsorcio pasivo necesario³⁵. El retenedor única y exclusivamente estaba llamado a anticipar el pago de la deuda tributaria mediante la práctica e ingreso de las correspondientes retenciones.

Una vez que la obligación tributaria principal se ha devengado, los pagos a cuenta ya carecen de toda virtualidad puesto que se han subsumido en la principal. Y si el contribuyente no la ha autoliquidado, porque no tenía obligación de hacerlo, estaba en su derecho de actuar de ese modo.

Cosa distinta es que, tal y como se plantea en el segundo dilema formulado en el recurso, sí se podría exigir al retenedor, que no satisfizo en su momento los pagos a cuenta, la reparación del daño patrimonial que con ello se produjo a la Hacienda pública, en términos de intereses de demora y sanciones.

Desde luego, si se reúnen los elementos objetivos y subjetivos de cualquiera de las infracciones que tipifica la LGT es evidente que el retenedor puede ser sancionado por su comportamiento de haber dejado de ingresar los pagos a cuenta, en tiempo y forma.

En cuanto a los intereses de demora, cabría exigirlos desde el momento en el que se dejó de practicar el ingreso de la retención a cuenta hasta la fecha en la que la obligación a cuenta se subsumió con la principal, al devengarse ésta.

No es así como se entiende por la Administración tributaria³⁶ o por el TEAC³⁷, para quienes aun cuando se hubiera ya devengado la obligación prin-

35 En este sentido, se ha propuesto la modificación normativa pertinente para regular la previsión reglamentaria expresa de la legitimación de los terceros cuyos derechos y obligaciones tributarios se pueden ver concernidos por la regularización llevada a cabo en las deudas tributarias de otro contribuyente sujeto a inspección o comprobación (Serra García, 2024: 19). En estos casos diría que el responsable del procedimiento tendría el deber de comunicarle su derecho de personación en el procedimiento a los terceros cuyos deberes y derechos resultasen directamente afectados por la regularización llevada a cabo. Es evidente que complicaría la tramitación de los procedimientos - su duración entre otras cosas - pero haría más eficiente su ultimación y evitaría las contradicciones que se producen, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que hay disonancia entre el receptor y el emisor de la factura discutida por la Inspección. *Vid.* sobre estos supuestos, detallando las considerables complicaciones procesales que comporta su adecuado tratamiento, y que no están, en absoluto, resueltas ni en la normativa ni en la práctica diaria (Ávila Guzmán, 2023).

36 Nota nº 5/10, de la Subdirección general de Ordenación legal y asistencia jurídica de la AEAT, relativa a la liquidación de la obligación de retener cuando los perceptores son no declarantes del IRPF. Inaplicación de la jurisprudencia sobre el enriquecimiento injusto.

cial, y no autoliquidado, la Administración podrá seguir exigiendo el importe del pago a cuenta, no satisfecho, al retenedor que lo debiera de haber abonado.

Se habrá de estar a lo que resuelva el Tribunal Supremo al hilo de este recurso de casación.

A mi parecer, si el contribuyente no tenía obligación de presentar autoliquidación, la obligación de realizar el pago de la retención pervive, en tanto en cuanto el propio ordenamiento la habría venido a configurar como un pago anticipado de carácter definitivo. Pero si el contribuyente estaba obligado a autoliquidar, lo hiciera o no, es a él a quien se le debe exigir el pago de la deuda tributaria, en el que se habrá subsumido, al devengarse, el de su pago anticipado, omitido o no satisfecho en su integridad.

6. A modo de colofón

A lo largo de estas líneas se ha pasado revista a muy diversos supuestos en los que las consecuencias del principio de regularización íntegra han conducido a la anulación de liquidaciones tributarias, con el consiguiente coste que de ello se habrá derivado para la Hacienda pública, para el conjunto de los contribuyentes, titulares de sus intereses financieros.

Alargaría en exceso este trabajo el reproducir aquí todos y cada uno de los casos analizados, que son una mera muestra extraída de la evolución del principio de regularización íntegra en los últimos años. Sí conviene cerrar la exposición con una reflexión de conjunto sobre el particular, a modo de colofón o conclusión: es imprescindible que el principio sea objeto de una atención específica por el legislador tributario.

Llama la atención que pese a tratarse de un principio de sobra asentado en nuestra jurisprudencia, con toda claridad desde hace ya casi quince años, no haya sido objeto de ninguna recepción normativa completa³⁸ y no se haya terminado de incorporar de forma efectiva –atendida la litigiosidad que sigue provocando su vulneración en la práctica administrativa³⁹– al ordinario actuar de las Administraciones tributarias, de todos y cada uno de los funcionarios que instruyen los procedimientos tributarios. Los ejemplos de las infracciones que del principio se han señalado aquí evidencian este estado de cosas.

37 Resolución de 1 de junio de 2010, (RG 590/2010).

38 Como bien se evidenció por quienes la estudiaron, la reforma del 2015 operada en la LGT que incluyó el concepto de obligaciones conexas fue incompleta y asimétrica, a este respecto (Villar Ezcurra, 2016: 1). Tanto en las operadas en 2021 como en los retoques del 2023 se ha obviado la cuestión que, mientras no cambie la composición de Las Cortes - que por las evidentes dificultades para formar mayorías sólidas no es propicia para que se tramiten reformas legislativas de calado - es del todo inimaginable que se llegue a abordar con el rigor técnico que requiere.

39 Como premonitoriamente se anticipó, con ocasión de la incorporación de las denominadas «obligaciones conexas» a nuestro ordenamiento tributario, en 2015, «tendrán que seguir siendo los tribunales de justicia los que impongan la obligación de practicar una regularización completa, cuando la Administración tributaria no la realiza de oficio, puesto que la reforma parcial no ha incorporado a la LGT las exigencias de la jurisprudencia sobre la obligación de practicarla.» (Villar Ezcurra 2016: 11). Así ha sido, y no es previsible que la situación se altere, con el consecuente coste para la Hacienda pública, con el daño patrimonial que ello supone para el haber común de la ciudadanía.

En este sentido sería conveniente, más bien imprescindible, que en una eventual reforma de la normativa general tributaria se diera explícita acogida a este principio y se detallaran las consecuencias que debiera tener en la tramitación de los procedimientos tributarios de comprobación e inspección⁴⁰, con su consecuente desarrollo reglamentario.

Es probablemente esta carencia de normativa clara y transparente lo que sigue generando regularizaciones que entran en contradicción con este principio y que derivan en controversias y litigios.

El funcionario necesita de disposiciones bien precisas conforme a las que desarrollar sus actuaciones, que le generen la confianza de estar desempeñando su actividad de conformidad con el principio de legalidad, e instrucciones de los órganos rectores de las dependencias administrativas en las que las lleva a cabo. Sobre todo, cuando se trata de reconocer los eventuales créditos fiscales del contribuyente. Es un hecho y no tiene nada de particular.

En este orden de ideas, la normativa legal –y su desarrollo reglamentario– probablemente deberían de distinguir entre tres tipos de situaciones. Por una parte, en términos de Derecho procesal, hay cuestiones que se pueden resolver por el propio actuuario y el contribuyente en el seno del procedimiento en curso, como las relativas a la imputación temporal de los ingresos y de los gastos, de los créditos fiscales y de las BIN's.

Tratándose de los mismos sujetos pasivos y activos de las obligaciones tributarias sujetas a regularización estos casos son los más sencillos de resolver, en unidad de acto, y su solución procesal no reviste mayor complejidad. Es más, la jurisprudencia en estos supuestos es lo suficientemente constante, tajante y transparente como para que, en realidad, ni siquiera sería imprescindible, aunque ayudaría mucho a mejorar el estado del arte, un tratamiento normativo explícito.

Mayor complejidad procesal revisten los supuestos en los que resultan concernidos otros sujetos distintos de quienes están legitimados en los procedimientos en curso, en cualquiera de los extremos de la relación tributaria, como deudores o acreedores del tributo. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el IVA, en los que siempre estaremos ante un sujeto que ha emitido la factura y otro a quien se le ha repercutido. Si entre los sujetos existe vinculación puede ser más fácil resolverlo, pero, de lo contrario, es necesario dar entrada en el procedimiento a un tercero ajeno a su desarrollo.

En un tercer nivel se sitúan las regularizaciones íntegras en las que se trasciende el ámbito competencial –objetivo o territorial– por razón de la materia o del tributo, del actuuario. En estos casos el funcionario necesita unas disposiciones normativas bien precisas e instrucciones sobre cómo proceder. De no disponer de las mismas tenderá a despachar el procedimiento en lo que estrictamente le concierne y desentenderse de las segundas derivadas que pueda

40 *Vid.* en este sentido la propuesta normativa apuntada por (Serra García, 2024) las consideraciones críticas de (Ramírez Gómez, 2021) y las de (Ávila Guzmán, 2023: 164) que expone con el detalle de quien -como inspector de Hacienda- es buen conocedor de la práctica administrativa, las considerables dificultades que en la tramitación de los procedimientos de inspección comporta la plasmación efectiva del principio.

tener la regularización para otros contribuyentes o Administraciones tributarias concernidas por las mismas operaciones y hechos que se han comprobado y regularizado. Un buen ejemplo, en este sentido son los casos descritos de incongruencias entre el IRPF y el IP –que conciernen a la AEAT uno, y a las Administraciones autonómicas, el otro– o entre las prestaciones a cuenta por retenciones que el pagador de los rendimientos debiera de haber realizado y la deuda principal cuyo pago anticipan, que únicamente afecta al perceptor de los rendimientos.

Y así se llega, finalmente, a las cuestiones que desbordan el ámbito nacional, como las relativas a los precios de transferencia o a conflictos entre distintos Estados por cuanto al ámbito de aplicación de los tributos; aunque no se suelen identificar como problemas de regularización íntegra, por lo que no se les ha prestado aquí atención, obedecen a la misma lógica. Unos mismos hechos pueden tener calificaciones contradictorias en distintos ordenamientos jurídicos, dando lugar a liquidaciones incongruentes entre sí, y las autoridades tributarias responsables de velar por el respeto de sus respectivos sistemas tributarios tienen la obligación de colaborar para resolver tales incongruencias mediante cauces adecuados a tal fin. Estos últimos supuestos, en términos procesales, tan solo se pueden resolver mediante inspecciones conjuntas o procedimientos amistosos.

7. Bibliografía

AA.VV. (2010). *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente* (L. Del Federico, Ed.; Vol. 55). Franco Agnelli.

AA.VV. (2024). *La construcción jurisprudencial del principio de buena administración en materia tributaria* (R. Sanz Gómez & L. Soto Bernabeu, Eds.). Tirant Lo Blanch.

Almudí Cid, J. M. (2018). El derecho a una buena administración en materia tributaria. *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*, 351-372.

Ávila Guzmán, S. (2023). La regularización íntegra como obligación de la administración tributaria: análisis jurisprudencial y propuestas de reforma normativa. *Nueva Fiscalidad*, 4-2023, 151-181.

Blázquez Lidoy, A. (2023). Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, 485-486.

Checa González, C. (2023). El derecho a una buena administración en la esfera tributaria. En J. Suay Rincón & F. J. Bauzá Martorell (Eds.), *Derecho público entre el poder un audaz desafío por el Estado de Derecho* (Vol. 1, pp. 283-308). Atelier.

Cordero González, E. M. (2024). *El principio de regularización íntegra en materia tributaria*. Aranzadi.

Del Federico, L. (2022). Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di Giustizia UE e le garanzie del Diritto punitivo. En F. Amatucci, R. Alfano, J. A. Rozas Valdés, & C. Billardi (Eds.), *Ordinamenti tributari a confronto : problematiche comuni e aspetti sanzionatori : Italia, Spagna e America Latina. Derecho tributario comparado : problemas comunes y aspectos sancionadores : Italia, España y Latino América*. G. Giappichelli Editore.

Fernández Carballal, A., Morandini, F., & González Maldonado, M. A. (2020). *La buena administración y la ética pública en el derecho administrativo. 2 Tomos. Libro conmemorativo del XXV aniversario del acceso a la cátedra del Profesor Jaime Rodríguez-Arana Muñoz* (G. E. Ibañez, Ed.; 1ª Edición).

García Moreno, V. A. (2015). Obligaciones conexas y principio de regularización integral. *Carta Tributaria*, 8, 9-14.

Garín Ballesteros, B. (2020). Fundamentos y contenido del derecho al contradictorio tributario *Crónica tributaria*, 174, 35-60.

Gorospe Oviedo, J. I. (2024). La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías. *Crónica tributaria*, 193, 103-152.

Huesca Bohadilla, R. (2015). A vueltas con la estanqueidad tributaria. *Boletín de Información Tributaria Plus*, 183, 13-23.

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 186, 15-38.

Marín-Barnuevo Fabo, D., Almudí Cid, Diego., & Díez Sastre, J. Manuel. (2018). *La Doctrina de los actos propios en derecho tributario*. Civitas Thomson Reuters.

Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Urquizu Cavallé, Á., Hortal Janer, G., & Villca Pozo, M. (2024). *Prácticas patológicas en la aplicación de los tributos: remedios desde la jurisprudencia y la doctrina administrativa*. Marcial Pons.

Pistone, P. (2024). Los principios fundamentales del Derecho Tributario y su evolución en el mundo globalizado. En Y. Varela (Ed.), *Memorias de las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: Vol. I* (pp. 41-161). Tirant Lo Blanch.

Ponce Solé, J. (2019). *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida*. Marcial Pons.

Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena fiscal*, 163-197.

Rozas, J.-A., & Sánchez Blázquez, V. M. (2022). *La proyección del pasado remoto en la liquidación de los tributos* (Monografía). AEDAF.

Rozas Valdés, J. A. (1995). Ficción de retenciones y elevación al íntegro en el Impuesto sobre la Renta. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 149-150, 5-46.

(2024) De la racionalidad a la razonabilidad en el orden tributario. In Y. Varela (Ed.), *Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (pp. 1423-1439). Tirant lo Blanch.

Sanz Gadea, E. (2020). El impuesto sobre sociedades en 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 41-96.

Serra García, M. (2024). El principio de regularización íntegra en el sistema tributario: análisis y propuestas de reforma. *Civitas revista española de derecho financiero*, 204.

Villar Ezcurra, M. (2016). La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015. *Quincena fiscal*, 9.

LOS INTERESES MORATORIOS A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE EN EL IRPF

José Ángel García de la Rosa

Doctor en Derecho. Abogado

Miembro del Grupo de Expertos de Derechos y Garantías de AEDAF

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Sevilla

(España)

joseangel@us.es

<https://orcid.org/0000-0002-4203-8491>

Title

Late payment interest in favor of the taxpayer in the Personal Income Tax

Resumen

En este artículo, se analiza el concepto y naturaleza jurídica de los intereses de demora cuando son percibidos por el contribuyente y la tributación o no de los mismos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habida cuenta de la contradictoria jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Palabras clave

Intereses de demora; supuestos de no sujeción; exenciones; ganancias patrimoniales; renta gravable.

Abstract

This article analyses the concept and legal nature of late payment interest when it is received by the taxpayer and whether or not it is taxed in the Personal Income Tax, taking into account the contradictory jurisprudence issued by the Contentious-Administrative Chamber of the Supreme Court.

Keywords

Late payment interest; cases of non-taxation; exemptions; capital gains; taxable income.

Fecha de recepción: 7-1-2025 / Fecha de aceptación: 28-1-2025

Cómo citar: García de la Rosa, J.A. (2025). Los intereses moratorios a favor del contribuyente en el IRPF. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 111-150.

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Concepto de interés moratorio
3. Naturaleza jurídica de los intereses moratorios
4. La tributación de los intereses percibidos por el contribuyente en la normativa del IRPF
 - 4.1. Encuadramiento de los intereses a favor del contribuyente en las distintas categorías de renta de la normativa del IRPF
 - 4.2. El procedimiento para la devolución de ingresos indebidos
 - 4.4. La calificación en el IRPF de los intereses de demora «indemnizatorios» procedentes las devoluciones tributarias según la doctrina de la Dirección General de Tributos
 - 4.5. Intereses moratorios e indemnizatorios exentos y no sujetos
5. La dispar jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la tributación (o no) de los intereses de demora pasivos: de supuesto de no sujeción a ganancia patrimonial
6. El problema creado por el cambio jurisprudencial
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Planteamiento

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 12 de enero de 2023¹ ha cambiado radicalmente la doctrina sentada por el mismo Tribunal Supremo poco más de dos años antes, concretamente en la Sentencia de 3 de enero de 2020², sobre la tributación de los intereses de demora cuando estos son percibidos por el contribuyente. En efecto, mientras que en el primer pronunciamiento se estableció la doctrina de que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos constituían un supuesto de no sujeción en el IRPF, es decir, algo ajeno o extraño al presupuesto de hecho del tributo, la sentencia de 2023 cambia las tornas y, sin reconocer ni justificar error en su anterior doctrina, como sería de esperar, considera estos intereses ganancia patrimonial plenamente sujeta, que, además, debe tributar en la base imponible general del IRPF. El desasosiego³ que este cambio inopinado de la doctrina del TS sobre la tributación de los intereses de demora favorables al contribuyente ha producido en los operadores jurídicos ha sido mayúsculo y la sensación de inseguridad jurídica, que los ha invadido, aún mayor, ya que ha sido traída por un instrumento —el nuevo recurso de casación de la LO 7/2015⁴— que precisamente vino al mundo jurídico con la intención de evitarla.

Es evidente que, en ninguna rama del Derecho, y nos atreveríamos a decir que en Derecho Tributario aún menos, puede dar igual, como dice el acervo popular, Juana que su hermana. Una realidad fáctica no puede quedar fuera del hecho imponible de un impuesto, y, sin mediar cambio legislativo, integrarse por arte de interpretación jurídica, para más INRI del mismo autor, en una de las categorías que conforman el presupuesto de hecho de ese impuesto; siendo como es el IRPF un impuesto analítico, que grava la renta obtenida por las personas físicas, pero que no llega a definir lo que entiende por «renta», más allá de encuadrar dentro de la misma a una serie de categorías de percepciones, sean estas reales o presuntas⁵. La Ley debe definir claramente el presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para lo

1 STS 24/2023, Sala de lo Contencioso, Sec., 2, de 12 de enero de 2023, Rec. 2059/2020, ECLI:ES:TS:2023:121.

2 STS 1651/2020, Sala de lo Contencioso, Sec., 2, de 3 de diciembre de 2020, Rec. 7763/2019, ECLI:ES:TS:2020:4027.

3 DURAN LUCAS, M. (16 de febrero 2023) Tributación de los intereses de demora en el IRPF: ¿cómo actuar después de la doctrina sentada por la STS de 12-1-2023. *Blog Taxlandia*, <https://www.politica-fiscal.es/>

4 El Boletín Oficial del Estado de 22 de julio de 2015 publicó la Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio, por la que se modificaba la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. La Disposición final tercera de dicha Ley Orgánica 7/2015 dio nueva redacción a los artículos 86, 87, 88, 89, 91, 92 y 93 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, regulando un nuevo recurso de casación, que entraría en vigor, tras un año de *vacatio legis*, el 22 de julio de 2016. El objetivo principal de esta reforma, fue crear un nuevo recurso de casación, que dejaba de estar enfocado a satisfacer los intereses de las partes y que, basado en el «interés casacional objetivo», con independencia de la cuantía del procedimiento, debería servir para facilitar la formación de jurisprudencia aplicable en todo el territorio nacional, constituyéndose así en instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación del Derecho.

5 En el IRPF, los distintos tipos de renta reciben un distinto tratamiento, lo que no ocurre en otros impuestos como el Impuesto sobre Sociedades, que es en ese sentido un impuesto sintético. Por ello, la Ley del IRPF (LIRPF) no contiene una definición del concepto de renta. El art. 2 LIRPF señala que

sucesivo LGT), que no es susceptible de interpretación analógica para extenderlo más allá de los estrictos términos definidos por la norma (art. 14 LGT). Por consiguiente, una percepción atribuida a una persona física no puede estar sujeta y no estarlo, según se mire o interprete.

Este problema nos ha motivado para acometer este estudio, que no se va a limitar a comentar la jurisprudencia antes citada, aunque obviamente será obligatorio de alguna manera hacerlo. Queremos descender al concepto y naturaleza jurídica de los intereses moratorios que puede percibir un contribuyente, pues no existe, en nuestra opinión, una única categoría y tampoco, como veremos, un posible tratamiento único en la normativa del IRPF⁶.

2. Concepto de interés moratorio

Estamos utilizando en este trabajo el término «intereses moratorios», en plural porque, como acertadamente ya pusiera de manifiesto GONZÁLEZ GARCÍA, en un estudio jurisprudencial sobre los intereses moratorios a favor de la Hacienda Pública, publicado a finales de los años noventa del pasado siglo, son varios los sentidos que en nuestra legislación acoge esta expresión⁷. Debemos advertir que no vamos a estudiar aquí los intereses de demora cuando han sido abonados por el contribuyente, como obligación tributaria accesoria (art. 25 LGT). Existe abundantísima bibliografía que les ha prestado especial atención⁸. Nos centraremos en aquellos supuestos en los que la Administración debe abonar intereses de demora al contribuyente. Los sujetos de este estudio van a ser siempre los mismos: el deudor, obligado a un deber jurídico de pago de intereses, será la Administración tributaria; y, por otra parte, el acreedor,

el hecho imponible del impuesto está constituido por la obtención de la renta por el contribuyente, entendida «...como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador». Se formula, como ha dicho NOCETE CORREA «un concepto extensivo en el que, en principio, se incluiría cualquier percepción de bienes o derechos de contenido económico por parte del contribuyente, que resulta reforzado por el carácter residual que se concede a la figura de las ganancias patrimoniales (en la que se pueden incluir todas aquellas percepciones de renta que no puedan ser encuadradas bajo ninguna de las categorías de rendimientos legalmente establecidas) y por la consideración como riqueza susceptible de quedar sometida a gravamen de toda la renta obtenida por el contribuyente, con independencia del lugar en el que la misma se hubiera generado y de la residencia del pagador de la misma (tributación de la renta mundial)». NOCETE CORREA, F. J. (2021), en AAVV, ALONSO GONZÁLEZ, L.M., COLLADO YURRITA, M.A. Y MORENO GONZÁLEZ, S., Directores, *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, p. 57. Atelier.

6 No estudiaremos en este trabajo la tributación de los intereses de demora percibidos por el contribuyente en el Impuesto sobre Sociedades, si bien tiene poca discusión los mismos constituyen un ingreso contable y, por tanto, un ingreso fiscal. Es lo que puede deducirse, interpretado *contrario sensu*, de lo resuelto por la STS de 8 de febrero de 2021, Rec. 3071/2019, ECLI:ES:TS:2021:433, que estableció que «los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho.»

7 Véase GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1998), Los Intereses Moratorios a Favor de la Hacienda, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* (10), 15.

8 Véanse, por ejemplo, además de la obra citada en la nota anterior, FALCÓN Y TELLA, R. (1995), Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras? *Quincena Fiscal* (21); CUESTA CABOT, G. (2015). ¿Son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora liquidados por la inspección? Comentarios a la luz de la reciente resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015

será el contribuyente –entendido en sentido amplio– como titular de un derecho subjetivo de crédito.

Entre los sentidos que en la normativa vigente puede encontrar el concepto «intereses moratorios», podemos encontrar los siguientes:

- a) El interés legal o convenido del art. 1108 del Código civil (Cc) previsto para obligaciones dinerarias cuando el deudor incurriese en mora.
- b) El interés financiero o legal del dinero fijado en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (art. 17 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en adelante LGP).
- c) El interés de demora tributario ordinario, entendiendo por tal el interés legal del dinero incrementado en un 25 % (art. 26.5 LGT).
- d) El interés de demora tributario especial, fijado anualmente por la Ley de Presupuestos (art. 26.5 LGT).
- e) El interés de demora tributario fijado por referencia al interés legal del dinero previsto para los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución (art. 26.5, párrafo segundo LGT)
- f) El interés de demora no tributario establecido para los casos en los que la Administración no pagase al acreedor de la Hacienda Pública estatal dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, que consistirá en el interés señalado en el art. 17 apartado 2 LGP. En materia tributaria, de contratación administrativa y de expropiación forzosa se aplica lo dispuesto en su legislación específica (art. 24 LGP).
- g) El interés de demora aplicable a las devoluciones de ingresos indebidos no tributarias, que consistirá en el interés legal del dinero fijado en la Ley de Presupuestos vigente en cada periodo desde la fecha del ingreso indebido (art. 81 LGP).

La LGT vigente, a diferencia de su antecesora de 1963, contiene una definición del interés de demora en su art. 26.1 conceptuándolo como «una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de los casos pre-

y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Carta Tributaria* (3); IBÁÑEZ GARCÍA, I. (1999) ¿Son deducibles los intereses de demora tributarios? Crítica a la STS 24 de octubre de 1998, *Quincena Fiscal* (14); LUCAS DURÁN, M. (2016) ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora? Análisis de la RTEAC de 7 de mayo de 2015, R.G 1967/2012. *Revista de Contabilidad y Tributación* (396), 145-164; MARTINEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. (2016) Los intereses de demora como gasto fiscalmente deducible. *Quincena Fiscal* (19), 91-96; MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (2010) Nueva visita al interés de demora tributario: un estudio de la doctrina jurisprudencial, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* (20, año XXVI), 11-72.

vistos en la normativa tributaria»⁹. Tras definirlo, la LGT se cuida de indicar que «(l)a exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado». Con ello, la norma tributaria, entendemos, da cumplimiento a la excepción legal que debe concurrir a fin de que no sea necesaria la intimación al acreedor para que concurra la mora, presupuesto necesario del devengo de intereses en el Derecho común, a tenor del art. 1.100 del Código civil¹⁰. En el ámbito del Derecho administrativo y, por tanto, del Derecho tributario, es de aplicación lo establecido en el Derecho común con relación a las fuentes de las obligaciones. El artículo 1.089 Cc establece que «las obligaciones nacen de la ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia». Sin embargo, en Derecho tributario no se infiere el elemento subjetivo de la culpabilidad que debe concurrir, como alternativa a la morosidad, para quedar sujeto a indemnización de daños y perjuicios causados en el cumplimiento de obligaciones (véase art. 1.101 del Cc). Tampoco variará el interés de demora tributario en función del grado de culpabilidad del deudor.¹¹

Seguidamente, el art. 26.2 LGT regula una serie de supuestos que dan lugar a la exigencia de intereses de demora por la Administración tributaria.

Pero el interés de demora es también un derecho expreso de los contribuyentes¹², ya que el art. 34.1 de la LGT –heredero directo del art. 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes– así lo recoge en su letra b) en los casos en que sea acreedor de devoluciones tributarias, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. Para este supuesto, la norma tributaria no contiene una definición distinta del interés de demora a favor del contribuyente, por lo que debemos estar a la definición del art. 26.1 LGT. Se trata, por tanto, de una «prestación accesorio» que se establece en favor del contribuyente, un concepto de naturaleza tributaria que se devuelve, lo que, a nuestro juicio, no puede perderse de vista cuando analicemos su singular tributación.

9 En contra, señala BANACLOCHE PALAO que la LGT no contiene una definición del interés de demora tributario, indicando que el art. 26.1 de la LGT lo «regula» y remitiéndose para su definición al *Diccionario panhispánico del español jurídico* de la RAE. Véase BANACLOCHE PALAO, C. (2023) A vueltas con la tributación de los intereses de demora tributarios. *Revista de Contabilidad y Tributación* (482), 131. Sin embargo, la definición efectuada por la RAE es sustancialmente idéntica a la ofrecida por el párrafo 1 del art. 26 LGT: «Fin. Prestación accesorio a la obligación tributaria principal de pagar la deuda, por lo cual forma parte de la misma, y que se exige como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo, sin requerir para su exigencia la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.» (Disponible online, fecha de la consulta 30/06/2023).

10 Art. 1.100 Cc: «Incurren en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación. No será, sin embargo, necesaria la intimación del acreedor para que la mora exista: 1.º Cuando la obligación o la ley lo declaren así expresamente.» Si bien esto no constituye una «diferencia» del Derecho tributario respecto al Derecho civil, ya que la excepción como hemos visto está prevista en el derecho común, si es cierto, y estamos de acuerdo en ello con CHICO DE LA CÁMARA, que el interés de demora tributario se devenga de forma automática cuando concurren los presupuestos que lo habilitan. CHICO DE LA CÁMARA, P. (2004), en AA VV, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, (p. 93). Centro de Estudios Financieros.

11 Ibidem.

12 CODINA GARÍA-ANDRADE, X. (2013), *Los intereses de demora y la Administración* (p. 92). Tirant lo Blanch.

Los tipos de interés moratorio que hemos calificado de «tributarios» se aplican, pues, tanto en aquellos supuestos en los que es el contribuyente quien incurre en mora —al realizar un pago fuera de plazo, la presentación extemporánea de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar, cuando haya cobrado una devolución improcedente y deba restituirla, o cuando, tras una comprobación tributaria, le sea practicada una liquidación—, como en aquellos supuestos en que es la Administración quien se retrasa al superar el plazo establecido en la normativa de cada tributo para efectuar las devoluciones que se deriven de la misma (arts. 31.2, 125 y 126 LGT), o en los casos en los que se haya producido un ingreso indebido de naturaleza tributaria (art. 32 y 221 LGT). Pues bien, es esta segunda categoría, que engloba a su vez devoluciones de distinta naturaleza, que hace referencia a lo que podemos llamar intereses de demora «pasivos»¹³, la que nos interesa en este trabajo.

La Administración tributaria, y no sólo los obligados tributarios, está también sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico, que son las establecidas en el art. 30.1 de la LGT, entre las que se encuentra la obligación de satisfacer, en determinados supuestos, intereses de demora. Esta obligación tiene su contrapartida en el correspondiente derecho de los obligados tributarios a percibir intereses moratorios pasivos, consagrado por el art. 34.1.b) de la LGT, que se extiende tanto a los supuestos de devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo, de acuerdo con la misma, como en los casos de devoluciones de ingresos indebidos. El abono de estos intereses debe producirse de forma automática, sin necesidad de requerimiento del obligado tributario. Resumiendo, los supuestos en los que pueden generarse intereses moratorios pasivos son:

- a) Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo cuando, transcurrido el plazo fijado por la citada normativa y, en todo caso, el plazo de seis meses, no se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria¹⁴. El interés de demora se devengará, en este caso, desde la finalización del plazo establecido para la devolución hasta la fecha en que se ordene su pago (arts. 31.2, 125.1 y 126.2 LGT)¹⁵.

13 En palabras de MERINO JARA, I. para referirse a los que acompañan a la devolución de ingresos indebidos, en contraposición a los que llama intereses de demora «activos», entendiéndolo por tales los que debe abonar el contribuyente (art. 26 LGT) que forman parte de la deuda tributaria (art. 58 LGT). Voto particular de la STS de 3 de diciembre de 2020, Rec. 7763/2019, ECLI:ES:TS:2020:4027. Por tanto, aquí utilizaremos esta expresión para diferenciarlos de los que constituyen obligación tributaria especial conforme a los arts. 25 y 26 LGT.

14 Respecto al IVA, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que, aunque el art. 183 de la Directiva sobre el IVA no establece una obligación de abonar intereses por el excedente del IVA que ha de devolverse ni precisa el momento a partir del cual se devengan tales intereses, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas generadas debido a la devolución de un excedente del IVA sean compensadas mediante el pago de intereses de demora. No obstante, según el TJUE, la obligación de abonar tales intereses solamente existirá cuando la devolución del excedente de IVA no se produzca en un plazo razonable. Sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 40.

15 En caso de que el importe de la devolución sea objeto de compensación, el interés de demora a favor del obligado tributario se devengará hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación (art. 132.2 RD 065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba

En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el art. 31 de la LGT para devolver se contará lógicamente a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea (art. 125.2 LGT).

El procedimiento de devolución, en estos casos, puede terminar por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Esta circunstancia no afecta a la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución en los términos del art. 31 de la LGT que, en su caso, pueda resultar del procedimiento de comprobación tramitado (art. 127 LGT).

A efectos del cálculo de los intereses, el último párrafo del art. 31.2 de la LGT indica que no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración y, concretamente cuando se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, no se computarán los días a los que se refiere el número 4 del art. 150 de la LGT –los 60 días naturales de suspensión de actuaciones que el obligado tributario tiene derecho a solicitar–, ni los periodos de extensión a los que se refiere el ordinal 5 de dicho precepto para los supuestos de aportación tardía de documentación.

- b) Devoluciones derivadas de la normativa del tributo acordadas por la Administración como consecuencia de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. En estos casos, si hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora sobre el importe de la devolución que proceda. El plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa (art.120.3 LGT, modificado por Ley 13/2023, y art. 128.2 RGGIT).
- c) Supuestos de devolución de ingresos indebidos. Conviene dejar claro que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos procede, a tenor de lo dispuesto en el art. 221.1 de la LGT, en aquellos supuestos que verdaderamente consisten en «ingresos indebidos» por contraposición a las devoluciones originadas por la normativa de cada tributo, a las que se aplicará su normativa específica y el régimen de intereses moratorios que hemos comentado (vid. arts. 131 y 132 RGIIT)¹⁶.

el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en adelante RGGIT.

16 Señala el art. 221.1 LGT que el procedimiento se iniciará, de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones prescritas. En ningún caso, se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el art. 252 LGT (exoneración de delito contra la Hacienda Pública).
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Con la devolución de ingresos indebidos, la Administración debe abonar el interés de demora, que se devengará desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. En el cálculo de los intereses, no computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración (art. 32.2 y 221.5 LGT y art. 16 RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa).

El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse, además de en el procedimiento establecido para el reconocimiento de dicho derecho, regulado en el art. 221.1 de la LGT, en los siguientes procedimientos¹⁷:

- a. En un procedimiento especial de revisión.
- b. En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa, o en virtud de una resolución judicial firme.
- c. En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- d. En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados, regulado en los artículos 126 a 129 del RGGIAT, cuando resulte una devolución no derivada de la normativa del tributo.
- e. Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

Sirva este apretado resumen de las posibilidades que tiene un obligado tributario de percibir intereses moratorios pasivos para poner de manifiesto que, tanto los supuestos previstos por la normativa tributaria como generadores de esta obligación económica de la Administración, como los procedimientos en los que pueden devengarse los intereses son distintos y, en nuestra opinión, lo adelantamos ya, originan que una misma figura pueda presentar diferencias en cuanto a su naturaleza jurídica¹⁸, por tanto, en cuanto a su tributación en el IRPF.

3. Naturaleza jurídica de los intereses moratorios

La jurisprudencia, como reconoció la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020, dando la razón en ello al Abogado del Estado, se ha venido pronunciando por la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, tanto si los paga

¹⁷ Véase MENENDEZ MORENO, A. (2018). *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra* (p. 314). Civitas –Thomson Reuters.

¹⁸ Como bien se ha señalado, un tema complejo como el de los intereses generados por una deuda dineraria, hace necesario ahondar en la raíz iusprivatista de los conceptos. Precisamente, uno de los riesgos que existen cuando se analizan términos tan corrientes como deuda o interés, consiste en dar por sentado su significado y alcance, ya que ello puede generar obstáculos a la hora de comprender la problemática que encierra el análisis de la cuestión. CODINA GARCÍA-ANDRADE, X. (2013). Op. cit. p. 14.

el contribuyente como si los abona la Administración¹⁹. En esto, la Sentencia de 12 de enero de 2023, pese a fijar nuevo criterio sobre la tributación de los intereses moratorios pasivos diametralmente opuesto al establecido por la anterior resolución, no discrepa en modo alguno de su precedente:

«Los intereses de demora que nos interesan (los abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de una declaración judicial), tienen carácter indemnizatorio, puesto que tienen por objeto resarcir al acreedor (en este caso, los contribuyentes) por los daños y perjuicios derivados de haber tenido que realizar un ingreso que los tribunales han declarado indebido.» (FJ 3 de la STS 121/2023).

Sabido esto, cabría preguntarse ¿es el retraso en el pago la razón jurídica que justifica en todos los casos el abono de intereses de demora al contribuyente? A nuestro juicio, resulta evidente que no lo es. Compartimos la opinión de CALVO VÉRGEZ en cuanto a que la compensación realmente resarce al obligado tributario que ha realizado el ingreso, debido o indebido pero que debe devolverse, de la «falta de disponibilidad del dinero» puesto en exceso o indebidamente en manos de la Administración Tributaria²⁰. Esto supone reconocerles naturaleza indemnizatoria, pero no motivada por ningún retraso en el pago, cual parecería consustancial a todo interés moratorio²¹. No, al menos, en todos los casos. Tampoco es necesario que concurra, a la hora de su exigibilidad, ningún grado de culpa o negligencia²².

Lo que se compensa con ellos es, en definitiva, la indisponibilidad del efectivo indebidamente pagado y percibido por la Administración. En ese sentido,

19 Por ejemplo, citaba el Abogado de Estado la Sentencia del TS de 5-7-2016, Rec. 2304/2015, ECLI:ES:TS:2015:5856, que declaró que: «Los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de rescimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas» y, más adelante, refiriéndose en concreto a los intereses de demora que ha de pagar la Administración en casos de devolución de ingresos indebidos, la misma Sentencia, precisó que: «los intereses de demora de los ingresos indebidos tienen, como dijimos antes, una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria». Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020, FJ 2.

20 CALVO VÉRGEZ, J. (2022). El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (472), 9.

21 Art. 1100 del Cc.

22 La polémica sobre la naturaleza sancionadora de los intereses de demora surgió a partir de la reforma parcial de la Ley General Tributaria de 1963 operada por el artículo único de la Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE de 22/07/1995), que modificó el artículo 58. Dos, apartado c) que, hasta ese momento, asimilaba el interés de demora al interés legal del dinero, por lo que todos los deudores (incluida la Hacienda Pública) pagaban el mismo tipo de interés. A partir de la entrada en vigor de la norma reformada, se estableció que el interés de demora sería el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. Con ello, se diferenciaba del interés legal, que abonaría la Administración cuando procedía una devolución, y se incrementaba su cuantía cuando el acreedor era la misma Administración tributaria. Tras la reforma, resultaba ya difícil mantener la doctrina que, en base al art. 1108 Cc, se había pronunciado por el carácter indemnizatorio de los intereses de demora, pues, aunque nominalmente lo fueran, al romper la tradicional equiparación se planteó la naturaleza sancionatoria de estos intereses incrementados. Incluso hubo de pronunciarse el Tribunal Constitucional en dos ocasiones, tras cuestiones de inconstitucionalidad promovidas por Autos del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 2 de mayo y 20 de septiembre de

acudiendo a una categoría de intereses acuñada en la doctrina civilista²³ y a la que también los ha referido en alguna ocasión el Tribunal Supremo²⁴, se les ha denominado «intereses correspectivos compensatorios»²⁵, si bien, los intereses correspectivos y los compensatorios son en puridad categorías distintas que fueron acuñadas por la doctrina italiana, y que han sido recogidas, aunque hay

1988, a los que respondió declarando la constitucionalidad de la norma la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) de 26 de abril de 1990 y Auto de la Audiencia Provincial de Navarra 2747/1990, al que asimismo respondió negativamente la STC de 22 de junio de 1993. En dichas cuestiones de inconstitucionalidad se planteaba que la nueva regulación era contraria al principio de igualdad de las partes dentro de la relación jurídica tributaria y, además, se planteaba que ese incremento injustificado de los intereses moratorios adulteraba la naturaleza indemnizatoria de los intereses, transformándola en una sanción que tendría que someterse a las previsiones del art. 25 CE. Sin ánimo de abundar en el tema pues entendemos que actualmente la cuestión está superada en la LGT 2003, dado que se equiparan totalmente los intereses pasivos con aquellos que debe abonar el contribuyente, sí diremos que el Tribunal Constitucional en la primera de las resoluciones citadas se pronunció a favor de la constitucionalidad de la norma argumentando que no existe discriminación entre el contribuyente deudor y la administración pública toda vez que son situaciones no homogéneas. Señalaba el Tribunal Constitucional que el acreedor público no es un acreedor común, sino que en virtud de las potestades que tiene conferidas hoy y de los deberes que se imponen al contribuyente por el artículo 31 CE aquel se encuentra en una situación de supremacía (*potentior persona*), no equiparable a la posición del deudor ordinario. Ponía el énfasis el TC en la importancia del cumplimiento puntual de las obligaciones y el daño que podría suponer un incumplimiento masivo para los intereses generales. Finalmente, señalaba el TC que la función que cumplen los intereses en uno y otro caso es distinta, pues en el caso de la Administración tributaria deudora, se trata de un mero resarcimiento, en cambio cuando es el contribuyente quien debe, a la finalidad de mero resarcimiento hay que añadir la necesidad de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias (...) ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse». Véase GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1998), 33-41. De la superación de esta polémica, es muestra que la propia DGT haya resuelto con meridiana claridad que de hecho, «de atribuirle al interés de demora tributario una condición distinta de la prevista para el interés de demora derivado de otro tipo de deudas como consecuencia de que aquel derivara de una infracción de la ley, el primero se vería directamente afectado por el principio general de «non bis in idem», pudiendo llegarse a la conclusión de que, en caso de concurrencia del interés de demora con una sanción tributaria, se estaría aplicando una doble sanción a una única conducta, la primera a través de la sanción propiamente dicha, y la segunda a través de la no deducibilidad del interés de demora, interés que, en caso de no proceder de una deuda tributaria, sí sería deducible, lo que contravendría el principio señalado.» Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, Boletín Oficial del Estado, 6 de abril de 2016, núm. 83, pp. 24006-24012.

23 En la doctrina civilista suele invocarse comúnmente el adjetivo «correspectivo» para indicar la «onerosidad» de la deuda de intereses y ajustarla al engranaje causal de la equivalencia de prestaciones, cual sucede efectivamente en la actual regulación de la LGT de los intereses de demora pasivos. Véase DORAL GARCÍA DE PAZOS, J.A. y MARTINEZ PARDO, M. (1980). Nuevas orientaciones sobre la obligación de pago de intereses, *Anuario de Derecho civil* (Vol. 33, núm. 3), 531. El interés objeto de la prestación accesoria, como beneficio o fruto civil, es correspectivo de la ventaja que le supone dilatar la restitución de la cantidad debida. *Ibidem*, p. 534.

24 «...en relación con las deudas tributarias (...) no se está ante la presencia de unos puros «intereses moratorios», que tienen su fundamento en el resarcimiento del daño causado por el deudor —en este caso, por la Administración— a su acreedor como consecuencia del retraso, culposo o no, en la entrega de la cantidad debida, una vez reclamada la satisfacción de la misma, (...), sino de unos «intereses correspectivos compensatorios», que tienen la función de restablecer el desequilibrio producido en el patrimonio del deudor como consecuencia de la indisponibilidad de una suma de dinero durante el tiempo en que la misma se encuentra en poder del acreedor (intereses, éstos últimos, que, a partir del día de la mora, se convierten en moratorios, sin acumularse a los mismos).» STS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, de 30 de junio de 2006, Rec. 5690/2002, ECLI:ES:TS:2006:4706, FJ 5.

25 En este sentido, aunque sin citar fuentes, CALVO VÉRGEZ, J. (2022), p. 9, si bien no añade este autor el adjetivo «compensatorios», como hizo la sentencia citada en la nota anterior. Cabe, no

que reconocer que con escaso desarrollo, por la doctrina civilista patria²⁶. Los intereses correspectivos tienen su razón de ser en la productividad natural de frutos civiles que posee cualquier crédito líquido y exigible, prescindiendo de la idea de culpa. Se fundamentan, como ha dicho ORDÁS ALONSO, en que «el acreedor no habría mantenido inmovilizado su capital si se le hubiera restituido a tiempo»²⁷. En ese sentido, los intereses correspectivos son incompatibles con los intereses moratorios y sólo a partir del día de la mora se transforman en moratorios²⁸. Sin embargo, los intereses compensatorios tienen la misión de compensar el beneficio que reporta al deudor la posesión de una cosa fructífera, respondiendo a la idea de reequilibrio de las obligaciones recíprocas²⁹. Un claro ejemplo de estos últimos podemos verlo en el art. 502 del Código civil, que faculta al nudo propietario a exigir al usufructuario el interés legal de las cantidades invertidas en reparaciones extraordinarias de la cosa usufructuada, mientras dure el usufructo.

En nuestra opinión, en base a la necesaria permeabilidad de estas categorías del Derecho Civil en el Derecho tributario, debe distinguirse entre intereses de demora conectados a devoluciones propias de la normativa del tributo, de los intereses asociados a devoluciones de ingresos indebidos cuando estos merecen calificarse de intereses correspectivos. La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2015³⁰, puso de relieve que, en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, donde los ingresos del contribuyente son «debidos», los intereses tienen por objeto indemnizar el retraso o la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación *ex lege* de devolver en plazo, una vez presentada la oportuna declaración³¹. Pueden, por tanto, encuadrarse en la categoría de intereses moratorios acuñada por la doctrina civilista, ya que tienen como función resarcir al acreedor por el cumplimiento tardío de una obli-

hizo la sentencia citada en la nota anterior. Cabe, no--> obstante, la posibilidad de distinguir entre intereses correspectivos e intereses compensatorios, como categorías distintas. Estos últimos serían aquellos que se devengan sobre el precio de una cosa vendida y entregada al comprador que produce frutos y otros provechos, aunque el precio todavía no se haya pagado. Su finalidad sería compensar al vendedor de la falta de goce de la cosa antes de recibir el precio. Véase SARTORIO ALBALAT, S. (1999). *Ley General Tributaria e interés de demora* (pp. 61-64). Marcial Pons.

26 Véase ORDÁS ALONSO, M. (2004). *El interés de demora*. (pp. 20-26). Aranzadi.

27 ORDÁS ALONSO, M. (2004), 21.

28 Ibidem, p. 22.

29 Ibidem, p. 23.

30 STS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, de 5 de julio de 2015, Rec. 2304/2015, ECLI:ES:TS:2015:5856.

31 Por eso cobra sentido la prevención contenida en el art. 39.3 de la LIS para las devoluciones derivadas de la deducción prevista en el art 36.2 de la LIS (Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales), cuando establece que en el caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de la deducción, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto. Este abono, continua el precepto «se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31» (el subrayado es nuestro). En estos casos, la deducción aun no existiendo cuota a ingresar, se «monetiza» produciéndose su abono a través de la declaración del impuesto. Es decir, no se devuelven ingresos debidos del contribuyente adelantados de acuerdo con la normativa del tributo (retenciones o ingresos a cuenta), sino que lo que se devuelve, en este caso, es la propia deducción generada sobre una base constituida por gastos relacionados con producciones cinematográficas extranjeras realizados en el territorio español, que no puede compensarse con la cuota impositiva. Resulta lógico que, en caso de no producirse la devolución en el plazo

gación pecuniaria³², en nuestro caso, por la Administración Tributaria. Sin embargo, los intereses de demora derivados de ingresos indebidos, a tenor de la resolución citada, tienen una naturaleza «marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria»³³. En el primer caso, podríamos hablar, en nuestra opinión, de intereses moratorios, mientras que en el segundo estaríamos ante intereses corresponsivos.

Por su parte, interpretando la doctrina civilista en la contestación a algunas consultas la propia Dirección General de Tributos (para lo sucesivo, DGT), desde el punto de vista de su naturaleza jurídica final, ha distinguido entre intereses indemnizatorios y remuneratorios o financieros³⁴. Ciertamente son categorías bien distintas que deben recibir un distinto tratamiento en la imposición personal directa. Esto es así porque los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes³⁵. De otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento.³⁶ El hecho de que quien haya de satisfacer esos intereses sea la Administración tributaria, nuestro juicio, no altera para nada el panorama que trazan estas categorías del Derecho Civil, pero a nuestro juicio, los supuestos de intereses corresponsivos no se encuadran en ninguna de las dos categorías. Dicho de otro modo, las consecuencias jurídicas del encuadramiento concreto de los intereses en una u otras categorías no debería ser indiferente y de hecho no lo es desde el punto de vista de su tributación por IRPF. Nos ocuparemos de ello seguidamente.

de 6 meses, que marca el art. 31.2 LGT en ausencia de regulación específica para el Impuesto sobre sociedades, la ley establezca que no se devolverá el interés de demora previsto en dicho precepto. Con todo, a nuestro juicio, la deficiente regulación de este supuesto de devolución no debería llevar a entender que la Administración puede retrasar *sine die* la obligación de devolver en este caso. Dado que incurriría indudablemente en mora, entendemos que el retraso debería devengar el interés legal.

32 ORDÁS ALONSO (2004, 17).

33 STS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, de 5 de julio de 2015, Rec. 2304/2015, citada, FJ 3.

34 DGT V0112-10, V0199-19, V0180-20.

35 La STS 3195/1992 de 13 de abril de 1992, Sala de lo Civil, Sec. 1, ECLI:ES:TS:1992:3195, es sumamente ilustrativa al respecto cuando declara que «se parte de la confusión entre los intereses remuneratorios pactados entre las partes en virtud del aplazamiento del pago y que tienen un carácter retributivo, con los intereses moratorios, a los que se refiere el artículo 1.108 del Código Civil, que tienen carácter indemnizatorio por el incumplimiento contractual (...)»

36 STS 1465/1991 de 12 de marzo de 1991, Sala de lo Civil, Sec. 1, ECLI:ES:TS:1991:1465 y DGT V0112-10.

4. La tributación de los intereses percibidos por el contribuyente en la normativa del IRPF

4.1. Encuadramiento de los intereses a favor del contribuyente en las distintas categorías de renta de la normativa del IRPF

El art. 2 de la LIRPF señala que el objeto del impuesto, que va a delimitar su hecho imponible, es la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador³⁷. Además, el art. 6 de la LIRPF al regular el hecho imponible, lo refiere a la obtención de la renta por el contribuyente, pero no define que es lo que debe entenderse por renta más que de forma analítica, como había anticipado el citado art. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley. Cualquiera que sea el tipo de intereses que perciba un contribuyente, de encontrarse estos sujetos y no exentos, debe poder encuadrarse en una de esas categorías, que se integrarán en la base imponible una vez deducidos los gastos admitidos legalmente, sin que exista tampoco un concepto único de gasto, estableciéndose una regulación distinta de la determinación de los rendimientos netos para cada categoría de renta.

En nuestra opinión, que compartimos con BANACLOCHE PALAO, examinadas todas esas categorías de renta, los intereses moratorios pasivos solo cabe encuadrarlos, si es que se consideran sujetos y no exentos, o no sujetos, o bien como rendimiento de capital mobiliario, cual es consustancial a los intereses en general (art. 25.2 LIRPF), o bien, si lo que prima es su carácter indemnizatorio, deberían calificarse como variación patrimonial (art. 33 y ss. LIRPF)³⁸.

El art. 25.2 de la LIRPF considera rendimientos íntegros del capital mobiliario a los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, señalando que tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Cabría preguntarse si tienen cabida en esta categoría los intereses de demora pasivos, pues, de alguna manera, en los supuestos de devolución de ingresos indebidos se produce la cesión a un tercero (la Administración) de un capital que debe restituirse junto con un «rendimiento»

³⁷ El carácter omnicomprendivo de la renta a que se refiere este precepto es indudable, como ha puesto de relieve la doctrina. Véase BANACLOCHE PALAO, C. (2023). A vueltas con la tributación de los intereses de demora tributarios. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 482, p. 121 y 129.

³⁸ Ibidem, p. 129.

en forma de intereses de demora. Sin embargo, tanto la DGT³⁹ como un sector de la jurisprudencia⁴⁰ han venido descartando esta posibilidad en base al carácter indemnizatorio de los intereses de demora pasivos.

No obstante, a nuestro modo de ver, la solución a esta cuestión no parece ser tan sencilla, pues una devolución tributaria que origine el abono al contribuyente de intereses puede obedecer a diferentes causas. En algunos casos, la devolución es consustancial al mecanismo normal de aplicación de determinados impuestos⁴¹. Sin embargo, en otras ocasiones, la devolución trae su causa de lo que cabe calificar como una «anomalía» en el procedimiento de aplicación de los tributos, que incide, a veces, particularmente en la fase de recaudación⁴². Podríamos hablar en ese sentido de verdaderos ingresos indebidos por contraposición a los anteriores, derivados de la normativa de aplicación de los tributos⁴³ en los que, a veces, está presente un ingreso «debido» (pagos a cuenta, retenciones, o ingresos a cuenta) o algún beneficio fiscal («deducciones» por maternidad, por ejemplo, en el IRPF), que originan la devolución. Detengámonos, pues, aunque sea brevemente concepto de ingreso indebido y su procedimiento de devolución.

4.2. El procedimiento para la devolución de ingresos indebidos

En cuanto a la naturaleza y objeto del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en nuestra opinión, no puede perderse de vista lo dispuesto en el art. 1.895 del Código Civil: «Cuando se recibe una cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla».

La devolución de lo indebido es, siguiendo esta línea civilista, un vínculo jurídico que nace entre quien ha pagado indebidamente y quien ha recibido lo indebido, por ministerio de la Ley. La norma no distingue entre error de hecho y de derecho, y es justo que sea así, pues de otro modo se favorecería un enriqueci-

39 DGT V1809-12

40 Véase, por ejemplo, Sentencia TSJ Cataluña de 16 de septiembre de 2019, Rec. 150/2016, ECLI:ES:TSJCAT:2019:9675, que hace suyo el criterio anterior de la DGT en su FJ 6. Este pronunciamiento ha sido precisamente el objeto del recurso de casación en el que se ha dictado la Sentencia del TS de 12 de enero de 2023 ya citada y que será objeto de comentario más adelante, si bien adelantamos que ni se plantea el posible carácter financiero de los intereses de demora que estudia (los derivados de una devolución de ingresos indebidos consecuencia de una declaración judicial; FJ 3, nuevo criterio).

41 PÉREZ ROYO, F. (2004). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (14a edición). Civitas, p. 192. Ciertamente, como señala el autor, estos supuestos de devolución derivados de la normativa de los tributos (IRPF, IVA, IS básicamente) entran dentro de la «fisiología» del modo de aplicación de los mismos.

42 Ibidem.

43 Como ya dijera el Tribunal Supremo, si bien con respecto al régimen de la devolución de ingresos indebidos de la LGT de 1963, «(c)onviene recordar que a diferencia de las devoluciones tributarias strictu sensu, que tienen su origen en el normal desenvolvimiento de la gestión tributaria (v.gr., exceso en un pago a cuenta), las devoluciones de ingresos indebidos, como su propio nombre indica, responden a fenómenos anómalos, que algún autor ha denominado patológicos (duplicidad de pago, error, pago de deudas prescritas, ...)». STS de 17 de marzo de 2001, Rec. 156/2000, ECLI:ES:TS:2001:2148, FJ 2.

miento injusto⁴⁴. Y no está de más señalar que como ha recordado el TS, la más autorizada doctrina había señalado que la *condictio indebiti* exige siempre «un aumento patrimonial que tenga su fundamento en un proyecto jurídico-obligatorio», es decir, en una actividad o comportamiento realizado con la finalidad de ejecutar un plan jurídico-obligatorio⁴⁵, cual es el cumplimiento de las obligaciones tributarias, añadimos nosotros. Ese «aumento patrimonial» de quien recibe lo indebido, a nuestro modo de ver, es algo distinto a lo que técnicamente se considera una ganancia patrimonial en renta, cuyo inevitable reverso sería una pérdida patrimonial en quien realiza el ingreso indebido, tal y como aparecen definidas estas categorías de renta, positiva y negativa, en el art. 33 de la LIRPF. Tampoco el ingreso indebido cabe encuadrarlo en la categoría de pérdida patrimonial.

No estamos de acuerdo, en este sentido, con la siempre muy respetable opinión de SANZ GADEA que sí veía una variación en el patrimonio del contribuyente cuando se le abonaban intereses de demora, pues, éste «sufre una merma como consecuencia del ingreso indebido y dos incrementos, uno como consecuencia de la devolución y otro como consecuencia de la percepción de los intereses tributarios. El saldo de estos movimientos patrimoniales es un aumento de patrimonio igual al importe de los intereses tributarios⁴⁶». En estos casos, el patrimonio del contribuyente, a nuestro modo de ver, no experimenta la necesaria variación en su valor, que exige el art. 33 LIRPF, ya que la alteración que supone el ingreso indebido queda compensada con el crédito automático que nace por imperativo de las normas civiles y tributarias. Cual deba ser la calificación que deba darse en el IRPF a los intereses que sigan a la devolución es cuestión distinta.

En cuanto al procedimiento para la devolución, recordemos que nuestro ordenamiento tributario reguló la devolución de ingresos indebidos en el art. 155 LGT de 1963, dentro de la Sección 1ª del Capítulo VIII, dedicado a los

44 La Sentencia del TS (Sala de lo Civil) de 24 de abril de 2015, Rec. Cas. 1254/2013, ECLI:ES:TS:2015:1933, recordando la doctrina sentada por la Sentencia de la misma Sala de 14 de junio de 2007, Rec. Cas. 1505/2000, ECLI:ES:TS:2007:5023, que a su vez recogía doctrina anterior de la Sala (SSTS 21 de noviembre de 1957 seguida por las de 6 de julio de 1968, 12 de noviembre de 1975, 30 de enero de 1986 y 8 de julio de 1999), señala que «para que nazca la obligación de restituir, se requiere:

- a) un pago efectivo hecho con la intención de extinguir la deuda (*animus solvendi*) o, en general, de cumplir un deber jurídico. La prueba del pago incumbe al que pretende haberlo hecho (artículo 1900 CC),
- b) inexistencia de obligación entre el que paga y el que recibe, y, por consiguiente, falta de causa en el pago, que puede ser indebido subjetivamente, cuando existiendo el vínculo relacione a personas distintas de la que da y de la que recibe el pago, u objetivamente, cuando falta la relación de obligaciones entre solvens y accipiens, bien porque jamás ha existido la obligación o porque aún no ha llegado a constituirse o porque, habiendo existido la deuda, ya esté pagada o extinguida; y,
- c) error por parte del que hizo el pago. El error ha de ser probado, salvo en los casos en que lo presume la ley. Las Sentencias de 24 de abril de 1976 y 26 de marzo de 1986 remarcaban la necesidad de que se dieran los dos elementos básicos: entrega de cosa o cantidad indebida y error en el solvens. La Sentencia de 25 de noviembre de 1989 insistía en la necesidad de una atribución sin causa producida por error.»

45 STS 14 de junio de 2007, Rec. Cas. 1505/2000, ECLI:ES:TS:2007:5023, FJ 2.

46 SANZ GADEA, E. Tributación de los intereses de demora. Análisis de la STS de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 460, p. 163.

«procedimientos especiales de revisión»⁴⁷. La vigente LGT regula el derecho a la devolución en el art. 32 y el procedimiento en el art. 221 (objeto este último de leve modificación técnica por Ley 34/2015) manteniendo la tradicional ubicación.⁴⁸

Son notas características de lo que técnicamente debe considerarse un ingreso indebido, de acuerdo con lo establecido en el art. 32 LGT, las siguientes:

- a) Que se trate de un ingreso de naturaleza tributaria.
- b) Realizado con ocasión del pago de deudas tributarias.
- c) Sin fundamento legal para su percepción.
- d) Que así se declare expresamente por la Administración o en sentencia judicial.

El ingreso indebido, como hemos apuntado, antes deriva siempre de una anomalía en el procedimiento de aplicación de los tributos, muchas veces en la fase de recaudación. Debe, por tanto, distinguirse siempre de las devoluciones derivadas de la normativa de los tributos, en los que es el sistema tributario y las normas del impuesto en cuestión los que conllevan el resultado a devolver.

El art. 221.1 LGT articula un sencillo procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución que puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado, en una serie de supuestos que verdaderamente pueden considerarse «ingresos indebidos», por contraposición a las devoluciones originadas por la normativa de cada tributo, a las que, como venimos diciendo, se aplicará su normativa específica⁴⁹. Estos supuestos son los siguientes:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones prescritas. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el art. 252 LGT (exoneración de delito contra la Hacienda Pública).
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

47 Esto le ha valido justificadas críticas de la doctrina, pues ni se trata realmente de un procedimiento especial de revisión, ni muchas veces es siquiera un remedio procesal autónomo, sino un procedimiento de gestión, de ejecución de acuerdos adoptados en otros procedimientos (sentencias de las salas de lo contencioso-administrativo, resoluciones de los TEAR...).

48 En el actual art. 221 LGT, pueden atisbarse dos procedimientos o fases: a) un procedimiento declarativo, para el reconocimiento del derecho a la devolución y b) un procedimiento de ejecución, por el que se materializará la devolución tanto en los supuestos de previa declaración como en los de ejecución de otros procedimientos. El desarrollo reglamentario se encuentra en los arts. 14 a 20 del RR.

49 Véase arts. 131-132 del RD 1065/2007, de 27 de julio.

En cuanto a los actos firmes, el art. 221.3 LGT indica que aquellos que hubieran originado un ingreso indebido no pueden ser objeto del procedimiento de devolución regulado en dicho precepto, debiendo instarse o promoverse la revisión mediante uno de los procedimientos especiales de revisión de los párrafos a), c) y d) del art. 216 de la LGT (nulidad, revocación o rectificación de errores) o bien mediante recurso extraordinario de revisión del art. 244 LGT ante el TEAC.

Por último, el núm. 4 de la norma establece que cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 120 de la LGT⁵⁰.

El derecho a obtener la devolución puede resultar, pues, no sólo de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o de una devolución derivada de la normativa del tributo, que se articulará a través de un procedimiento de aplicación de los tributos. De un procedimiento de gestión o de inspección puede resultar una devolución en favor del contribuyente, aunque no haya sido pedida inicialmente por éste en su declaración. Esa devolución puede resultar de la propia normativa del tributo y la anomalía en la aplicación del tributo podrá provenir o no de la actuación del contribuyente (pensemos en un cambio de criterio administrativo o de nueva jurisprudencia, que ocasionen una devolución sobrevenida). Otras veces será una anómala aplicación de los tributos por gestión o inspección la que obligará a los tribunales a intervenir a instancia del contribuyente, anulando o rectificando liquidaciones practicadas con devolución al contribuyente de lo que éste se haya visto obligado a pagar. En todos estos supuestos, la administración deberá abonar intereses moratorios pasivos, pero ¿merecen estos intereses el mismo tratamiento tributario con independencia de la actuación o procedimiento en los que se hayan originado? A mi juicio no debería ser así, pero la DGT ha venido manteniendo un criterio único para todos los intereses de demora percibidos por el contribuyente de la Administración tributaria, pues «en el ámbito tributario cumplen una función indemnizatoria, tal y como señala entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998⁵¹.»

Para terminar, señalaremos que la jurisprudencia del TJUE ha señalado un supuesto de devolución en el que no procede que la Administración abone intereses de demora. Se trata del ejercicio defectuoso del derecho a deducción del IVA soportado debido a errores contables del sujeto pasivo, que posteriormente se rectifican, procediendo a presentar declaraciones complementarias:

«A la vista de cuantas consideraciones han quedado expuestas, procede responder a las cuestiones planteadas que el Derecho de la Unión debe interpretar

50 El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, enumera en su art. 15 los siguientes supuestos en que puede reconocerse el derecho a obtener devolución:

a) En el procedimiento establecido para los supuestos del artículo 221.1 de la LGT. Es decir, los casos antes examinados. b) En un procedimiento especial de revisión. c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o de una resolución judicial firmes. d) En un procedimiento de aplicación de los tributos. e) En un procedimiento de rectificación de la autoliquidación. f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

51 Consulta 0213-00 de 11/02/2000.

tarse en el sentido de que no obliga a abonar intereses a un sujeto pasivo a contar desde el pago de un importe de IVA que posteriormente es devuelto por la Administración tributaria, cuando esta devolución es resultado, en parte, de la constatación de que el sujeto pasivo, debido a errores cometidos en su contabilidad, no ejerció plenamente su derecho a la deducción del IVA soportado y pagado en los períodos impositivos en cuestión y, en parte, de una modificación con efectos retroactivos de las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del referido sujeto pasivo si dichas normas se establecen bajo la entera responsabilidad de este último⁵².»

4.4. La calificación en el IRPF de los intereses de demora «indemnizatorios» procedentes las devoluciones tributarias según la doctrina de la Dirección General de Tributos

Como ya apuntamos, la DGT⁵³ parte de la distinción de las categorías civiles de intereses remuneratorios e intereses indemnizatorios para fundamentar su doctrina sobre la tributación de estos en el IRPF. Es criterio reiterado en multitud de consultas, generales y vinculantes, el que se expone seguidamente:

Los intereses remuneratorios se definen como la contraprestación derivada, ya sea de la entrega de un capital que debe ser reembolsado en una fecha futura, o del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o acordado entre las partes. Estos intereses se considerarán, a efectos fiscales, como rendimientos del capital mobiliario, salvo en los casos en que, conforme al artículo 25 LIRPF, deban clasificarse como rendimientos de actividades empresariales o profesionales⁵⁴.

Por otro lado, los intereses indemnizatorios están destinados a compensar al acreedor por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento de una obligación o el retraso en su cumplimiento adecuado. Dichos intereses, debido a su naturaleza indemnizatoria, no pueden ser clasificados como rendimientos del capital mobiliario, situándose así en el ámbito de las ganancias patrimoniales.

Conforme a esta definición y de acuerdo con lo estipulado en el art. 25 LIRPF, los intereses de demora percibidos como resultado de la resolución de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos deben tributar como ganancia patrimonial, dado que implican la incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente, que no se puede calificar como rendimientos de capital mobiliario. Esto genera una ganancia patrimonial, tal y como establece el art. 33.1 de la mencionada ley. Esta ganancia patrimonial, a juicio de la DGT, no se encuentra exonerada por ninguno de los supuestos de exención legalmente establecidos

52 STJUE de 22-02-2024, asunto C-674/22, Gemeente Dinkelland – Ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle.

53 Véase, por ejemplo, la consulta vinculante V3503-19, de 20/12/2019.

54 Art. 25.5 LIRPF: «No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual».

y, al no derivar de una transmisión, debe cuantificarse por el importe de los intereses percibidos (art. 34.1, b) LIRPF).

Una vez calificada como ganancia patrimonial la percepción de estos intereses, el Centro Directivo abordaba su integración en la liquidación del impuesto. Tradicionalmente, bajo la normativa previa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando estos intereses indemnizaban un período superior a un año, la DGT mantenía como criterio interpretativo que su integración debía realizarse en la parte especial de la renta del período impositivo. Sin embargo, tras la eliminación de esta categoría en la Ley 35/2006, y en aras de mantener la continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo, razón que, a nuestro modo de ver, tiene escasa consistencia, la DGT se inclinaba por la inclusión en la renta del ahorro –conforme a lo previsto en el artículo 49.1, b) de la Ley del Impuesto– de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario.

Pues bien, esta era la doctrina de la DGT hasta que la Sentencia la STS 1651/2020 estableció la no sujeción de los intereses de demora pasivos, por lo que la DGT hubo de cambiar radicalmente su doctrina. Y así por ejemplo, en la consulta V1195-22 de 27 de mayo de 2022 referente a un supuesto de devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la estimación de una reclamación económico-administrativa, la DGT concluyó que, pese a que venía manteniendo que los intereses de demora correspondientes a devoluciones de ingresos indebidos realizadas por la AEAT se consideraban ganancia patrimonial a efectos de su tributación en el IRPF, la sentencia 1651/2020, fijó como criterio interpretativo que «los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF». Por tanto, concluyó la DGT que los intereses de demora abonados por la AEAT no tenían que incluirse en la declaración del Impuesto.

Este criterio, como veremos, estuvo vigente hasta que la Sentencia STS 24/2023 volvió las tornas y mantuvo la interpretación en parte coincidente con la tradicionalmente mantenida por la DGT pero con un importante matiz: su destino no debe ser la base imponible del ahorro, sino la base imponible general, lo que supone que pueden tributar, según los casos, al tipo marginal máximo integrado de las escalas general y autonómica. Esta es la razón de que la DGT en la consulta V0238-23, de 13 de febrero de 2023, procedió a retomar la calificación de ganancia patrimonial para los intereses de demora abonados por la Administración Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, eso sí, ahora con destino a la renta general.

Por otro lado, la DGT en numerosas consultas, excepción hecha del paréntesis abierto por la Sentencia 1651/2020, ha mantenido su criterio de manera uniforme y no ha establecido distinciones según los casos entre los intereses de demora cuando son abonados por la Administración: se trata siempre e invariablemente de intereses indemnizatorios y deben tributar como ganancia patrimonial⁵⁵.

55 Así, por ejemplo, ha aplicado este tratamiento en los siguientes casos, que sólo son una pequeña muestra:

- V0304-16, V0645-16, V1562-16, V0824-15: Devolución de importes satisfechos en ejercicios anteriores en pago del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario), incluyendo intereses de demora.

Pero, es más, la DGT ha utilizado este mismo criterio de considerarlos ganancia patrimonial para establecer la tributación de otros tipos de intereses indemnizatorios de naturaleza no tributaria percibidos por el contribuyente⁵⁶.

4.5. Intereses moratorios e indemnizatorios exentos y no sujetos

El art. 7 LIRPF, que contiene la regulación de las rentas exentas, incluye en su párrafo d) las siguientes:

«d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.^a del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.»

Por su parte, el art. 20 de la Ley 50/1992, de Contrato de Seguro (LCS), establece que si el asegurador incurriera en mora en el abono de la indemnización⁵⁷, se impondrá de oficio por el órgano judicial una «indemnización» que consistirá en un interés anual igual al del interés legal del dinero vigente en el momento en que se devengue, incrementado en el 50 %; estos intereses se considerarán producidos por días, sin necesidad de reclamación judicial. No obstante, transcurridos dos años desde la producción del siniestro, el interés anual no podrá ser inferior al 20 %.

Pues bien, la DGT en numerosas consultas vinculantes⁵⁸, venía manteniendo que estos intereses no se correspondían con el concepto indemnizatorio exento del artículo 7. d) de la Ley del Impuesto, no siendo posible la interpretación analógica porque supondría extender la exención más allá de sus estrictos términos

-
- Consulta general 0213-00: Devolución de ingresos indebidos correspondientes a IRPF.
 - V3503-19: Denegación por la Comunidad Autónoma de Madrid de la aplicación de determinados beneficios fiscales en el ISD. Estimación de la reclamación por el TEAC y práctica de nueva liquidación con devolución e intereses de demora al contribuyente.
 - Consulta general 1809-00: Devolución de ingresos indebidos consecuencia de una liquidación por ISD anulada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.
 - V0964-23: Devolución como consecuencia de una reclamación económico-administrativa. Aplica el retomado criterio tras la STS 24/2023, adscribiéndolos a la base general.

⁵⁶ Así, por ejemplo, en la consulta V0180-20 para los intereses del artículo 20 de la Ley del Contrato de Seguro; en la consulta V0199-19 para los intereses legales dimanantes de una condena judicial; o en la consulta V0112-10 para un caso en el que la Tesorería General de la Seguridad Social fue condenada a devolver cuotas abonadas en determinado periodo más intereses de demora.

⁵⁷ Se entenderá que el asegurador incurre en mora cuando no hubiere cumplido su prestación en el plazo de tres meses desde la producción del siniestro o no hubiere procedido al pago del importe mínimo de lo que pueda deber dentro de los cuarenta días a partir de la recepción de la declaración del siniestro.

⁵⁸ Por ejemplo, V0991-09, v0128-17 y V1208-18.

con contravención del art. 14 LGT. Entendía la DGT que estos intereses tratan de compeler a las compañías aseguradoras para el pronto pago de la indemnización y compensar al perjudicado por el retraso en el abono de la indemnización. Por tanto, a juicio del Centro Directivo, estos intereses no podían quedar amparados por la exención, calificándolos dado su carácter indemnizatorio –pues si bien pueden tener cierto carácter penalizador, tampoco son ajenos al carácter compensador por el retraso en el pago, por lo que vienen a resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento– como ganancia patrimonial.

Sin embargo, el TEAC en resolución de recurso de alzada para la unificación de criterio, de 10 de mayo de 2018 RG 00/05260/2017, fijó un criterio opuesto entendiendo amparados estos intereses por la exención, pues en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, por tanto, como ganancias patrimoniales exentas⁵⁹.

Por consiguiente, establecida por el TEAC con claridad la doctrina de que los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago correspondientes a una indemnización exenta se encuentran también exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 LIRPF, no sólo están exentos los intereses que siguen a indemnizaciones por daños personales y seguros de accidentes exentas en virtud del apartado d) del citado art. 7, sino también los intereses que se establezcan como obligación de carácter accesorio, con carácter indemnizatorio o compensatorio, participando de una naturaleza y origen similares, que sigan a todas las indemnizaciones declaradas exentas en el art. 7 de la LIRPF, por ejemplo, en los apartados e), indemnizaciones por despido o cese del trabajador; q) indemnizaciones por funcionamiento de los servicios públicos; u) indemnizaciones por privación de libertad; todos del mismo precepto en las condiciones que en dichos apartados se establezcan para las mismas. Es más, nos atreveríamos a decir que se encontrará, siguiendo esta doctrina, exento cualquier interés indemnizatorio con origen en cualquiera de las rentas exentas en el art. 7 de la LIRPF.

En cuanto a supuestos de no sujeción, y dejando por el momento al margen la polémica sobre la no sujeción de los intereses de demora tributarios pasivos a la que nos referiremos en el siguiente apartado, encontramos un supuesto de no sujeción en lo dispuesto en Disposición adicional cuadragésima quinta, referente al tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (las denominadas «cláusulas suelo») derivadas de acuerdos celebrados con las entidades finan-

59 Esto obligó a la DGT a cambiar el criterio, asumiendo la doctrina del TEAC conforme al art. 243.5 LGT, estableciendo en la consulta V0954-19 que los intereses señalados se encuentran amparados por la exención. No obstante, como hemos tenido ocasión de sostener, por elemental respeto a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, el cambio de criterio no sólo debería reflejarse mediante la emisión de una nueva consulta que lo contenga explicando la mutación del mismo, sino que debería indicarse expresamente que es un criterio no vigente en las anteriores resoluciones contrarias al mismo, que siguen apareciendo tal cual en la base de datos de consultas de la DGT, sin orden alguno de fechas cuando se efectúa la búsqueda, lo que puede motivar confusión en el contribuyente no iniciado en materia fiscal e, incluso, posibles ingresos indebidos siguiendo una doctrina errónea. En este sentido, véase GARCÍA DE LA ROSA, J.A. (2021), *La Prueba en los Procedimientos de Gestión Tributaria*. (1ª edición, pp. 449-451). Aranzadi.

cieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales, con el siguiente tenor literal:

«1. No se integrará en la base imponible de este Impuesto la devolución derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos.»

Con independencia del tratamiento fiscal de las devoluciones de cantidades previamente satisfechas por la contribuyente contenida en la norma, lo que resulta evidente es que la misma declara la no sujeción⁶⁰ de los posibles intereses indemnizatorios que recojan los acuerdos o sentencias cuando proceda la devolución de cantidades.

De lo hasta aquí expuesto, podemos aventurar una conclusión, a saber, que no todos los intereses moratorios indemnizatorios que puede percibir el contribuyente se encuentran sujetos al impuesto, pese a los esfuerzos de Tributos, bien porque se establece la exención en la norma codificadora de éstas (art. 7 LIRPF), bien porque se ha decidido aclarar su no integración en la base imponible, como sucede en los intereses indemnizatorios derivados de devoluciones como consecuencia de las cláusulas suelo, que hemos visto. Volveremos sobre ello más adelante.

5. La dispar jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la tributación (o no) de los intereses de demora pasivos: de supuesto de no sujeción a ganancia patrimonial

Como decíamos al comienzo de este trabajo, la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los intereses de demora pasivos se ha movido entre los dos extremos opuestos de tributación en el IRPF de quien los percibe: la no sujeción de estos y su tributación plena como ganancia patrimonial en la base imponible general. Se trata de dos interpretaciones no solo antagónicas, sino radicalmente incompatibles. Son, además, interpretaciones que aparentemente igualan todos los tipos de intereses moratorios percibidos por el contribuyente. Se impone, por tanto, que estudiemos las dos posturas antes de intentar al menos el desafío de ofrecer cualquier solución al problema⁶¹.

Con carácter previo a comentar, siquiera brevemente, las dos posturas irreconciliables del Tribunal Supremo, creemos importante descender a los hechos de fondo enjuiciados, que originaron el cobro de intereses por el contribuyente, más allá del *iter* procedimental que desemboca en las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia y Cataluña objeto de los recursos de

⁶⁰ Como supuesto especial de no sujeción se contempla en el *Manual práctico de Renta 2023* de la AEAT, véase pp. 151 y ss.

⁶¹ BANACLOCHE PALAO (2023), 117, reconoce al respecto que en su trabajo «no se pretende dar una solución al problema sino analizar la cuestión desde diversos puntos de vista». Ciertamente, no es cuestión fácil de resolver, pero ambas tesis interpretativas no pueden ser conformes a Derecho.

casación, e incluso de la resolución de la cuestión que presenta interés casacional en ambos recursos.

La STS 1651/2020 señala escuetamente a este respecto que la Administración tributaria inició respecto al contribuyente un procedimiento de comprobación limitada con relación al IRPF, ejercicio 2010, con un alcance circunscrito a la «comprobación de la ganancia patrimonial no declarada por el contribuyente como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora». El procedimiento finalizó mediante liquidación provisional en la que se incrementó la base imponible del ahorro, por importe de 50.264,14 euros, percibidos por el contribuyente en concepto de intereses de demora que tuvo que pagarle la propia Administración como consecuencia de una reclamación económico-administrativa anterior que anuló una previa liquidación provisional por IRPF, por haberse dictado en un procedimiento de verificación de datos declarado inadecuado.

Por su parte, la STS 24/2023 indica que los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes: El 1 de marzo de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance parcial por IRPF/2009, seguidas con los recurrentes en casación como sucesores del contribuyente, en cuyo seno fue extendida el 8 de mayo de 2014 un acta de disconformidad, de la que tras dos días de dilaciones no imputables a la inspección, resultó dictado el acuerdo de liquidación provisional notificado a los tres sucesores. La causa de la regularización es la percepción de 312.958,85 euros de intereses de demora sobre los importes ingresados relativos al IRPF de 1989 correspondientes al contribuyente por actos inspectores que habían sido anulados por sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2008 (recurso 376/2007) firme y ejecutada el 15 de abril de 2009 a petición de los obligados, según solicitud presentada el 21 de enero de 2009 ante la AEAT.

Pues bien, visto lo anterior, lo cierto es que ambos casos se refieren a intereses de demora procedentes de devoluciones de ingresos indebidos, que se han puesto de manifiesto en la fase ejecutiva de este procedimiento, es decir, derivan de sendos procedimientos administrativos liquidatorios, en uno se terminó dando la razón al contribuyente en la propia vía de revisión económico-administrativa y otro en la vía jurisdiccional tras el correspondiente recurso contencioso-administrativo, viniendo en ambos casos la Administración obligada a abonar intereses pasivos. No nos encontramos, por tanto, en ninguno de los supuestos, en presencia de supuestos de ingresos indebidos en los que hubiera incurrido algún tipo de participación del contribuyente al realizarlos, más allá del cumplimiento de su obligación de pago de deudas tributarias liquidadas.

Comentemos ahora lo que dijo el TS en 2020 y el cambio de criterio de 2023. La génesis del pronunciamiento del TS de 2020 es la que sigue a continuación.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARV), en Resolución de 23 de febrero de 2017 había desestimado una reclamación económico-administrativa argumentando que los intereses de demora que paga la Administración al efectuar una devolución de ingresos indebidos tienen naturaleza indemnizatoria y, en cuanto tales, a diferencia de los intereses remuneratorios, no son, a efectos del IRPF, rendimientos de capital mobiliario sino, a tenor de los arts. 27 y 33.1 LIRPF, ganancias patrimoniales.

Presentado por el contribuyente recurso contencioso-administrativo, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV), en su sentencia de 3 de julio de 2019⁶², estimó el recurso interpuesto y anuló la citada resolución del TEARV. La sentencia del TSJCV partía también de la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora que debe pagar la Administración en supuestos de devolución de ingresos indebidos, pero, trasladando al caso lo razonado en otros supuestos en relación con intereses de demora pagados por el contribuyente, entendió que estos no deben tributar como ganancias patrimoniales pues ello supondría desnaturalizar su función indemnizatoria. La Sentencia del TSJCV invocaba la Sentencia del TS de 25 de febrero de 2010⁶³, que cita a la Sentencia del TS de 24 de octubre de 1988⁶⁴, que negaron la deducibilidad como gasto en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora debidos por el contribuyente a la Administración para destacar que estas sentencias, aunque referidas a un supuesto distinto, añaden otro argumento válido en el caso analizado según el cual «no resulta admisible jurídicamente que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo (entendemos que aquí se está haciendo referencia al impago de un tributo que es debido, lo que en la otra cara de la moneda sería la exigencia administrativa de un ingreso no debido)». La sentencia concluye finalmente que el importe que ha percibido el demandante en concepto de intereses de demora no tiene la consideración de ganancia patrimonial, atendiendo al propio carácter de los intereses de demora cuya naturaleza persigue compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente. En apoyo de esta argumentación, la Sala hace notar que los intereses de demora dejan de tener la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, en función de quien ha hecho frente al pago de los mismos, la Administración o el contribuyente.

La sentencia del TSJ valenciano fue recurrida en casación por la representación del Estado que fue admitida mediante auto del TS de 21 de mayo de 2020⁶⁵, que fijó la siguiente cuestión que presenta interés casacional objetivo: «Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente»⁶⁶.

62 Sentencia 1305/2019, de 3 de julio de 2019, TSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo contencioso (Valencia), Rec. 688/2017, ECLI:ES:TSJCV:2019:4624.

63 STS 1462/2010, de 25 de febrero de 2010, Rec. 10396/2004, ECLI:ES:TS:2010:1462.

64 STS 6169/1998, de 24 de octubre de 1988, Rec. 5785/1992, – ECLI:ES:TS:1998:6169.

65 ATS 2787/2020, – ECLI:ES:TS:2020:2787A.

66 Es significativo que la Abogacía del Estado solicitó realmente en su escrito de interposición que se declarase que «se encuentran sujetos y no exentos del IRPF, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible general» (el subrayado es nuestro). Esta petición resultaba contradictoria con el objeto de la reclamación que examinó el TEAR de Valencia en la resolución de 23-02-2017, cuya confirmación se solicitaba, e incluso con la liquidación practicada con el

En respuesta a la cuestión de interés casacional, la STS de 3 de diciembre de 2020 estableció que «los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF». Sentado que en nuestro ordenamiento no cabe reconocer una exención tributaria no prevista por la Ley, señala el TS que la cuestión no es si nos encontramos ante un supuesto de exención, no contemplado legalmente, sino si nos encontramos ante un supuesto de no sujeción, siendo esta última la conclusión a que llega la Sala: los intereses de demora se configuran como un supuesto de no sujeción. Es decir, no nos encontramos ante una ganancia patrimonial, porque es evidente, en palabras del TS, que «cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida». El razonamiento del Alto Tribunal es ciertamente mejorable, pues es un tanto confuso. Al contribuyente realmente no se le devuelven los intereses, se le devuelve lo indebidamente pagado al Tesoro público, y se le compensa por habérsele privado de la disposición de un dinero que no debía abonar con intereses. Pero, pese a ello, la idea que subyace en la *ratio decidendi* es —a nuestro entender— bastante clara: carece de sentido que se haya venido negando el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente y considerar como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos. Si, como admite la parte recurrente siguiendo la jurisprudencia de la Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, considerarlos sujetos frustraría dicha finalidad, al menos parcialmente, sobre todo dado el carácter progresivo del impuesto.

Sin embargo, en dicha sentencia hubo un voto particular discrepante emitido por el mismo magistrado que ha sido ponente de la segunda y última sentencia sobre el tema, a la que nos referiremos seguidamente. Según este voto particular, la doctrina correcta sería considerar que los intereses de demora «pasivos» constituyen ganancias patrimoniales que forman parte de la renta general del IRPF.

Por lo que respecta a la STS 121/2023, de 12 de enero de 2023, el camino procesal seguido es el que se resume a continuación. La Inspección practicó una liquidación controvertida en un procedimiento de comprobación e investigación relacionado con los recurrentes, sucesores del contribuyente. Las actuaciones inspectoras relativas al IRPF del año 2009 se centraban en la correcta tributación de los intereses generados a raíz de devoluciones fiscales. La regularización efectuada implicó un aumento en la base imponible de ahorro declarada, al incluir como ganancia patrimonial la suma de 54,804.63 euros. Esta corrección de la base imponible se derivaba de intereses de demora que fueron reconocidos a favor del contribuyente por motivo de la anulación de una liquidación previamente realizada por la Administración, junto con otros eventos relacionados. Disconformes los interesados con tal liquidación provisional, interpu-

mismo criterio. El TS en el auto de admisión corrige esta pretensión centrando la cuestión de interés casacional en si puede validarse la interpretación dada por el TEAR valenciano (que se trataba de una ganancia patrimonial que debiera tributar en la base imponible del ahorro), sin duda porque venía obligado a resolver sobre las pretensiones deducidas en el proceso conforme al art. 93.1 de la LRJCA, no siendo admisible entrar en cuestiones nuevas, que incluso constituirían una suerte de *reformatio in peius* del acto administrativo recurrido.

sieron recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución notificada el 23 de octubre de 2014, frente a la cual fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, que fue desestimada por acuerdo de 3 de abril de 2019. Dicha resolución fue a su vez objeto de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña, que lo desestimó en su Sentencia de 16 de septiembre de 2019⁶⁷ con los siguientes argumentos:

«De la normativa citada se desprende que el objeto del IRPF es gravar la renta de los contribuyentes, entendiendo por tal la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Lo cual nos lleva a concluir, de entrada, que cualquier tipo de renta obtenida está sometida al impuesto salvo que la propia ley declare expresamente su exención o por delimitación negativa su no sujeción.

Ciertamente, el artículo 6 no cita específicamente a los intereses de demora como integrantes de la renta, pero los amplios términos en los que se configura el hecho imponible y se describen en dicho artículo conducen inexorablemente a su inclusión derivada de su propia naturaleza de renta lo cual no comporta aplicar ningún tipo de analogía, proscrita por el artículo 14 LGT.

A su vez, a tenor de los artículos 25 y 33.1 LIRPF, han de tributar como ganancias patrimoniales y ello, por cuanto quedan excluidos del concepto de rendimientos de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25, es decir, no se trata de rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad (dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios, rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas; rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad; otras utilidades por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe; primas de emisión de acciones o participaciones.) Y sin embargo, se incluyen en el concepto de ganancias patrimoniales del artículo 33.1: «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

Partiendo de ese concepto, los intereses de demora han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del consultante, –no calificable como rendimientos– queda lugar a la existencia de una ganancia patrimonial, tal como dispone el citado artículo 33.1 de la Ley 35/2006.»

Con tales antecedentes, se interpone por la representación de los sucesores del contribuyente en 8 de noviembre de 2019 escrito preparando el recurso de casación contra la sentencia dictada por el TSJ de Cataluña en 16 de septiembre de 2019, que, por azares de las normas de reparto tiene como ponente al magistrado discrepante en el anterior pronunciamiento del Tribunal Supremo. Pues bien, el Tribunal Supremo, al resolver este recurso en su Sentencia de 12 de

67 STSJ Cataluña 1029/2019, Sala de lo Contencioso, Secc. 1, Rec. 150/2016 – ECLI:ES:TSJCAT:2019:9675

enero de 2023 realiza un notorio, e inopinado para muchos, cambio de criterio, convirtiendo la doctrina del voto particular disidente, antes mencionado, en doctrina mayoritaria de una Sala, todo hay que decirlo, bastante capitiidismnuida respecto a la que resolvió el anterior recurso, y además dividida. Dicho cambio interpretativo no se motiva en el supuesto error del criterio establecido en el anterior pronunciamiento, ni existen razones amparadas en circunstancias sobrevenidas que lo justifiquen, pues como hemos visto, en ambos casos se están examinando intereses de demora pasivos de naturaleza similar en dos recursos de casación interpuestos en un margen temporal de apenas 11 días⁶⁸. Según el tenor literal de esta sentencia «(u)n nuevo examen de la problemática que nos viene ocupando conduce a esta Sala a cambiar, expresamente, de criterio, en los términos que de manera motivada exponemos a continuación.»

En resumen, el enfoque adoptado por la mencionada sentencia indica que, de acuerdo con las disposiciones de la LIRPF, los intereses de demora se consideran ingresos, pues no existe ninguna norma legal que los exima o exonere de integrar el hecho imponible del impuesto, concluyendo que, de acuerdo con las disposiciones pertinentes, constituyen una ganancia patrimonial, que debe incluirse en la parte general de la base imponible del IRPF y no en la del ahorro, dado que no califican como rendimientos del capital mobiliario ni han surgido a través de la transmisión de un activo patrimonial.⁶⁹ En este sentido, el Tribunal Supremo confirma la decisión tomada en la sentencia de primera instancia (que había determinado que los intereses de demora constituyen ganancias patrimoniales pero que aumentan la base imponible del ahorro) para evitar un empeoramiento de la situación del contribuyente, aunque estableciendo la doctrina ya mencionada.

La resolución que comentamos cuenta con dos votos particulares discrepantes que tienen en común considerar correcta la doctrina la fijada en la STS de 3 de diciembre de 2020, en resumen, la no sujeción en el IRPF de los intereses de demora a favor del contribuyente.

El voto particular del magistrado José Antonio Montero Fernández, tras dar por reproducidos los argumentos de la sentencia de 3 de diciembre de 2020, efectúa una serie de reflexiones sobre el cambio de criterio del TS, que pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- a. Aunque los cambios de criterio del TS cuando las circunstancias fácticas y jurídicas permanecen iguales son infrecuentes, puede identificarse algún caso, si bien constituyen una realidad que puede afectar negativamente a la misión del recurso de casación: aportar seguridad jurídica, unificar de criterios y depurar el ordenamiento jurídico, lo que resulta especialmente necesario en el ámbito tributario. Atribuye el magistrado disidente esta situación al diseño del nuevo recurso de casación, que

⁶⁸ Los que van del 29 de octubre de 2019, fecha en que se interpuso el primero de los recursos, hasta el 8 de noviembre de 2019, día en que se presentó este segundo recurso de casación.

⁶⁹ Véase DURAN LUCAS, M. (16 febrero 2023). *Tributación de los intereses de demora en el IRPF: ¿cómo actuar después de la doctrina sentada por la STS de 12-1-2023?*, *Blog Taxlandia*, disponible en <https://www.politicaefiscal.es/>

genera una composición eventual y cambiante de las secciones sentenciadoras.

- b. Reconoce en el voto particular la legitimidad del cambio de criterio, pero también su indeseabilidad en algunos casos. Apunta que el legislador no ha previsto la corrección de este indeseable fenómeno y propone la avocación de asuntos al Pleno como mecanismo para evitar giros inesperados en la jurisprudencia ante discrepancias internas.
- c. En relación con el caso concreto, el autor del voto particular defiende la línea jurisprudencial de la sentencia anterior, argumentando que la misma seguía la doctrina correcta y proporcionaba la mejor garantía para los derechos de los ciudadanos. Admite que el tema en cuestión es controvertido y jurídicamente dudoso, pero destaca la importancia de no desvirtuar conceptos jurídicos para lograr máxima recaudación, especialmente cuando se trata de intereses de demora con una naturaleza y finalidad compensatoria clara. No olvidemos, recuerda, que, en este caso, la pérdida que se compensa es causada ilícitamente por la propia Hacienda que se ve beneficiada de su propia causa torpe, en un rendimiento sujeto a tributación. Y concluye con claridad: «Los intereses de demora de naturaleza compensatoria son lo que son, cumplen una finalidad jurídicamente insoslayable; el considerarlos como un rendimiento o una ganancia a los efectos contributivos, es desvirtuarlos y utilizarlos indebidamente para una finalidad, que legítima, como la recaudación, resulta indebida en estas circunstancias a la luz de los principios constitucionales.» La sentencia de 3 de diciembre de 2020, en este sentido, abría una línea jurisprudencial interesante relacionada con el principio de buena regulación, la cual, a su juicio, debería haberse mantenido en lugar de abandonarse.

Por su parte, el magistrado Francisco José Navarro Sanchís sintetiza su desacuerdo en tres razones, en buena parte coincidentes con el voto particular ya comentado:

- a. La sentencia rompe con una jurisprudencia precedente, bastante reciente, actitud que obedece a un fenómeno que no es ilícito, pero que ha de ser administrado con plena prudencia y mucho tacto, toda vez que está en juego el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), máxime bajo el régimen del actual recurso de casación, que gira en torno al concepto cardinal de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el cual no puede estar sometido a vaivenes. Ese principio reclama que la jurisprudencia ya formada solo pueda ser alterada o rectificada –cuando el viraje experimentado sea radical, no objeto de una mera matización o complemento– de modo excepcional y justificado, sin que por tal quepa comprender los meros cambios en la composición de los miembros del órgano judicial llamado a resolver, criterio de prudencia ampliamente arraigado entre los que ejercen la magistratura, incluso los que la ejercieron.
- b. En relación con el anterior punto, la sentencia de la que se discrepa, que ahora concluye con decisión opuesta a lo que se manifestó en su día, por

muy amplia mayoría, en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, pese a estar ampliamente motivada, no lo está de modo específico cuando se trata de explicar, en aras de la seguridad jurídica, en qué o por qué erró jurídicamente la sentencia mencionada, de forma que esto justifique una separación diametral de su doctrina y su sustitución por la ahora creada que, es una realidad objetiva, merma o restringe los derechos de los ciudadanos reconocidos por este Tribunal Supremo.

- c. Existen razones de fondo que sustentan la discrepancia con la sentencia dictada, que parten de una remisión a los argumentos de la sentencia de 3 de diciembre de 2020 y que llevan al magistrado Navarro Sanchís a considerar que los intereses de demora percibidos como consecuencia de una sentencia judicial anulatoria de un acto de la Administración no son una ganancia patrimonial en el sentido del art. 33.1 de la LIRPF. Con contundencia, el magistrado discrepante ofrece una serie de argumentos complementarios a lo resuelto en su día y para refutación del criterio sostenido en la sentencia de 12 de enero de 2023, que finalizan rechazando igualmente la aplicabilidad del art. 37.1 g) de la LIRPF. En primer lugar, porque se niega el presupuesto mismo para valorar una ganancia que estima que no concurre. Además, porque el apartado g) se refiere a indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, hipótesis que no concurre en el caso examinado, a menos que se hiciera una interpretación extensiva de su ámbito objetivo de aplicación. La norma alude a «la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño», impropio de las obligaciones *ex lege* y contradictorio al propio concepto de adquisición que la sentencia excluye. Tampoco considera aplicable la regla prevista en la letra l) del apartado 1 del art. 37 LIRPF, como sostiene la sentencia, que establece que «cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos», lo que, señala el magistrado discrepante, exigiría un mínimo razonamiento jurídico por virtud del cual se entroncase la cantidad percibida en ejecución de un deber legal acotado absolutamente y ese pretendido valor de mercado erigido en canon de valoración, plenamente superfluo para tasar lo que, con toda obviedad, en su nacimiento, en su finalidad y en su cuantía, está fuera del mercado y de la disponibilidad de los sujetos intervinientes.

6. El problema creado por el cambio jurisprudencial

El, para nosotros, inesperado y no suficientemente justificado cambio jurisprudencial plantea varios problemas en los términos en los que se ha materializado.

Para empezar, coincidimos con los magistrados discrepantes en que el cambio en la jurisprudencia, permaneciendo las circunstancias de hecho y jurídicas invariables, no es algo que no pueda suceder, pero debe obrarse con extrema

prudencia y, sobre todo, debe motivarse adecuadamente, pues está en juego algo tan trascendental como la seguridad jurídica, en la que encuentra su razón de ser el recurso de casación actual. Y en este sentido, el magistrado discrepante Navarro Sanchís ofrece argumentos contundentes en su voto particular, que compartimos plenamente. Como hemos destacado anteriormente, la sentencia de 2023 se limita a justificar el cambio de doctrina con este escueto y, para nosotros, débil razonamiento: «Como se ha dicho, esta sentencia no se adoptó por unanimidad. Un nuevo examen de la problemática que nos viene ocupando conduce a esta Sala a cambiar, expresamente, de criterio, en los términos que de manera motivada exponemos a continuación». Realmente la motivación del cambio de criterio no es que deje mucho que desear, es que, además, no existe: decir que la razón del cambio jurisprudencial es «un nuevo examen» del problema es tanto como no justificarlo pues evidentemente cualquier recurso de casación sobre una cuestión sobre la que ya hay jurisprudencia se enfrenta de nuevo al problema, sobre todo si la composición del tribunal ha cambiado. Por esa regla de tres, el recurso de casación pierde su finalidad, pues la jurisprudencia se crearía siempre con un cierto carácter provisional. Por otra parte, debemos dar la razón al citado magistrado disidente en que, si se debe cambiar la doctrina porque no hubo unanimidad en la Sala en la primera sentencia, mucho menos unánime ha sido la doctrina establecida en la segunda⁷⁰.

Abundando en lo anterior, tiene razón a nuestro juicio el magistrado Navarro Sanchís cuando afirma que «(l)o que no es posible compartir es que el giro copernicano de la sentencia obedezca a un nuevo examen de la problemática, como se indica, si se tiene en cuenta que ninguno de los magistrados que contribuyó con su voto a formar la mayoría —o la minoría— en la sentencia de 3 de diciembre de 2020 ha cambiado de parecer, de opinión o de voto.» Así es, efectivamente. Ninguno de los magistrados que adoptaron la decisión de 2020 ha cambiado su voto al dictar el fallo de 2023, algunos porque sencillamente ya no podían hacerlo. El giro radical, como bien diagnostica Navarro Sanchís, no obedece a un nuevo enfoque, sino a una nueva composición del colegio decisor, más proclive, en este asunto, a avalar la conocida tesis de la Administración, que en ese recurso era parte recurrida, mientras que en el asunto que motivó la sentencia de 2020 era parte recurrente.

Por otro lado, también surgen dudas de la propia coexistencia de dos pronunciamientos contradictorios en tan breve espacio de tiempo. ¿Nos encontramos, pues, ante una situación de ausencia de jurisprudencia definitiva, ante dos

70 En este sentido, expone el magistrado NAVARRO SANCHÍS en su voto discrepante a la Sentencia de 12 de enero de 2023, que «Al margen de esta escueta frase, no se dice nada más sobre la sentencia cuya jurisprudencia queda orillada. En realidad, la referencia a que no fue unánime el criterio no la deja per se en disposición de ser modificada por otra que, si cabe la expresión, es menos unánime aún. Si atendiéramos a un mero cómputo cuantitativo, nos arrojaría el resultado —que, sabemos y reconocemos, no cuenta para dar valor o fuerza preferente a una sentencia sobre otra— de que no cabe revisar el criterio de forma tan precaria.» Ciertamente, la Sentencia de 3 de diciembre de 2020 fue dictada por un tribunal colegiado de ocho miembros, recibiendo el único voto particular del magistrado Isaac Merino Jara. La Sentencia de 12 de enero de 2023, que cambia el criterio, de la que fue ponente el magistrado anteriormente discordante, fue dictada por una Sala disminuida a cinco miembros, de los cuales dos discreparon del fallo. No hace falta razonar mucho para advertir que el cambio se sustenta en un pronunciamiento aún menos alejado de la unanimidad que el anterior (siete contra uno frente a tres contra dos). Si éste fuera un argumento válido para el cambio de criterio, como se pretende, que no lo es, es patente que tampoco concurría.

sentencias contradictorias dictadas en el marco de la «nueva casación»?⁷¹. O bien por el contrario ¿puede sostenerse que el nuevo criterio plasmado en la Sentencia de 12 de enero de 2023 constituye ya, por sí solo, jurisprudencia tras la entrada en vigor de la nueva regulación del recurso de casación en 2016?

Se ha postulado por la doctrina recientemente que la Sentencia del TS de 12 de enero de 2023 no ha sentado jurisprudencia, como tampoco la estableció la anterior Sentencia de 3 de diciembre de 2020⁷². La jurisprudencia tradicional de la Sala Tercera ha venido siendo uniforme al señalar que la existencia de una sola sentencia no constituye jurisprudencia a efectos del art.1.6 Código civil, criterio que se mantiene con la nueva casación⁷³. El auto de la Sección de Admisión de 5 de diciembre de 2017, Rec. 2717, parece confirmarlo, al afirmar que «la existencia de una única sentencia de este Tribunal, si bien con un alcance no idéntico al caso de autos, hace aconsejable –para formar jurisprudencia mediante la doctrina reiterada a la que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil– que la Sala se pronuncie para reafirmar, reforzar o completar aquel criterio o, en su caso, para cambiarlo o corregirlo en los términos –en ambos supuestos– que la Sección de Enjuiciamiento tenga por conveniente»⁷⁴.

No obstante, otras voces autorizadas han defendido que tras la entrada en vigor de la nueva regulación del recurso de casación en 2016, y teniendo en cuenta que el sintagma «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia» constituye la pieza clave del nuevo régimen casacional, era inevitable que el concepto tradicional de doctrina jurisprudencial se tambaleara, en el sentido que la nueva regulación implicaría, ontológicamente, que una sola sentencia que hubiere analizado una *in extenso* una cuestión interpretativa del derecho, precisamente con el objetivo sentar un criterio y doctrina sobre ella, constituye, por sí sola, jurisprudencia, pues esa única resolución vendría investida de una *auctoritas* de la que carecía antes de la reforma procesal⁷⁵. Siguiendo esta línea, se ha hecho notar que la Sala Tercera tangencialmente, con expresa invocación del artículo 1.6 del Código Civil, en pronunciamientos como el auto de 5 de diciembre de 2017 citado, parece haber asumido la cita del artículo 88.3.a) LJCA en aquellos casos en que ya existía una única sentencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión controvertida, precisamente para afianzar la doctrina fijada en esa sentencia, o, para corregirla. Según esta interpretación,

71 Véase Nota 2.

72 Para que exista una jurisprudencia que vincule a los órganos jurisdiccionales sería necesario que al menos se hubieran dictado dos pronunciamientos del TS en el mismo sentido, lo que no ha ocurrido hasta el momento. BANACLOCHE PALAO, C. (2023), p. 118-119.

73 De esta opinión es HUERTA GARICANO, I. (2019). la doctrina jurisprudencial en materia de admisión en el nuevo recurso de casación. *V Jornadas sobre el control jurisdiccional de las administraciones públicas*. Palma, 21 de marzo de 2019, p. 23.

74 Auto 11440/20177 de 5 de diciembre de 2017, Sala de lo Contencioso (Sec. 1), Rec. 2717/2017, ECLI:ES:TS:2017:11440A, FJ 1. También la Sentencia dictada en este asunto apunta a que ello continúa vigente al fijar en su FJ segundo la cuestión que precisa interés casacional objetivo, que «en todo caso, siendo un solo pronunciamiento, procedía –para formar jurisprudencia– reafirmarlo, completarlo o cambiarlo.» STS 3484/2019, Sala de lo Contencioso, Sec. 4, 30 de octubre de 2019, Rec. 2717/2017, ECLI:ES:TS:2019:3484.

75 CANCIO FERNÁNDEZ. R. (07/12/2021). Resignificación casacional del término «jurisprudencia». *Economist & Jurist*, Consulta on line.

cuando el propio Tribunal Supremo sostiene que esa única sentencia no constituye jurisprudencia al amparo del artículo 1.6 del Código Civil, «lo hace de manera ponderada y con el fin de revisitar la doctrina fijada en la primera sentencia dictada» y «nada impediría considerar, con carácter general, que una vez dictada una sentencia en un recurso de casación tramitado conforme a la L.O. 7/2015, que resuelva escrupulosa y minuciosamente la cuestión hermenéutica analizada, esa sentencia constituye ya, en sí misma, «jurisprudencia», mientras no se aprecie y razone la necesidad de apuntalar, desplegar, perfilar o recapacitar sobre la doctrina así fijada»⁷⁶.

Lo expuesto dista mucho de ser una mera polémica doctrinal, entre otras razones porque la AEAT —a cuyos intereses recaudatorios no hay duda de que favorece el nuevo criterio jurisprudencial de 2023— se puso manos a la obra en su aplicación, informando de los intereses pasivos abonados al contribuyente en los llamados «Datos fiscales», a fin de que nadie olvidara de incluirlos en la declaración del ejercicio 2022⁷⁷. Incluso, la propia DGT se apresuró a declarar en contestación la consulta vinculante V0964-23, de 20 de abril de 2023, que, en cuanto a la aplicación del nuevo criterio, «cabe afirmar que sí resulta procedente la integración de los intereses de demora consultados en la declaración del IRPF-2022, en cuanto se trata de un criterio (ganancia patrimonial que constituye renta general) ya vigente con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la declaración del IRPF en que procede la imputación temporal de esta ganancia, no viniendo a rectificar una situación que pudiera entenderse como consolidada por haber considerado aplicable en su momento el anterior criterio del Tribunal Supremo». El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), por su parte, consciente de que la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del Tribunal Supremo sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima, ha unificado criterio en sendas resoluciones de 23 de mayo de 2023 entendiendo que la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020, hubiese formulado su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia, «puesto que no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que,

76 IBAÑEZ GARCÍA, I. (2 de enero de 2022). ¿Qué es jurisprudencia en la nueva casación contencioso-administrativa? ¿cuestión abierta y no resuelta? *Blog Amicus Curiae*. Consulta on line.

77 Véase AEAT, *Manual práctico de Renta 2022*, p. 753, donde se recoge, sin precisar efecto temporal alguno, el criterio de la STS 24/2023, precisando que «(e)ste criterio también es aplicable a los intereses de demora abonados por otras Administraciones, entidades o sujetos distintos de la Agencia Tributaria y, en general, a los intereses indemnizatorios percibidos por los contribuyentes...»

de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, vinculaba a la Administración Tributaria»⁷⁸.

7. Conclusiones

Tenemos que dar la razón al TEAC cuando afirma que la existencia de dos criterios antagónicos del Tribunal Supremo plantea un problema de primer orden directamente relacionado con el principio jurisprudencial de protección de la confianza legítima, que, a nuestro modo de ver, no se resuelve del todo con la doctrina emanada del propio TEAC, ya que esta deja claramente fuera de las situaciones susceptibles de no ser revisadas por falta de declaración de los intereses aquellas cuyo plazo de declaración fuese posterior a 12 de enero de 2023. Por consiguiente, en nuestra opinión, se tome partido respecto a si una sola sentencia constituye jurisprudencia por la primera posición expuesta o por la segunda, no es que sea necesario o aconsejable para formar jurisprudencia un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo que confirme el criterio inicial, que estableció la no sujeción, o el nuevo, que se inclina por la sujeción como ganancia patrimonial no derivada de transmisión, es que es absolutamente imprescindible por elemental respeto al principio de seguridad jurídica⁷⁹. En este sentido, recordamos que, a partir de la entrada en vigor de la nueva redacción de la letra b) del apartado 3 del art. 88 de la LJCA⁸⁰, bastaría que un tribunal se apartase deliberadamente o de modo inmotivado de la jurisprudencia existente por considerarla errónea, aunque esté constituida por una única sentencia, para que se presuma el interés casacional objetivo, obligando al TS a volver a pronunciarse.

En otro orden de cosas, cabe plantearse si la jurisprudencia sentada en la sentencia de 2023 abarca todos los supuestos de intereses pasivos. Es obvio que la AEAT así lo considerará, ya que es la pauta que le marca el TEAC en la doctrina sentada que hemos comentado. Sin embargo, el propio voto particular del magistrado Navarro Sanchís hace notar que la parte recurrente había restringido su postulada doctrina casacional a aquellos casos en los que los intereses de demora se satisfacen como consecuencia de devoluciones de ingresos indebidos por anulación de liquidaciones de IRPF, «no así a la generalidad de los casos abarcados por la cuestión de interés casacional que el auto sugiere, que la extiende a todos los supuestos de devoluciones de ingresos indebidos»⁸¹. Hemos visto que las pretensiones resueltas en ambos recursos de casación se

78 Tribunal Económico-Administrativo Central, Resoluciones de 29 de mayo de 2023, Rec. 00-2478-2022 y 00-08937-2022. De estas resoluciones se hace eco, si bien, todo hay que decirlo, en la letra pequeña, la AEAT en su *Manual práctico de Renta 2023*, p. 690.

79 Compartimos en este extremo la opinión del magistrado MONTERO FERNÁNDEZ expuesta en su voto discrepante a la Sentencia de 12 de enero de 2023. Para un nuevo pronunciamiento desde luego procedería avocar el asunto al Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, pues ello hubiera evitado «giros inesperados en la jurisprudencia» como el que nos ocupa,

80 Se modificó la letra b) del apartado 3 por el art. 224.3 del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio. Ref. BOE-A-2023-15135. Esta modificación entró en vigor el 29 de julio de 2023, según establece la disposición final 9 del citado Real Decreto-ley.

81 Lo cual no deja de ser cierto, dados los amplios términos en los que se redactó la cuestión de interés casacional: «Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al

refieren a intereses de demora procedentes de devoluciones de ingresos indebidos, que se han puesto de manifiesto en la fase ejecutiva de este procedimiento, no en un procedimiento declarativo del art. 221 de la LGT. Ambas derivan de un procedimiento administrativo en el que se terminó dando la razón al contribuyente, uno en la propia vía de revisión económico-administrativa y otro en la vía jurisdiccional, viniendo en ambos casos la Administración obligada a abonar intereses moratorios pasivos como consecuencia de haber obligado al contribuyente a abonar un impuesto que no correspondía con arreglo a Derecho. Como apuntábamos antes, no nos encontramos en ninguno de los casos enjuiciados, en presencia de supuestos de ingresos indebidos en los que hubiera incurrido algún tipo de acción o participación voluntaria del contribuyente al realizarlos. Y el problema, para nosotros, es que la doctrina de la Sentencia de 2023 se fija precisamente en abstracto, sin matización alguna respecto a la cuestión fáctica que origina la devolución, dando el mismo tratamiento a situaciones en las que la devolución procede de una declaración de nulidad por ilegalidad de una liquidación tributaria y a aquellos otros en los que la torpeza del contribuyente o incluso su propia voluntad le llevó a ingresar de más. Ello, en nuestra opinión, no es indiferente, ni correcto conforme al principio de indemnidad, pues en el primer caso, si se gravan los intereses, no se produce realmente un reequilibrio patrimonial⁸².

La nueva doctrina del Tribunal Supremo se basa, en suma, en que toda alteración de la composición del patrimonio de un contribuyente que produzca una variación al alza de su valor debe tributar. Esto, a su vez, se deduce del hecho de que, aunque la LIRPF no define el concepto de renta, este se deduce de la enumeración de sus componentes y de la delimitación positiva de lo que se nominan supuestos de exención y no sujeción. A este respecto, la sentencia de 2023 destaca que «la LIRPF no alberga ningún supuesto de no sujeción ni ningún supuesto de exención, al que pueda reconducirse la hipótesis que nos ocupa. No se recoge ahora, ni se ha contemplado en la normativa precedente. Lo cual resulta revelador, dado que, como puede comprobarse, los listados de supuestos de no sujeción y de exención no son, ni mucho menos, reducidos». El razonamiento, a nuestro modo de ver, peca, cuando menos, de simplista, porque siguiendo este razonamiento, y no queremos dar ideas, se pueden perfectamente someter a tributación intereses indemnizatorios que del art. 20 LCS, que el propio TEAC ha entendido amparados por la exención del art. 7 d) LIRPF, en cuanto obligación accesoria, que ha de tener la misma consideración que el

efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.» Auto TS de 11 de diciembre de 2020, Cas. 2059/2020. Parte dispositiva.

⁸² En este mismo sentido véase ESEVERRI MARTÍNEZ, e. (7 de marzo de 2023). Intereses de demora y principio de indemnidad. *Blog Taxlandia*, Consulta on line. Como señala el autor, el interés que acompaña a una devolución de ingresos indebidos no participa de la naturaleza del exigido al deudor moroso, sino que responde al principio de indemnidad que obliga al resarcimiento íntegro del daño o lesión ocasionados, en consonancia, añadimos nosotros, con lo establecido por el art. 1902 del Código civil: «El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado». Al menos en los supuestos en que la devolución responde a una anomalía del procedimiento de aplicación de los tributos de la que es causante por acción u omisión la Administración, no nos cabe duda de que este principio debe actuar.

concepto principal del que derivan y calificarse, por tanto, como ganancias patrimoniales exentas. Y por supuesto quedarían sujetos los intereses, que, por la misma razón, nos parecía que no deberían gravarse, ligados a todas las indemnizaciones declaradas exentas en el art. 7 de la LIRPF, por ejemplo, en los apartados e), indemnizaciones por despido o cese del trabajador y q) indemnizaciones por funcionamiento de los servicios públicos; u) indemnizaciones por privación de libertad. Se parte de una concepción errónea, ya que se tratan de la misma manera las exenciones y los supuestos de no sujeción, que son categorías distintas y que tienen distinto tratamiento en la LGT. Los supuestos de no sujeción, según viene señalando la doctrina desde tiempos remotos, no están por definición contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible y si se mencionan por esta se hace con objeto de aclarar la formulación del propio presupuesto de hecho, pudiendo estos preceptos calificarse como didácticos u orientadores⁸³. Sin embargo, en los supuestos de exención, la aplicación de la norma definidora del hecho imponible determinaría su sujeción al tributo del supuesto exento, que sin embargo no se grava precisamente porque existe una norma que contiene y define la exención. Su eficacia no es en modo alguno didáctica u orientadora, sino que está dotada de una eficacia singular: mermar, respecto de determinadas personas o actividades, la eficacia de la norma de imposición. Mientras que la no sujeción constituye un mecanismo lógico para acotar la esfera de la imposición, la exención es un mecanismo que rectifica la esfera de imposición en casos determinados⁸⁴. Por ello, mientras la norma de exención tiene que existir por ser constitutiva de la no imposición, la norma de no sujeción es aconsejable que exista, pero en sí no sería necesaria su existencia. Consecuentemente, que, mezclando churras con merinas, perdónesenos la expresión, se diga que los «listados» de supuestos de no sujeción y exención «no son, ni mucho menos, reducidos» no refuerza para nada el razonamiento de la Sala que pretende llevar a la tributación de los intereses en los términos interpretados. Y, aparte de que no es necesaria la definición legal del supuesto de no sujeción, también tenemos que recordar que en los supuestos de no sujeción no se aplica la prohibición de la analogía⁸⁵, que rige en materia de exenciones (porque también existe, como es lógico, en la definición del hecho imponible) en virtud del art. 14 LGT.

Tampoco la conclusión final de la nueva jurisprudencia o «nuevo criterio», esto es, que deba operar la inclusión de los intereses de demora pasivos en el elemento de cierre de la renta gravable o, en sus propias palabras, en el «cajón de sastre» utilizable cuando la renta no pueda encuadrarse en otra categoría⁸⁶, que son las ganancias patrimoniales, definidas como cualquier alteración en la composición del patrimonio del contribuyente conforme al art. 33.1 LIRPF, puede a nuestro juicio sostenerse acríticamente. Es más, en nuestra opinión, admitiendo a efectos polémicos que fuera necesario incluirlos en esta categoría, la valoración de la ganancia patrimonial que se efectúa por la sentencia de 2023 se aparta inmotivada y deliberadamente de la norma existente para la valora-

83 SAIZ DE BUJANDA, F. (1988), *Lecciones de Derecho Financiero* (p. 186). Universidad Complutense. Servicio de Publicaciones.

84 Ibidem.

85 Art. 4.1 del CC: «Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.»

86 STS 121/2023, FJ 3.

ción de las ganancias patrimoniales derivadas de indemnizaciones por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, que se contiene en el art. 37.1 g) LIRPF. Señala la norma que, en el caso de indemnizaciones o capitales asegurados⁸⁷ por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. La norma señala, además, taxativamente que «(s)ólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.» En consecuencia, como podemos leer en el propio Manual de Renta 2023 de la AEAT, en todos aquellos supuestos en que sólo se cubra la reparación del daño, no se computará a efectos fiscales ganancia patrimonial alguna⁸⁸. Si los intereses moratorios, como reconoce la propia sentencia de 2023, «tienen carácter indemnizatorio, puesto que tienen por objeto resarcir al acreedor (en este caso, los contribuyentes) por los daños y perjuicios derivados de haber tenido que realizar un ingreso que los tribunales han declarado indebido», no vemos razón por la que no deba aplicarse la norma específica de valoración contenida en el art. 37.1. g) LIRPF, pues se trata, en definitiva, de una indemnización por una pérdida en un elemento patrimonial, cual es la indisponibilidad del dinero al haber realizado el ingreso coactivo. El único problema será saber cual es «la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño», pero a nuestro juicio la solución es sencilla. El daño se cuantifica en el interés devengado «ex lege», definido como prestación accesorio y cuantificado por la norma tributaria (art. 26.6 LGT), no existiría, por tanto, exceso gravable⁸⁹.

Tampoco el voto particular del magistrado Navarro Sanchís comparte la tesis de la aplicación del art. 37.1 g) LIRPF en el caso que nos ocupa, y aunque rebate la virtualidad de una norma que la mayoría de la Sección en realidad no ha considerado aplicable, si ofrece al menos un razonamiento que motiva su parecer, se comparta o no, y que es coherente con la negación de partida del presupuesto mismo para valorar una ganancia que se juzga no concurrente. Indica el magistrado discrepante que «el apartado g) se refiere a indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, hipótesis que no concurre en el caso examinado, destinado a casos diferentes, derivados de las obligaciones contractuales que cubran el riesgo de pérdida o siniestro, a menos que se hiciera una interpretación extensiva de su ámbito objetivo de aplicación.» Nosotros no vemos esa relación de la norma con obligaciones necesariamente contractuales derivadas de contratos de seguros de daños, no siendo necesaria una interpretación extensiva sino simplemente gramatical

87 Nótese que son dos consecuencias distintas de la producción de una pérdida o siniestro en elementos patrimoniales: la indemnización que deba satisfacer el causante del daño como responsable civil (o su aseguradora) y el cobro de capitales derivados de contratos de seguro de daños propios.

88 AEAT. *Manual práctico de Renta 2023*, p. 726.

89 La Sentencia 24/2023 descarta la aplicación de esta norma especial de valoración afirmando que «(n)o se desprende de dicho precepto que haya de procederse de igual forma en un supuesto como el que nos importa ahora, esto es, cuantificando la indemnización por la diferencia entre la cantidad percibida y el daño causado, de tal manera que si el daño se cuantifica en el interés legal devengado por el retraso en percibir una determinada cantidad de dinero (en este caso, los intereses de demora) la indemnización percibida tributaría únicamente por el exceso entre el interés legal y el interés de demora.» Evidentemente eso no se desprende de la norma, pero, no por lo que dice la Sala, sino porque no hay razones, en nuestra opinión, para cuantificar el daño en «el interés legal devengado» previsto para la mora en las obligaciones civiles.

para entender que su ámbito abarca cualquier indemnización por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, lo que se desprendería de la conjunción disyuntiva «o», que aporta un significado de alternancia respecto a la expresión «capitales asegurados». Sí tiene mayor fuerza, debemos reconocerlo, el argumento que se asocia seguidamente en el voto particular, es decir, la contradicción de la norma al detenerse en la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño,» que es impropia de las obligaciones *ex lege* y al propio concepto de *adquisición* que la sentencia excluye.» Pero es que, si eso es así, tampoco puede decirse que haya ningún valor de adquisición cuando se cobra cualquier indemnización cuando se cobra una indemnización derivada de un siniestro, la abone quien la abone, resultando claro que la norma especial de valoración de estas ganancias patrimoniales contenida en la letra g) del art. 36.1 LIRPF lo equipara a la cantidad percibida del autor del daño o de una aseguradora.

Por consiguiente, a nuestro juicio, no existen razones jurídicas de peso para excluir la aplicación de la norma del art. 36.1 g) LIRPF en el supuesto que nos ocupa, siempre y cuando se admita que existe una ganancia patrimonial sujeta definida conforme al art. 33.1 de la misma Ley reguladora del tributo.

La Sentencia 24/2023 entiende que, en realidad, la regla aplicable es la prevista en la letra l) del apartado 1 del artículo 37, que establece que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de «las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos». A nuestro entender, la aplicación de esta norma resulta incluso más forzada que la anterior, compartiendo totalmente lo razonado por el magistrado discrepante Navarro Sanchís en su Voto particular. La asimilación se hace de forma, de nuevo insuficientemente motivada, pues exige «un mínimo razonamiento jurídico por virtud del cual se entroncase la cantidad percibida en ejecución de un deber legal acotado absolutamente y ese pretendido valor de mercado erigido en canon de valoración, plenamente superfluo para tasar lo que, con toda obviedad, en su nacimiento, en su finalidad y en su cuantía, está fuera del mercado y de la disponibilidad de los sujetos intervinientes.» A mi parecer el interés de demora establecido como obligación accesoria por la Ley y al propio tiempo como derecho expreso de los contribuyentes en el art. 34.1 de la LGT para los casos en que sea acreedor de devoluciones tributarias, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, no conteniendo, además, para este supuesto de devoluciones en favor del contribuyente, la norma tributaria una definición distinta del interés de demora⁹⁰, es algo que por su propia naturaleza queda fuera del mercado por lo que la norma contenida en la letra l del art. 37.1 LIRPF no debe aplicarse al cobro de intereses de demora pasivos.

Para ir concluyendo, diremos nuestra postura se inclina por la no sujeción de los intereses de demora pasivos cuando estos derivan de una aplicación anómala de los procedimientos de aplicación de los tributos, clarísimamente apreciable cuando deriva de un procedimiento de comprobación de los órganos de Gestión o Inspección de los tributos, pero también en muchos casos en el procedimiento iniciado por autoliquidación donde el contribuyente se enfrenta a la

90 por lo que debemos estar a la definición del art. 26.1 LGT.

aplicación de una norma fiscal tipificadora de derechos y obligaciones fiscales, tanto materiales como formales, incluida a veces en disposiciones reglamentarias, y siempre en continua variación, con enunciados confusos o abiertos a exégesis diferentes, incluso antagónicas⁹¹. El principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido y el principio de indemnidad imponen esta interpretación, pues cuando se ordena por resolución administrativa o judicial reponer las cosas al estado anterior a la producción del daño al verse compelido el contribuyente a abonar lo que era indebido, la devolución junto con el pago de intereses moratorios pasivos no es manifestación alguna de riqueza gravable, sino reparación íntegra de un daño causado⁹². Sostener lo contrario supone, en definitiva, legitimar el enriquecimiento injusto de la Administración, pues no se produciría la restitutio *in íntegrum*⁹³.

In fine y de lege ferenda creemos que el Legislador debería plantearse si no sería más adecuado con la naturaleza y finalidad perseguida por el devengo de intereses a favor del contribuyente la institución del pago del interés legal y no de intereses de demora en los casos en los que de alguna manera se produzca culpa del contribuyente en el ingreso, esto es, en el caso de ingreso de deuda en mayor cuantía de la correspondiente con una intención manifiesta de obtener una rentabilidad al ingreso indebido⁹⁴.

8. Bibliografía

AA VV, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

AAVV, ALONSO GONZÁLEZ, L.M., COLLADO YURRITA, M.A. Y MORENO GONZÁLEZ, S., Directores. (2021). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, Atelier.

BANACLOCHE PALAO, C. (2023). A vueltas con la tributación de los intereses de demora tributarios. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 482, 113-152. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18659>.

CALVO VÉRGEZ, J. (2022). El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 5-38.

91 Lo que ha sido reconocido incluso por el TS en STS de 29 de octubre de 2024, Rec. 2248/2023, ECLI:ES:TS:2024:5204, FJ 4 apartado 2.

92 En el mismo sentido ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (7 de marzo de 2023), Op. cit.

93 En palabras del magistrado Navarro Sanchís «repele al sentido común que ésta sea premiada y aplaudida por gravar una sumade dinero, bajo presunción de enriquecimiento, que se devuelve a su legítimo tenedor porque no debió haberle sido extraída coactivamente». Voto Particular.

94 En este sentido, CALVO VERGÉZ, J. (2022), p. 9, si bien se inclina por establecer con carácter general el interés legal, «quedando la satisfacción de este último reservada únicamente para aquellos casos en los que el obligado a la devolución se retrasara en la ejecución de una devolución ya declarada más allá de los plazos establecidos para ello, dado que en este último supuesto sí que tiene lugar una actuación que podría calificarse de culposa». NO estamos de acuerdo con que este deba ser el único supuesto de devolución con interés de demora, en caso de una hipotética reforma normativa, pues dejaría fuera casos patentemente de actuación culposa de la Administración puesta de manifiesto en procedimientos de revisión administrativa o jurisdiccional.

CANCIO FERNANDEZ, R. Resignificación casacional del término «jurisprudencia». *Economist & Jurist*, 07/12/2021. Disponible en <https://www.economist-jurist.es/premium/la-firma/resignificacion-casacional-del-termino-jurisprudencia/>

CODINA GARCÍA-ANDRADE, X. (2013), *Los intereses de demora y la Administración*, Tirant lo Blanch. Disponible en <https://biblioteca.nubedelectura.com/cloudLibrary/ebook/info/9788490334300>

DORAL GARCIA DE PAZOS, J.A. y MARTINEZ PARDO, M. (1980). Nuevas orientaciones sobre la obligación de pago de intereses, *Anuario de Derecho civil*, Vol. 33, núm. 3, pp. 523-570.

DURAN LUCAS, M. (16 febrero 2023). Tributación de los intereses de demora en el IRPF: ¿cómo actuar después de la doctrina sentada por la STS de 12-1-2023?, *Blog Taxlandia*, disponible en <https://www.politicafiscal.es/>

ESEVERRI MARTÍNEZ, e. (7 de marzo de 2023). Intereses de demora y principio de indemnidad. *Blog Taxlandia*, Consulta on line.

GARCIA DE LA ROSA, J.A. (2021), *La Prueba en los Procedimientos de Gestión Tributaria*. (1ª edición). Aranzadi.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1998). Los Intereses Moratorios a Favor de la Hacienda, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 10, Aranzadi.

HUERTA GARICANO, I. (2019). la doctrina jurisprudencial en materia de admisión en el nuevo recurso de casación. V Jornadas sobre el control jurisdiccional de las administraciones públicas. Palma, 21 de marzo de 2019. Disponible en <https://www.caib.es/sites/institutestudisautonomics/f/280334>.

IBAÑEZ GARCÍA, I. (2022). ¿Qué es jurisprudencia en la nueva casación contencioso-administrativa? ¿cuestión abierta y no resuelta? *Blog Amicus Curiae*. 2 de enero de 2022.

MENENDEZ MORENO, A. (2018). *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Civitas –Thomson Reuters.

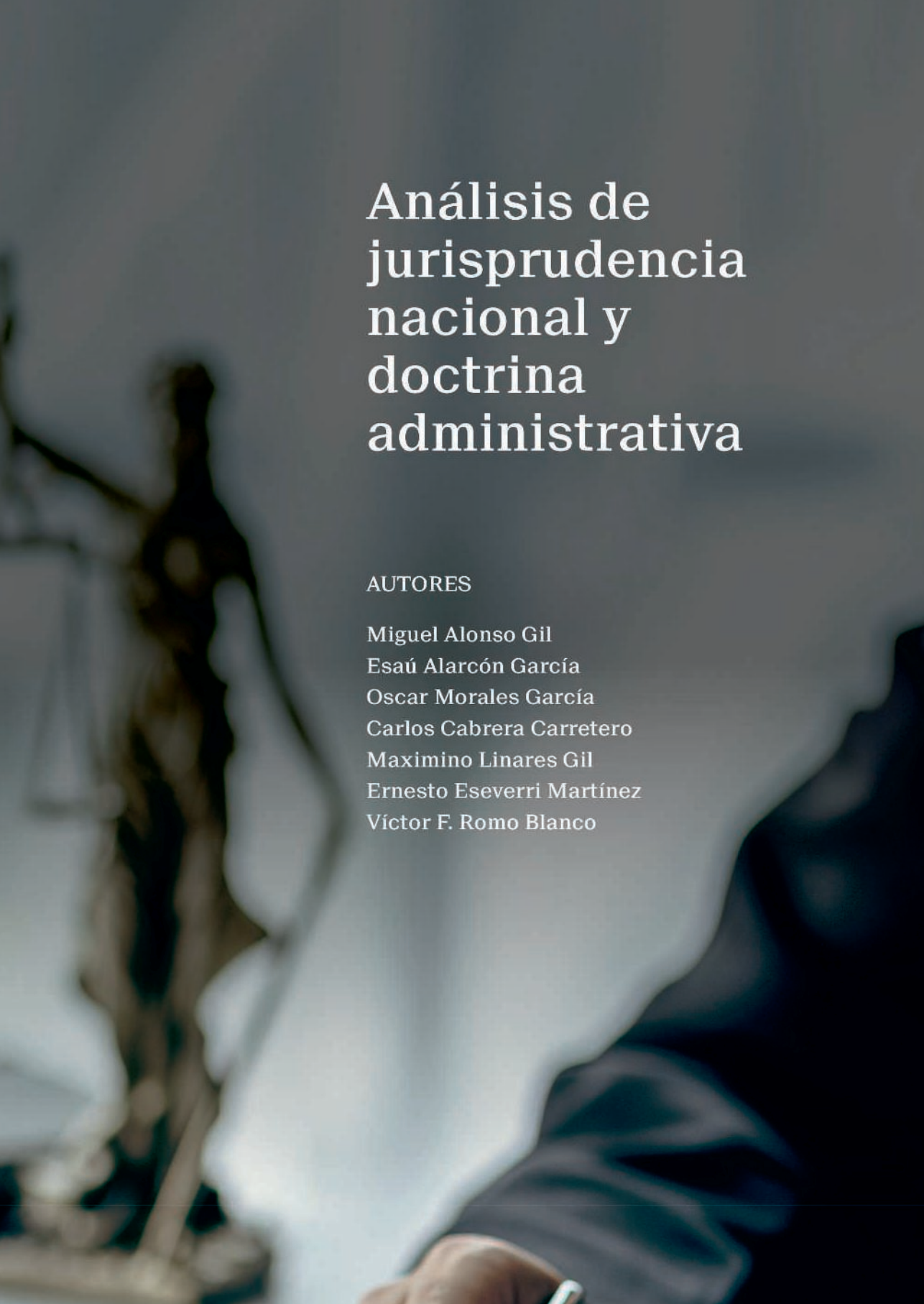
ORDÁS ALONSO, M. (2004). *El interés de demora*. Aranzadi.

PÉREZ ROYO, F. (2004). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (14a edición). Civitas.

SAIZ DE BUJANDA, F. (1988), *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. Servicio de Publicaciones.

SANZ GADEA, E. Tributación de los intereses de demora. Análisis de la STS de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 460.

SARTORIO ALBALAT, S. (1999). Ley General Tributaria e interés de demora (pp. 61-64). Marcial Pons.



Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

Miguel Alonso Gil

Esaú Alarcón García

Oscar Morales García

Carlos Cabrera Carretero

Maximino Linares Gil

Ernesto Eseverri Martínez

Víctor F. Romo Blanco

CONSECUENCIAS DE LA OMISIÓN DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA LOCAL: SENTENCIA DEL JCA N^o 23 DE MADRID DE 20 DE MAYO DE 2024, REC. NÚM. 207/2023

Miguel Alonso Gil

Presidente del Tribunal Económico-Administrativo

Municipal del Ayto. de Móstoles

Profesor asociado de Derecho Financiero y

Tributario de la UC3M

(España)

Resumen

El presente comentario tiene por objeto analizar las consecuencias de la omisión de la reclamación económico-administrativa en el ámbito tributario local, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a una buena administración.

Palabras clave

Revisión de tributos locales, reclamación económico-administrativa, tutela judicial efectiva, derecho a una buena administración.

Abstract

The purpose of this study is to analyze the consequences of failing to file an economic-administrative claim in the local tax realm, from the perspective of the right to effective judicial protection and the right to good administration.

Keywords

Legal review of local taxes, economic-administrative claim, right to effective judicial protection, right to good administration.

Cómo citar: Alonso Gil, M. (2025). Consecuencias de la omisión de la vía económico-administrativa local: Sentencia del JCA n^o 23 de Madrid de 20 de mayo de 2024, rec. núm. 207/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 153-160.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del JCA nº 23 de Madrid de 20 de mayo de 2024, rec.207/2023, (ECLI:ES:JCA:2024:94) estima el recurso contencioso-administrativo y anula la resolución del Concejal de Hacienda del Ayuntamiento de Alcobendas, reconoce el derecho a la devolución de 12.972 € por el IIVTNU, más los correspondientes intereses legales y costas, todo ello, con fundamento en la falta de constitución por el citado ayuntamiento del órgano especializado para resolver las reclamaciones económico- administrativas previsto en el artículo 137 LBRL.

2. Supuesto de hecho

El 26 de marzo de 2022, la obligada tributaria presentó ante el Ayto. de Alcobendas una solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos de tres autoliquidaciones del IIVTNU, con apoyo en la STC 182/2021, de 26 de octubre, solicitud que fue inadmitida por la administración tributaria municipal. La inadmisión fue recurrida en reposición, que fue desestimado por resolución del Concejal de Hacienda, contra la que la recurrente presentó recurso contencioso administrativo, que está en el origen de la sentencia objeto del presente comentario.

En primer lugar, la reclamante alega que el Ayto. de Alcobendas, pese a estar obligado a constituir un Tribunal Económico-Administrativo Municipal, incumplió esta obligación legal y, en segundo lugar, aduce la inconstitucionalidad del sistema objetivo de cálculo del IIVTM conforme a la STC 182/2021, de 26 de octubre.

3. Fundamentos de derecho

El JCA nº 23 de Madrid construye su razonamiento sobre la base de que el Ayto. de Alcobendas está sometido al régimen de organización del Título X de la LBRL, conforme al acuerdo del Pleno de la Asamblea de Madrid de 21 de febrero de 2008, que obliga a la creación de un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre los actos de aplicación de los tributos e ingresos de derecho público de competencia municipal en aquellos municipios a los que resulte de aplicación.

El órgano jurisdiccional pone de manifiesto que transcurridos quince años desde que fue declarado «municipio de gran población», el Ayto. de Alcobendas no había constituido este órgano revisor de carácter obligatorio.

Tras hacer referencia a la D.T. 1ª de la Ley 57/2003 de 16 de diciembre, que prevé que los ayuntamientos a los que resulte de aplicación el Título X de la LBRL disponen de un plazo de seis meses desde su entrada en vigor para su adaptación, se apoya en la sentencia del TSJ de Madrid de 26 de julio de 2020, que concluye que hasta que dicho órgano especializado no se cree y entre en funcionamiento no puede ser de aplicación un régimen de recursos administrativos

que pivota sobre un órgano revisor no creado y, también en la sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo nº 2 de Alicante de 11 de abril de 2008, que entiende que, en estos casos, la resolución que pone fin a la vía administrativa es dictada por un órgano manifiestamente incompetente, y el hecho de que el obligado tributario no pueda acudir a este órgano especial de revisión atenta contra su derecho a la tutela judicial efectiva, al impedirle que un órgano independiente de la Administración pueda conocer su recurso antes de acudir a la vía judicial.

4. Análisis

El art. 137.1 de la LBRL se expresa en términos imperativos, al prever la constitución de un órgano especializado para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en los municipios a los que resulta de aplicación el Título X de la LBRL, conforme a la reforma operada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre.

Sobre las consecuencias para la validez de los actos objeto de revisión del incumplimiento de esta obligación legal, el Tribunal Supremo consideró que presentaba interés casacional objetivo aclarar si esta omisión determinaba la nulidad de los actos de aplicación de los tributos e ingresos de derecho público de competencia municipal (véase, el ATS de 12 de enero de 2022, ECLI:ES:TS:2022:38A).

El Ayto. de Santander, que fue la entidad local recurrente, desistió del recurso de casación a través de un escrito en el que expuso que mediante acuerdos de 24 de febrero y 28 de abril de 2022 había creado el órgano revisor previsto en el art. 137 de la LBRL, por lo que el recurso había perdido gran parte de su interés inicial, lo que ha impedido que el Tribunal Supremo fije doctrina sobre esta cuestión a la luz, entre otros, del principio de buena regulación recogido en el art. 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

La sucinta fundamentación jurídica de la sentencia objeto de comentario viene constituida por la referencia a la D.T. 1ª de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre y a dos sentencias: la STSJ de Madrid de 26 de julio de 2020 (que se corresponde con la STSJ de Madrid de 26 de julio de 2010, ECLI:ES:TSJ:2010:12710) y la sentencia del JCA nº 2 de Alicante de 11 de abril de 2008 (ECLI:ES:JCA:2018:166).

La D.T. 1ª de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre dispone que: *«Los Plenos de los ayuntamientos a los que resulte de aplicación el régimen previsto en el título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por esta ley, dispondrán de un plazo de seis meses desde su entrada en vigor para aprobar las normas orgánicas necesarias para la adaptación de su organización a lo previsto en el dicho título. En tanto se aprueban tales normas, continuarán en vigor las normas que regulen estas materias en el momento de entrada en vigor de esta ley»*.

El ámbito subjetivo directo de esta disposición viene constituido por aquellos municipios a los que resultaba obligatorio el nuevo régimen de organización en aplicación del art. 121.1 a) y b) de la LBRL (municipios cuya población supere los 250.000 habitantes y capitales de provincia con población superior a los 175.000 habitantes), que con la aplicación concordada de la Disposición final tercera de la citada Ley 57/2003, que dispone su entrada en vigor el 1 de enero de 2004, debieron adaptarse a esta novedosa organización en los primeros seis meses del año 2004.

El Ayto. de Alcobendas no forma parte de este grupo de municipios sino de los previstos en el art. 121.1 d) de la LBRL, que habilita la aplicación de este régimen especial a los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales, y que requieren, como requisito preceptivo, que así lo decidan las asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas a iniciativa de los respectivos ayuntamientos. Trámite preceptivo que para el municipio de Alcobendas se adoptó por acuerdo de la Asamblea de Madrid el 21 de febrero de 2008, por lo que no es aceptable que transcurridos quince años no hubiera cumplido esta obligación legal.

Como hemos expuesto, el JCA nº 23 de Madrid se apoya en dos sentencias para fundamentar la anulación de la resolución administrativa, que como veremos seguidamente, no llegan a idéntica conclusión.

La primera es la STSJ de Madrid de 26 de julio de 2010, (ECLI:ES:TSJ:2010:12710), que fue desestimatoria para el obligado tributario, en tanto que confirmó el auto del JCA nº 11 de Madrid de 12 de febrero de 2009, que inadmitió el recurso contencioso interpuesto contra una liquidación del IBI del Ayto. de Alcalá de Henares.

El supuesto enjuiciado en esta sentencia trae causa de una resolución del Ayto. de Alcalá de Henares que aprobó una liquidación del IBI, que fue objeto directamente de recurso contencioso administrativo. El Ayto. de Alcalá de Henares, al igual que el Ayto. de Alcobendas, no había creado el órgano económico-administrativo local, pese a regirse también por el Título X de la LBRL.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid razona que ciertamente el Ayto. de Alcalá de Henares estaba sometido al régimen de organización del Título X de la LBRL, pero entiende que *«hasta que dicho órgano especializado no se cree y entre en funcionamiento mediante el correspondiente reglamento aprobado por el Pleno no puede ser de aplicación un régimen de recursos administrativos que pivota sobre dicho órgano aún no creado»*, y concluye afirmando que *«el recurso procedente era el de reposición con carácter preceptivo»*.

En la misma línea, la STSJ de Cantabria de 25 de septiembre de 2020, (ECLI:ES:TSJCANT:2020:811), o la STSJ de Aragón de 27 de abril de 2021, (ECLI:ES:TSJAR:2021:388) que razona que si el órgano revisor no estaba constituido *«la reclamación económico-administrativa era inviable, lo que a su vez hacía inaplicable el régimen específico en este extremo para los municipios de gran población, y llevaba a volver al régimen general»*.

Por tanto, en estos casos la consecuencia de la omisión del órgano revisor ha sido la aplicación del régimen de impugnación de régimen común (el recurso de reposición obligatorio del art. 14 del TRLHRL) no la anulación del acto impugnado.

Esta consecuencia también subyace *obiter dicta* en la STS de 30 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3488, que se centra en determinar la legitimación para recurrir en la vía contenciosa de quienes, sin ser los sujetos pasivos, asumen en virtud de pacto la obligación de pago de un tributo local, y que se refiere al Ayto. de Leganés, al que también resultaba de aplicación el régimen de organización del Título X de la LBRL, y que tampoco había creado el órgano económico-administrativo local.

El Tribunal Supremo entiende que el recurso de reposición « (...) resulta preceptivo para la impugnación de gestión tributaria dictados por órganos del Ayuntamiento de Leganés, al no tener constituido dicho Ayuntamiento el órgano económico administrativo competente para conocer de reclamaciones económico administrativas, en los términos del art.137 de la ley 7/1/85, de bases de régimen local, en la redacción dada por la ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local».

La segunda sentencia que sirve de apoyo a la sentencia que comentamos es la del JCA nº 2 de Alicante de 11 de abril de 2008, ECLI:ES:JCA:2018:166. En nuestra opinión, la citada sentencia no es acertada cuando concluye que «el hecho de que el demandante no pueda acudir al órgano especial previsto en el artículo 137, atenta contra su derecho a la tutela judicial efectiva al impedirle que un órgano independiente de la Administración pueda reconocer su recurso antes de acudir a la vía judicial».

Los órganos revisores creados por el art. 137 de la LBRL no tienen naturaleza jurisdiccional en los términos previstos en el art. 117 de la CE. Tanto el procedimiento económico administrativo como los órganos encargados de su tramitación y resolución tienen naturaleza administrativa (véase, entre otras, las SSTs de 10 de septiembre de 2018, ECLI:ES:TS:2018:3091 y de 19 de mayo de 2020, ECLI:ES:TS:2020:976).

Ello no impide que el Tribunal Supremo haya afirmado que en el procedimiento económico-administrativo pueden identificarse características que le aproximan al procedimiento jurisdiccional (por ejemplo, en su amplia regulación), por lo que ha sido calificado «como un cauce de perfiles cuasi jurisdiccionales» (véase, entre otras, la STS de 19 de mayo de 2020, ECLI:ES:TS:2020:976). Ahora bien, como hemos expuesto, la naturaleza jurídica de estos órganos de revisión y su procedimiento es «administrativa».

Como es sabido, el art. 24.1 de la CE reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva al disponer que «1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión», y es doctrina jurisprudencial reiterada que el primer contenido, en un orden lógico y cronológico, del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los Jueces y Tribunales es el acceso a la jurisdicción, que se concreta en el derecho a ser parte en un proceso para poder promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una

decisión judicial sobre las pretensiones deducidas (véase, entre otras, las SSTC 220/1993, de 30 de junio, FJ 2 ; y 26/2008, de 11 de febrero , FJ 5).

En consecuencia, solo si se hubiera impedido u obstaculizado el acceso a la jurisdicción se habría generado una vulneración el derecho a la tutela judicial efectiva. Ahora bien, en el presente caso, en ausencia de la vía económico-administrativa local, la resolución administrativa ha podido ser recurrida ante la jurisdicción contenciosa administrativa con total amplitud, por lo que no se ha lesionado el derecho a la tutela judicial efectiva.

En nuestra opinión, el hecho de que el reclamante no pueda acudir, con carácter previo a la vía judicial, al órgano revisor previsto en el artículo 137 LBRL lo que lesiona cumulativamente es el derecho a una buena regulación y, particularmente, el derecho a una buena administración, en su expresión de «*tutela administrativa efectiva*», que no encuentra su apoyo constitucional en el art. 24 de la CE sino en el art. 103 de la CE.

La tutela administrativa efectiva puede definirse como el conjunto de derechos y correlativos deberes inherentes al derecho a una buena administración, que los órganos revisores deben desplegar tanto al examinar los actos de aplicación de los tributos sometidos a su consideración, como en la propia tramitación del procedimiento económico-administrativo.

Así, la injustificada omisión de crear el órgano revisor local por el Ayto. de Alcobendas constituye una inactividad formal normativa derivada del incumplimiento de la aprobación del correspondiente reglamento orgánico que vulnera el principio de buena regulación previsto en el art. 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

Esta omisión normativa, que trasciende del supuesto analizado, debe analizarse a la luz de la doctrina jurisprudencial sobre el control jurisdiccional de las omisiones reglamentarias, que razona que «*cuando la ley encarga a la Administración un determinado desarrollo reglamentario y le fija un plazo para ello, está imponiéndole unos deberes jurídicos de obligado cumplimiento de los que no puede sustraerse el Gobierno invocando su naturaleza político-constitucional, ni el carácter discrecional de la potestad reglamentaria*» (véase, las SSTs de 8 de marzo y 16 de 2023, ECLI:ES:TS:2023:846 y ECLI:ES:TS:2023:4308).

En nuestra opinión, esta omisión reglamentaria es susceptible de control por los Tribunales a tenor de los arts. 106.1 de la CE y 8 de la LOPJ, que podrían obligar al ayuntamiento a cumplir la obligación legal omitida.

Por otra parte, la ausencia en el Ayto. de Alcobendas de un órgano revisor especializado vulnera el derecho a una buena administración, que «*reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad*» (véase, entre otras, la STS de 11 de junio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1884).

El derecho a una buena administración, cada vez más protagonista en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, está positivizado en el art. 41 de la Carta

de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y encuentra su anclaje constitucional implícito en el sometimiento de la Administración Pública a la ley y al Derecho (arts. 9.3 y 103 de la CE).

El contenido de este derecho también ha sido analizado por el Alto Tribunal desde la perspectiva de la revisión tributaria, que es la que aquí interesa, afirmando que: *«A la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativo conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación (...). Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva (...)*». Véase, entre otras, la STS de 5 de diciembre de 2017, ECLI:ES:TS : 2017:4499.

De lo expuesto se deduce que para el Ayto. de Alcobendas resultaba inexcusable la constitución de este órgano revisor. Así lo ha hecho el Pleno municipal, primero, en su sesión celebrada el día 25 de enero de 2024, que aprobó definitivamente el Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Alcobendas (BOCM Núm. 38 de 14 de febrero de 2024) y, posteriormente, a través del acuerdo de 25 de abril de 2024 por el que nombró a sus miembros.

En consecuencia, la sentencia objeto del presente comentario es equívoca e imprecisa, pero pone de manifiesto una anómala y censurable omisión municipal que si bien no lesionó el derecho a la tutela judicial efectiva, dado que ni impidió ni obstaculizó la impugnación de la resolución administrativa en la vía judicial, sí dejó vacío de contenido material el derecho a la tutela administrativa efectiva como expresión del derecho a una buena administración.

ES CARGA DEL CONTRIBUYENTE ACREDITAR EL ORIGEN NEGOCIAL DE LAS PÉRDIDAS PATRIMONIALES: STS DE 20 DE ENERO DE 2025, REC. NÚM. 5993/23

Esaú Alarcón García

Profesor asociado de la Universidad Complutense de Madrid

Académico correspondiente de la RAJYL (España)

<https://orcid.org/0000-0002-8287-6836>

Resumen

La resolución objeto de análisis, de alguna manera, continúa la saga de recientes sentencias del Tribunal Supremo acerca de cuestiones relacionadas con las alteraciones patrimoniales en el IRPF. La cuestión de interés casacional objetivo que se plantea resulta limítrofe con una cuestión probatoria, vedada al análisis casacional, concretada en la necesidad (o no) de justificar la existencia de un negocio jurídico –y, en tal caso, a quién le corresponde la carga de la prueba– para que un contribuyente del IRPF pueda declarar una pérdida patrimonial.

Palabras clave

Pérdida patrimonial, carga de la prueba, justificación, IRPF, negocio jurídico.

Abstract

The ruling under analysis, in some ways, continues the saga of recent Supreme Court rulings on issues related to changes in assets in personal income tax. The issue of objective cassation interest raised borders on an evidentiary issue, closed to cassation analysis, specifically the need (or lack thereof) to justify the existence of a legal transaction—and, if so, who bears the burden of proof—for a personal income tax taxpayer to declare a capital loss.

Keywords

Capital loss, burden of proof, justification, personal income tax, legal transaction.

Cómo citar: Alarcón García, E. (2025). Es carga del contribuyente acreditar el origen negocial de las pérdidas patrimoniales: STS de 20 de enero de 2025, rec. núm. 5993/23. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 161-167.

SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Análisis

1. Supuesto de hecho

El recurso de casación objeto del presente comentario lo plantea un particular cuyo recurso ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias –recurso n.º 38/2022–, fue desestimado con unas costas de 400 euros en su contra.

El escrito de preparación fundamenta especialmente que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque, según el parecer del litigante, la sentencia impugnada fijaba, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones, ex artículo 88.2.c) de la LJCA y (ii) porque se aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir sobre la que no existe jurisprudencia, de conformidad con el artículo 88.3.a) de la LJCA.

De las diversas cuestiones planteadas por el letrado del demandante, la Sección Primera consideró, en su auto de 8 de mayo de 2024, que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia tres de ellas, de carácter sustantivo –no procesal–, y relacionadas todas ellas con un concreto tributo: el IRPF. A saber: (i) determinar si el artículo 33.1 y 5 de la ley de dicho tributo exige, o no, justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial; (ii) aclarar si el contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera; y (iii) precisar si debe ser la Administración tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación, consignando una pérdida patrimonial –por la baja de valores en una cartera de inversión–, considerando que tiene en su poder información sobre la composición y valoración de las cuentas de valores, proporcionada por las entidades depositarias.

El referido auto motiva la existencia de interés casacional objetivo, concretamente, en el hecho de que en la sentencia se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia, ex artículo 88.3.a) LJCA, puntualizando que *«aunque no nos hallamos ante cuestiones estrictamente nuevas, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que las esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS:2017: 4230A); en concreto, sobre los principios de disponibilidad y facilidad probatoria, sentencias de 17 de octubre de 2022 del Tribunal Supremo (recurso n.º 3521/2021) y de 22 de julio de 2021 (recurso n.º 7485/2019), entre otras»*.

2. Doctrina del tribunal

Empezando por el final, tras la admisión del recurso de casación por parte de la Sección Primera del Alto Tribunal, el recurrente pretendió introducir en su escrito de interposición una pretensión, de carácter procesal, que no figuraba entre las cuestiones seleccionadas por el auto de admisión como dotadas de

interés casacional objetivo. Concretamente, se trataba de una cuestión formal relacionada con la caducidad que se había producido en un primer procedimiento de comprobación limitada de su IRPF que había sufrido el recurrente, que fue simultánea al inicio de un nuevo procedimiento comprobador, alegándose que no se habían indicado de forma diferenciada, en dos actos, ambos extremos: por un lado, la declaración de caducidad y, por otro, el inicio del nuevo procedimiento ex artículo 104.5 de la LGT.

Siguiendo su consolidada doctrina —entre otras, STS de 4 de noviembre de 2024, cas. n.º 1749/23—, el TS no examina esta cuestión al no guardar relación de conexión lógico-jurídica, ni ser consecuencia subsiguiente, con las cuestiones de interés casacional objetivo seleccionadas por la Sección de Admisiones.

Entrando en las cuestiones sobre las que sí ha sentado criterio nuestro Tribunal Supremo, el debate casacional se asienta sobre la interpretación de los apartados 1 y 5 del artículo 33 de la ley del IRPF y, concretamente, sobre cómo y quién debe acreditar la existencia de una alteración en el patrimonio de una persona física que, a la postre, ha generado una pérdida patrimonial.

La sentencia acude, para resolver la litis, a una interpretación literal del precepto que, según sus propios términos, *«resultará acorde con la interpretación finalista y sistemática de la norma»*.

Así las cosas, considera inapelable que la literalidad del artículo 33.5 excluye del cómputo de las pérdidas patrimoniales en el IRPF a aquellas que no se encuentren justificadas. *A fortiori*, a este elemento hermenéutico —la literalidad de la norma—, se le unen: por un lado, una exégesis finalista que llega a la misma conclusión dado que, con ello, *«el legislador elimina la posibilidad de que los contribuyentes puedan incorporar a sus declaraciones pérdidas derivas de actuaciones que dependen únicamente de su voluntad, evitando así mecanismos de elusión fiscal»*; por otro lado, una exégesis sistemática, que recuerda que el precepto en cuestión no solo impide computar las pérdidas no justificadas, *«sino que también excluye otras que revelan el propósito del legislador de impedir la deducción de pérdidas que los obligados tributarios han contribuido a generar»*, ejemplificándolo con las debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades, las debidas al consumo o las pérdidas de juego.

A partir de aquí, la resolución trata dos cuestiones relacionadas con la prueba: a quién corresponde el *onus probandi* —punto 6 del fundamento de derecho 3º— y la forma idónea de justificar la alteración patrimonial, esto es, la pérdida —punto 5º del mismo FD—.

Respecto de la carga de la prueba, se efectúa una remisión a las reglas generales en torno a dicha cuestión, tanto desde el punto de vista tributario como procesal, recayendo por lo tanto en quien alega su derecho que, además, en un caso como el objeto de litis en el que lo que se discute es la variación patrimonial negativa producto de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, cabalmente deberá recaer en este último y no en la Administración, como pretendía el recurrente.

Con lo expuesto, podría haber concluido la labor nomofiláctica de nuestro más alto tribunal pero, lejos de ello, la ponente entra de lleno en la cuestión de

la forma probatoria, para señalar de forma indubitada que el contribuyente no puede basar la pérdida en un certificado emitido por una entidad depositaria de unos títulos, debiendo analizarse a estos efectos el negocio jurídico subyacente para lo cual será inexcusable que el contribuyente aporte documentación suficiente que justifique la variación en su patrimonio.

A consecuencia de todo lo expuesto, el TS confirma la sentencia de instancia, desestimando el recurso planteado por el contribuyente, sin imponerle costas procesales.

3. Análisis

La sabiduría magistral, no popular en este caso, suele decir que «los pleitos llegan como llegan» y, en el presente caso, la lectura del caso objeto de debate muestra indicios de que es uno de esos supuestos, en el que la ponente –y la Sección 2ª del TS a la hora de deliberar el asunto– ha tenido que hacer filigranas para encajar la cuestión que se le planteaba.

Con ello me refiero a que, si ya resulta sorprendente que la testarudez de un ciudadano –y de su representante legal– le haya llevado a agotar todas las instancias administrativas sin ser capaz de aportar una carga probatoria mínima del derecho que pretende ejercitar, lo es más todavía si tenemos en cuenta que, en este caso, también ha continuado impenitentemente finiquitando asimismo la vía jurisdiccional ordinaria y, con muchísima suerte en el empeño, la casacional extraordinaria.

Y digo muchísima suerte porque, lo normal, lo natural, teniendo en cuenta las cuestiones que los apartados 2 y 3 del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional y, concurrentemente, el *ratio* estadístico de admisiones de la Sección Primera del Alto Tribunal, habría sido una inadmisión de plano, con las consecuentes costas limitadas de dos mil euros a abonar por el querulante en cuestión y sin que la Sección de enjuiciamiento –la Segunda– se hubiera visto en la obligación de dictar sentencia.

Pero el contribuyente, y junto a él el universo tributario, tuvo la suerte de obtener una respuesta judicial razonada a una cuestión muy concreta y sencilla de resolver, como es la duda en cuanto a los límites de la aportación de pruebas para acreditar pérdidas patrimoniales en el IRPF.

La fortuna, en este caso, deriva del hecho de que la Sección Primera asimiló este caso a otros dos que, a pesar de tratar una cuestión del mismo tributo, nada tienen que ver, como son los resueltos por las dos sentencias cuya interpretación quedaría reforzada o matizada en materia de disponibilidad y facilidad probatoria, que se mencionan como precedentes en el Auto de admisión y que, en realidad, trataron esta cuestión en relación con las dietas y los gastos de manutención y estancia.

Obsérvese que, en estos supuestos pretendidamente parangonables, existe un tercero implicado –el retenedor– que es al que, finalmente, se le impone la carga acreditativa de la consideración de tales rendimientos, a efectos de apli-

car las exenciones previstas en la normativa tributaria para dichos rendimientos del trabajo; en cambio, en el caso objeto de este comentario ni existe retenedor, ni se trata de una renta laboral sino del cajón de sastre formado por las ganancias o pérdidas patrimoniales, ni a más abundar, se trata de la aplicación de un beneficio fiscal.

En fin, dejando de lado que no se vislumbra analogía alguna entre esos casos y el aquí discutido —obviando también el pequeño detalle de que la interpretación analógica está interdicta en el ámbito tributario— lo cierto es que la exégesis llevada a cabo por el TS resulta impecable, dada la literalidad de la norma, dado su encaje sistemático y dada su finalidad y, añadido yo, en correcta aplicación del principio jurídico de facilidad probatoria derivado del axioma romano *onus probandi incumbit actor*.

Así pues, no queda otra que estar de acuerdo con el Alto Tribunal, en el sentido de que es carga del contribuyente justificar la existencia de un negocio jurídico del que se derive una alteración en la composición de su patrimonio que, a la postre, le haya determinado una pérdida patrimonial, debiendo a tal efecto aportar toda la documentación justificativa que encuentre a su alcance y sin que ello suponga —como alegaba el recurrente en la litis en cuestión— una suerte de *probatio diabolica*.

Y es que no debe confundirse la prueba de hechos negativos con la incapacidad, imposibilidad o impericia para ser capaz de aportar las pruebas suficientes para acreditar una pérdida, disponiéndose en tal caso no solo del propio trámite de audiencia que procede en todo procedimiento administrativo para aportar documentos y elementos probatorios adicionales, sino de un mínimo de dos instancias administrativas a las que recurrir —en reposición y en vía económico-administrativa— y otra instancia jurisdiccional en la que aportar más pruebas de su derecho.

En definitiva, es al contribuyente al que le corresponde la carga y la forma de probar la pérdida patrimonial sufrida, teniendo a su disposición todos los mecanismos procesales que el ordenamiento brinda a su derecho de defensa.

Es llamativo, para concluir, que la sentencia objeto de este comentario haya entrado en la cuestión de la forma de justificación de la alteración patrimonial que determinó la pérdida —fundamento de derecho 3º, punto 5— pues, según su propia doctrina, se trataría de una cuestión de hecho, no jurídica, que quedaría extramuros de la casación. Pero, para no cansar al lector, sobre este punto le remito al anterior número de esta misma revista, en el que le dediqué unas cuantas páginas a hablar de ello.

VALIDEZ EN EL PROCESO PENAL DE LAS ENTRADAS Y REGISTROS ACORDADAS EN LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSA Y COSA JUZGADA MATERIAL: SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 31/2025, DE 10 DE FEBRERO

Oscar Morales García

Socio del Área penal de los negocios en Cases & Lacambra

Profesor adjunto de Derecho penal. ESADE (España)

Resumen

La Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2025 realiza un interesante análisis sobre el principio de intangibilidad de las resoluciones judiciales. Para ello, cuenta como excusa con la frecuente interacción entre las resoluciones administrativas de entrada y registro domiciliarios en procedimientos tributarios y la utilización de su resultado en los procedimientos penales. Siendo este el telón de fondo, la resolución acaba por aplicar una jurisprudencia ampliamente reconocida sobre la valoración de prueba en segunda instancia y sobre la necesidad de motivación reforzada de la nulidad de sentencias absolutorias en la instancia.

Palabras clave

Intangibilidad del fallo; entrada y registro; delito fiscal; principio de proporcionalidad; nulidad de sentencia absolutoria.

Abstract

Constitutional Court Judgment 31/2025 offers a thought-provoking examination of the principle of the finality of judicial decisions. The ruling is framed around the frequent overlap between administrative orders authorizing home searches in tax proceedings and the use of the resulting evidence in criminal trials. Against this backdrop, the Court ultimately reaffirms well-established case law concerning the reassessment of evidence on appeal and the heightened duty to provide reasoning when overturning acquittals at first instance.

Keywords

Search and seizure; finality of judgments; tax offence; principle of proportionality; nullity of acquittal judgments.

Cómo citar: Morales García, O. (2025). Validez en el proceso penal de las entradas y registros acordadas en la jurisdicción contenciosa y cosa juzgada material: Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2025, de 10 de febrero. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 169-177.

SUMARIO

1. Introducción
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Introducción

Aunque la STC 31/2025 resuelve únicamente una cuestión procesal largamente atendida en la jurisprudencia de este órgano, posee todos los ingredientes para convertirse en un oráculo para los asesores fiscales y penales.

En efecto, la resolución tan solo solventa una cuestión de naturaleza procesal ya resuelta por el TC, cual es la exigencia de motivación reforzada en la revisión de sentencias absolutorias en la apelación. Y lo hace otorgando el amparo y devolviendo la causa penal al órgano de apelación para que vuelva a pronunciarse motivadamente, prolongando con ello, dicho sea de paso, la agonía procesal del contribuyente. Pero, mientras zanja de nuevo solo y exclusivamente esta materia, al tiempo profundiza *obiter dicta* en cuestiones matriciales para la defensa del obligado tributario en el proceso penal y lo hace mientras describe las pretensiones del demandante de amparo y las de oposición de otras partes del proceso, así como durante la fundamentación jurídica, lo que la convierte en una pieza de singular belleza poliédrica.

2. Supuesto de hecho

El valor añadido de la STC 31/2025 descansa en el análisis que efectúa sobre los límites de los Tribunales penales respecto de las resoluciones judiciales firmes dictadas en la jurisdicción administrativa y relacionadas con la cuestión litigiosa penal. En concreto, sobre la capacidad de los Tribunales penales para anular resoluciones administrativas firmes de entrada y registro domiciliarios cuyos resultados son posteriormente objeto de prueba en el proceso penal. Veamos la secuencia procesal.

El problema de fondo para llegar a un pronunciamiento estimatorio del amparo por vulneración del derecho a una resolución motivada nace a raíz del cuestionamiento por la defensa, en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, de la orden de entrada y registro domiciliaria adoptada en vía contencioso-administrativa.

En octubre de 2011, el Juzgado contencioso administrativo número 1 de Barcelona dictó Auto de entrada y registro en el domicilio del obligado tributario. Dicha orden, de la que derivó la aprehensión de un conjunto de elementos documentales acreditativos de la cuantía de la cuota defraudada en IVA que desembocarían en un proceso penal, fue confirmada por Sentencia de mayo de 2014, de la Sala Primera, contencioso-administrativa, del TSJ de Cataluña.

La documentación obtenida del registro fue incorporada a la instrucción del procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública y acreció al posterior juicio oral, celebrado en noviembre de 2021 ante el Juzgado de lo Penal número 26 de Barcelona, donde fue impugnada por la defensa. La entrada y registro debía considerarse nula de pleno derecho, al haber sido acordada sin la preexistencia de un procedimiento de inspección que le diera cobertura, de acuerdo con las exigencias jurisprudenciales vigentes en aquél momento, especialmente las SsTS, Sala Tercera, 1231/2020 y 1163/2021.

El Juzgado de lo Penal fue particularmente expeditivo y acordó la nulidad de la orden de entrada y registro, por considerarla demasiado genérica, intercambiable con cualquier otro obligado tributario y sin una motivación suficientemente amplia como para imponerse al derecho fundamental con garantía institucional reforzada a la inviolabilidad del domicilio. A mayor abundamiento, el Juzgado entendió que el acervo probatorio derivado de la entrada y registro debía quedar extramuros del proceso penal, siendo insuficiente el resto del material aportado por las acusaciones para determinar un hecho probado de naturaleza condenatoria, más allá de toda duda razonable.

A partir de aquí parecería que el debate se centrará en la vinculación de la jurisdicción penal a las resoluciones de la jurisdicción contencioso-administrativa o, por el contrario, en la capacidad de la jurisdicción penal para alterar la realidad fáctica y jurídica establecida en otra jurisdicción. No es así, aunque a estas cuestiones se les prestará una atención significativa en la Sentencia objeto de comentario.

La Abogacía del Estado, combatió la sentencia absolutoria, aduciendo (i) la incapacidad de los órganos jurisdiccionales penales para declarar la nulidad de un Auto dictado en otra jurisdicción; (ii) en todo caso defendió los presupuestos de la entrada y registro; y (iii) aunque pudiese ser declarado nulo, el material probatorio no debe considerarse necesariamente nulo (doctrina más permisiva del fruto del árbol envenenado). La defensa impugnó el recurso, preguntando a la AP de Barcelona, y aquí radica el problema constitucional verdaderamente resuelto, si podía cabalmente llevarse a cabo una entrada y registro por la jurisdicción contencioso-administrativa sin procedimiento de inspección que le diera cobertura.

La Audiencia Provincial de Barcelona, sección vigesimoprimera, resolvió en favor de la acusación, sosteniendo que: (i) el Juez penal no es competente para la declaración de nulidad del Auto dictado en otra jurisdicción; y que (ii) los presupuestos para la adopción del auto fueron correctos. Lo que sirvió de base para la declaración de nulidad de la resolución de instancia, ordenando la celebración de nuevo juicio ante tribunal distinto.

3. Fundamentos de derecho

Contra la Sentencia de la AP Barcelona se alza en amparo la defensa del contribuyente, previo rechazo del preceptivo requerimiento de nulidad, solicitando la declaración de la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva en relación con el derecho de defensa por vulneración de la inviolabilidad del domicilio, denuncia que después atomizará en diversos argumentos. El motivo fundamental, de acuerdo con el análisis que efectúa el TC radicaría en la ausencia de respuesta formal a la solicitud a la Audiencia Provincial de respuesta expresa sobre una cuestión: ¿puede o no el órgano contencioso-administrativo, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo vigente en aquel momento, ordenar la entrada y registro domiciliaria sin expediente de inspección de cobertura?

La Abogacía del Estado opuso a la solicitud de amparo tres grandes argumentos de los que destacan dos: (i) no es posible revisar una resolución firme de

otro órgano jurisdiccional, pues eso atentaría contra la seguridad jurídica; y (ii) es perfectamente plausible trasladar los hallazgos de las entradas y registros de una jurisdicción a otra.

La Fiscalía del garante constitucional se adhirió al recurso de amparo. A su juicio, las entradas y registros en vía contencioso-administrativa son más restringidas que en vía penal y, además, la cosa juzgada lo es respecto de sentencias firmes, no de sus incidencias, por lo que perfectamente el órgano jurisdiccional penal puede cuestionar la legitimidad del Auto de entrada y registro dictado en sede contenciosa. Dicho lo cual, entiende que aunque lo realmente petitionado por la defensa en el amparo sea una mera declaración de la lesión del derecho, debe ordenarse la nulidad de la resolución de la Audiencia Provincial de Barcelona.

Es sabido que desde la reforma operada por LO 6/2007 la admisión a trámite de un recurso de amparo es un acontecimiento altamente improbable (en torno al 1,5-2% son objeto de admisión). Afirma el TC en su resolución que la demanda de amparo fue admitida a trámite *«apreciando que en el mismo concurre una especial trascendencia constitucional porque el recurso plantea un problema o afecta a una faceta del derecho fundamental sobre el que no hay doctrina de este Tribunal»*.

Lo anterior nos llevaría a pensar que el Tribunal resolverá la cuestión subyacente a lo largo del proceso penal: ¿puede o no puede el órgano jurisdiccional penal declarar la nulidad de un Auto firme dictado en otra jurisdicción?; ¿puede o no puede la jurisdicción penal cuestionar las bases del dictado de un Auto restrictivo de libertades dictado en otra jurisdicción?; ¿qué alcance tiene la cosa juzgada material?

A todas esas cuestiones se refiere el recurrente, las ataca la Abogacía del Estado y se adhiere la fiscalía con un marcado carácter garantista.

Y el Tribunal Constitucional entrará en todas ellas, pero lo hará *obiter dicta*, en relación con las siguientes cuestiones cuyos fundamentos han sido abordados de modo disperso por el Tribunal a lo largo del tiempo.

- (i) Sostiene así el Tribunal, en primer lugar, la **intangibilidad del fallo** dictado en otra jurisdicción. Se trata de una manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva, pues sin la eficacia absoluta del fallo firme ese derecho quedaría debilitado hasta hacerse irreconocible. Afirma el Tribunal: *«El principio de intangibilidad asegura a las partes procesales que las resoluciones judiciales solo puedan ser modificadas dentro de los cauces legales previstos y proscrib[e] que los juzgados y tribunales puedan variar o revisar las resoluciones judiciales definitivas y firmes al margen de los casos taxativamente previstos por la ley; incluso en la hipótesis de que, con posterioridad, entendiesen que la decisión judicial no se ajusta a la legalidad. Si se permitiese reabrir lo ya resuelto por una decisión firme fuera de los supuestos legalmente permitidos, el derecho a la tutela judicial efectiva, aparte de vulnerado, resultaría carente de efectividad (entre otras, SSTC 119/1988, de 20 de junio, FJ 2; 3/2024, de 15 de enero, FJ 3, y 107/2024, de 9 de septiembre, FJ 3).»*

- (ii) El Tribunal, por lo demás y frente al criterio de la fiscalía, considera que la intangibilidad se proyecta no solo respecto del fallo, sino también respecto de las cuestiones que fueron esenciales para alcanzarlo, aunque sean «incidentales». No es posible, en consecuencia, alterar en la jurisdicción penal el fallo de una resolución incidental firme como lo es una entrada y registro en el seno de un procedimiento administrativo sancionador seguido ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Dice así la resolución: *«La intangibilidad de lo decidido en una resolución judicial firme no afecta solo al contenido del fallo, sino que también se proyecta sobre aquellos pronunciamientos que constituyen ratio decidendi de la resolución, aunque no se trasladen al fallo (STC 15/2006, de 16 de enero, FJ 6) o sobre los que, aun no constituyendo el objeto mismo del proceso, resultan determinantes para la decisión adoptada (SSTC 62/2010, de 18 de octubre, FJ 5, y 39/2012, de 29 de marzo, FJ 5).»*

Como consecuencia de la doctrina expuesta, el Tribunal partirá de la base de que el juzgado de lo penal carece de competencia para anular el Auto de entrada y registro dictado en vía contenciosa, en la medida en que dicho incidente forma parte de la *ratio decidendi* de la resolución contencioso-administrativa que devino firme.

- (iii) La eficacia que deriva de la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes, como expresión del derecho a la tutela judicial efectiva, entronca, entonces, con el efecto prejudicial o positivo de la cosa juzgada material. Dado que algunos hechos pueden llegar a ser sometidos a jurisdicciones independientes con valoraciones diversas, es posible hallar contradicciones entre los resultantes de ambas. Esas contradicciones pueden no resultar razonables cuando son absolutas. Sin embargo, consciente de las especialidades procesales de una u otra jurisdicción, el Tribunal Constitucional comprende la posibilidad de alterar razonablemente los hechos probados de una jurisdicción a otra, pero siempre dentro de un esfuerzo motivacional lo suficientemente relevante como para justificar la coexistencia de semejante contradicción. Recordando la doctrina de la STC 151/2001, el Tribunal afirma: *«(...) de acuerdo con la doctrina de este tribunal, unos mismos hechos, cuando la determinación de los mismos exija una previa calificación jurídica, puedan ser apreciados de forma distinta en diferentes resoluciones judiciales sin incurrir por ello en ninguna vulneración constitucional si el órgano judicial que se aparta de la apreciación de los hechos efectuada anteriormente en otra resolución judicial expone de modo razonado los motivos por los que se aparta de aquella primera calificación».*

Eso sí, recuerda la vinculación absoluta de los poderes públicos (scil., la AEAT), con los hechos probados declarados en un sentencia penal firme, lo que no parece admitir excepciones.

- (iv) Por último, discrimina acertadamente entre la posibilidad de anular en vía penal el auto firme de entrada y registro adoptado en vía administrativa, y el cuestionamiento por el órgano jurisdiccional penal de las bases de necesidad y proporcionalidad para el dictado de la entrada y registro, que acepta plenamente.

Lo primero, lo niega el tribunal como consecuencia de la intangibilidad del fallo, expresión del derecho a la tutela judicial efectiva: *«El juez penal no está investido de la potestad para declarar la nulidad formal del auto dictado por el juez de lo contencioso-administrativo y confirmado en sentencia por la sala competente del Tribunal Superior de Justicia»*.

Lo segundo, en cambio, es perfectamente plausible, de modo que el Juez penal, discrepando de la valoración efectuada por el órgano contencioso-administrativo para acordar la entrada y registro, puede concluir la ausencia de proporcionalidad de la medida y, en consecuencia, proclamar la ilicitud de la prueba así obtenida para ser admitida como tal en el proceso penal. *«La autorización de entrada y registro (arts. 106.1 CE, 91.2 LOPJ y 8.6 LJCA) se acordó en un procedimiento de inspección tributaria, y tiene razón el fiscal ante este tribunal al afirmar que dicha medida persigue unos fines distintos a los del proceso penal y se adopta con arreglo a unos presupuestos cuya intensidad variaba en uno y otro ámbito, tratándose además de un procedimiento de naturaleza sumaria e incidental. Por lo tanto, en el enjuiciamiento de un delito de defraudación a la hacienda pública (art. 305.1 y 2 CP) que lleva aparejado la pena de privación de libertad, al introducir y valorar las pruebas obtenidas a partir de dicha diligencia, el juez penal puede examinar los presupuestos objetivos para la solitud de dicha entrada y registro y, en su caso, apartarse del criterio de los órganos judiciales contencioso-administrativos, siempre y cuando dicho apartamiento sea motivado y justificado (FJ 4) con arreglo a los principios y garantías propias del derecho penal.»*

4. Análisis

Todo lo anterior, sin embargo, no es otra cosa que el presupuesto que debía asentar el Tribunal para poder resolver la cuestión constitucional que le fue sometida a debate por la defensa. De modo que, nada de ello es objeto de resolución específica de amparo, sino de mera declaración.

Por el contrario, el Tribunal otorgará el amparo porque la Audiencia Provincial de Barcelona no resolvió una pregunta esencial trasladada por el demandante ahora de amparo, cual es si era realmente posible dictar una entrada y registro sin procedimiento de inspección de cobertura, tal como exigía la jurisprudencia más arriba citada, vigente en el momento del dictado de aquel Auto.

La Audiencia Provincial de Barcelona anuló una sentencia absolutoria de instancia, negando con ello la posibilidad de que el Juzgado de lo Penal pudiera anular el Auto del Juzgado contencioso, lo que comparte el TC, y valorando como razonables las bases de necesidad y proporcionalidad que inspiraron aquella decisión, lo que el Tribunal Constitucional admite como parte de sus funciones revisoras.

Ahora bien, el garante de los derechos fundamentales reprocha a la Audiencia Provincial haber relajado sus obligaciones de motivación reforzada a la hora de anular una sentencia penal de instancia de corte absolutorio, al no haber dado respuesta expresa a la cuestión de si era o no posible dictar el Auto en vía

contenciosa sin previo expediente de inspección y, no obstante esa ausencia de respuesta, anular nada menos que una sentencia absolutoria.

Esta elevada exigencia constitucional de motivación reforzada tiene su propia intrahistoria. El Tribunal Constitucional sentó una conocida jurisprudencia desde la STC 167/2002, conforme a la cual la alzada no podía valorar prueba personal (testifical, por ejemplo, o pericial) para revocar una sentencia absolutoria de instancia, porque carecía del atributo de la inmediación. Ello generó una corruptela de los tribunales de alzada, consistente en anular sistemáticamente toda sentencia absolutoria de instancia no compartida por el revisor, apelando a la irracionalidad de la motivación (entra por la puerta lo expulsado por la ventana). Repentinamente, los tribunales de instancia, al absolver, parecían haberse vuelto irracionales.

Durante un determinado período de tiempo, el Tribunal Constitucional desoyó las demandas de amparo que buscaban poner freno a esta irregularidad y no prestó demasiada atención (por ejemplo, la STC 112/2015, que negó el amparo por ausencia de afectación de la presunción de inocencia). Recientemente, sin embargo, el TC ha tomado conciencia del fenómeno y en la Resolución 72/2024, de 7 de mayo, desarrolla las líneas maestras que debía observar el tribunal de alzada para poder declarar una nulidad.

Es a esta cuestión y a nada más, a la que da solución el Tribunal Constitucional en este amparo. La defensa del contribuyente plantea un fascinante debate sobre los límites de las entradas y registros dictadas en vía contenciosa y la capacidad de los tribunales penales para desafiarlas, que lamentablemente solo se aborda *obiter dicta* y respecto del cual, aunque el Tribunal Constitucional aporta pistas para el futuro, apenas si dedica unos pocos párrafos.

En la medida en que lo que resuelve es una cuestión ya analizada y bastante trabajada por la jurisprudencia constitucional, el recurso no debió admitirse con base en la idea de tratarse de una cuestión no resuelta, sino por abordar una cuestión resuelta a la cual desoye la Audiencia Provincial de Barcelona, lo que también es causa de admisión.

Ahora la Audiencia Provincial debe dictar una nueva resolución en la que dé respuesta a la pregunta formulada por la defensa del contribuyente. Para ello cuenta con dos indicaciones del Tribunal Constitucional: (i) el Juzgado de lo penal carece de competencias para declarar la nulidad del Auto dictado en vía contenciosa, aunque (ii) mantiene la posibilidad de valorar si concurrieron los requisitos para cuestionar su adopción y, en consecuencia, aceptar el acervo probatorio obtenido con el registro. A todo ello la Audiencia Provincial ya ha dado su beneplácito, de modo que tan solo deberá responder a una pregunta más, lo que anuncia un peregrinaje judicial aún más largo para el contribuyente.

ANULACIÓN DE UNA SANCIÓN COMO CONSECUENCIA DE LA ANULACIÓN POR VICIOS FORMALES DE LA LIQUIDACIÓN DE LA QUE TRAE CAUSA, REITERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y NE BIS IN IDEM PROCEDIMENTAL: STS DE 25 DE FEBRERO DE 2025, REC. NÚM. 5156/2023

Carlos Cabrera Carretero

*Doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid
(España)*

Resumen

La STS de 25 de febrero de 2025 establece como doctrina con interés casacional que, cuando una sanción es anulada, no por vicios intrínsecos, sino por la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa, el principio «ne bis in idem» procedimental impide abrir un nuevo procedimiento sancionador. Este criterio puede suscitar algunas dudas a la luz de ciertos requisitos establecidos en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la configuración del «ne bis in idem» en su vertiente procedimental. Con todo, mientras no existan previsiones legales específicas que provean soluciones sistemáticas para el problema de la reiteración de los actos tributarios (de carácter sancionador), otros principios y valores constitucionales pueden reforzar el criterio postulado en esta sentencia del Tribunal Supremo.

Palabras clave

Reiteración de actos tributarios. Procedimiento sancionador. Non bis in idem. Ne bis in idem procedimental. Derechos fundamentales.

Abstract

The Supreme Court ruling of February 25, 2025, establishes as a doctrine of cassational interest that, when a sanction is annulled, not due to intrinsic flaws, but because of the annulment of the underlying tax assessment for formal defects, the procedural ne bis in idem principle prevents the

initiation of a new sanctioning procedure. This criterion may raise some doubts in light of certain requirements established in the case law of the Constitutional Court. Nonetheless, in the absence of specific legal provisions offering systematic solutions to the problem of the repetition of tax-related (sanctioning) acts, other constitutional principles and values may reinforce the position put forward in this Supreme Court ruling.

Keywords

Reiteration of tax assessments. Sanctioning procedure. Non bis in idem. Procedural ne bis in idem. Fundamental rights.

Cómo citar: Cabrera Carretero, C., (2025). Anulación de una sanción como consecuencia de la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa, reiteración del procedimiento sancionador y ne bis in idem procedimental: STS de 25 de febrero de 2025, rec. núm. 5156/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 179-188.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La STS de 25 de febrero de 2025 (núm. rec. 5156/2025) establece como criterio interpretativo que, cuando una sanción es anulada, no por apreciarse vicio intrínseco alguno en esta, sino como consecuencia de haberse anulado por vicios formales la liquidación de la que traía causa dicha sanción, el principio «ne bis in idem» en su vertiente procedimental impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

2. Supuesto de hecho

En esencia, la sentencia que se considera trae causa de las pretensiones anulatorias de una contribuyente frente al acuerdo de ejecución de una resolución del TEAR que, por una parte, anulaba una sanción como consecuencia de la anulación por vicios formales de la liquidación de la que traía causa y, por otra, contemplaba la posibilidad de que, una vez dictada la nueva liquidación en subsanación de los vicios formales identificados, se pudiera iniciar un nuevo procedimiento sancionador frente a la misma contribuyente.

Aunque esta síntesis recoge la controversia relevante en sede casacional, conviene aportar algunos detalles más sobre la complicada (aunque poco extraordinaria) travesía procesal y procedimental que desembocó en la STS de 25 de febrero de 2025.

El 9 de noviembre de 2016 se inició un procedimiento de inspección referido al Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los años 2012 a 2014 de la contribuyente. El 6 de abril de 2018 (esto es, casi 17 meses después del inicio de las actuaciones inspectoras) se firmó acta de disconformidad. La contribuyente formuló sus alegaciones frente al acta el 30 de abril de 2018. Sin embargo, estas no tuvieron entrada en el departamento de inspección hasta el 5 de mayo de 2018. El 4 de mayo de 2018 se dictó el acuerdo de liquidación con el que finalizó el procedimiento de inspección. Evidentemente, las alegaciones de la contribuyente no fueron tenidas en cuenta. Ya finalizado el plazo máximo de duración del procedimiento, se notificó a la contribuyente, el 14 de mayo de 2018, una comunicación que dejaba constancia de este hecho. Sin embargo, no se dictó ninguna liquidación ulterior que subsanase esta circunstancia.

Por otra parte, el 23 de abril de 2018 se le comunicó a la contribuyente el inicio de un procedimiento sancionador en relación con las obligaciones comprobadas en el procedimiento de inspección. Como resultado de la tramitación de este procedimiento, el 5 de octubre de 2018 se dictó un acuerdo sancionador por importe de 55.416,23 euros.

La contribuyente interpuso reclamaciones económico-administrativas frente a los citados acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones ante el TEAR de Valencia. El TEAR de Valencia dictó Resolución de 30 de junio de 2021 por la que se estimaban parcialmente las citadas reclamaciones, anulando los actos impugnados y acordando la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector para que las alegaciones formuladas por el contribuyente

frente al acta fuesen tenidas en cuenta. Nada se indicó en la citada resolución del TEAR sobre la posibilidad de reiterar las actuaciones sancionadoras. Con todo, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, ya que esta no se había pronunciado sobre sus pretensiones anulatorias basadas en la prescripción del derecho de la administración a liquidar.

La Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 15 de junio de 2022 (núm. rec. 1237/2021), estimó parcialmente el recurso, declarando la prescripción del IRPF del 2012, pero confirmando la resolución del TEAR en todo lo demás.

No obstante, en paralelo a la tramitación del recurso interpuesto ante el TSJ de Valencia, y dado que ninguno de los efectos que se derivarían de la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de junio de 2021 fueron objeto de la adopción de medida cautelar alguna, se dictaron tres acuerdos de ejecución de la resolución: el primero, de 11 de noviembre de 2021, anulaba el acuerdo de liquidación impugnado y reconocía la devolución del importe liquidado y de los intereses correspondientes; el segundo, de la misma fecha, anulaba el acuerdo sancionador *«sin perjuicio de que se [pudiera iniciar] un nuevo procedimiento sancionador en el que se [tuvieran] en cuenta las circunstancias de la nueva liquidación»*; y el tercero, de 12 de noviembre de 2021, por el que se dictaba un nuevo acuerdo de liquidación por el IRPF de 2012 a 2014 en el que se tuvieron en cuenta las alegaciones formuladas en su momento por la contribuyente frente al acta.

Estos tres acuerdos de ejecución fueron impugnados ante el TEAR de Valencia, que desestimó las reclamaciones mediante Resolución de 15 de marzo de 2022. En particular, en lo que respecta al acuerdo de ejecución por el que se anulaban las sanciones dejando la puerta abierta a iniciar otro procedimiento sancionador, la recurrente alegó que el acuerdo vulneraba su derecho al «non bis in idem» en su vertiente procedimental. No obstante, el TEAR de Valencia desestimó estas alegaciones sobre la base de que el acuerdo impugnado preveía *«precisamente la anulación del acuerdo sancionador inicial»*.

La contribuyente interpuso otro recurso contencioso-administrativo frente a esta Resolución del TEAR de Valencia, que fue parcialmente estimado por la Sentencia del TSJ de Valencia, de 20 de febrero de 2023 (núm. rec. 565/2022). En línea con lo que ya había dictaminado en su Sentencia de 15 de junio de 2022 (*vid. supra*), se reconoció que el derecho de la Administración a liquidar el IRPF de 2012 había prescrito. Además, ordenó corregir un error en la cuantificación de ciertos rendimientos de capital mobiliario que se imputaban en el nuevo acuerdo de liquidación a los ejercicios 2013 y 2014. Sin embargo, rechazó las demás pretensiones de la contribuyente. En particular, rechazó en los siguientes términos las pretensiones anulatorias frente al acuerdo de ejecución que anulaba las sanciones permitiendo iniciar un nuevo procedimiento sancionador:

«[E]n el presente supuesto no concurre vulneración del non bis in idem, pues habiendo sido anulada la liquidación primera como consecuencia de la no consideración de las alegaciones efectuadas a la propuesta y acordando la retroacción de actuaciones por el TEAR al momento de la liquidación, la sanción correspondiente se anuló como consecuencia de la anulación de la liquidación, que-

dando imprejuizado, y siendo por tanto posible la incoación de un nuevo procedimiento sancionador en relación con la nueva liquidación dictada.»

El contribuyente interpuso recurso de casación frente a la citada sentencia del TSJ de Valencia, que fue admitido mediante el Auto del TS de 24 de abril de 2024 (núm. rec. 5156/2023), en el que se delimitó la siguiente cuestión con interés casacional:

«Determinar si es posible iniciar un nuevo procedimiento sancionador y dictar un nuevo acuerdo sancionador, a la vista del principio prohibitivo del bis in idem en su vertiente procedimental, en los casos en que se ha anulado un primer acuerdo sancionador, no por la concurrencia de vicios propios o inherentes, sino como consecuencia de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que dimana la sanción, sin que se hayan analizado ni considerado otros motivos para anular el primer acuerdo sancionador.»

El Auto de admisión reconoce que esta cuestión ya fue abordada por la STS de 15 de enero de 2024 (núm. rec. 2847/2022). Sin embargo, como aquella se dictó en atención a «las circunstancias específicas» del caso considerado, el Auto argumenta la conveniencia de que el TS se pronunciase otra vez sobre esta cuestión a fin de esclarecer el alcance de su doctrina a este respecto «en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE)».

3. Fundamentos de derecho

Aunque la fundamentación del citado Auto de admisión de 24 de abril de 2024 podría sugerir que la sentencia que resolvería el recurso de casación admitido a trámite iba a complementar en alguna medida la doctrina sentada en sentencias anteriores, en esencia, la STS de 25 de febrero de 2025 se limitó a reafirmar y a aplicar al caso concreto el criterio interpretativo que recogía la citada STS de 15 de enero de 2024.

Más concretamente, la argumentación de la sentencia que se analiza se desarrolló de la siguiente manera. En su fundamento jurídico primero, la STS de 25 de febrero de 2025 transcribe la síntesis de la doctrina casacional de la STS de 15 de enero de 2024:

«En las específicas circunstancias de este caso, en el que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que traía causa la sanción, la dimensión procedimental del principio non bis in idem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos»

Seguidamente, afirma que las «circunstancias específicas» a las que se hacía referencia en la doctrina jurisprudencial transcrita eran concurrentes respecto del caso que se estaba analizando en esta ocasión. La sentencia afirma que «el principio non bis in idem, en su vertiente procedimental, prohíbe la reiteración de un procedimiento sancionador» en las circunstancias descritas. A renglón

seguido, la sentencia señala, en términos más generales, que, «si una sanción no adolece de vicio intrínseco alguno y el procedimiento que conduce a su imposición no está aquejado de defecto propio, no se [puede] reiterar solo por haberse invalidado la liquidación que sirve de elemento tipificador de la conducta sancionada», pues, de lo contrario habría «una indebida repetición, quebrantadora [de] tal esencial garantía, cuando se emprende un segundo procedimiento sancionador pese a que el primero no denota causa alguna de invalidez que hiciera precisa su repetición a efectos de subsanación y esta, a su vez, solo en pro de las garantías del contribuyente».

En los últimos dos fundamentos jurídicos de la sentencia se abordan dos cuestiones adicionales (sobre las que no profundizaremos). Por una parte, en el fundamento jurídico segundo, se admite el allanamiento de la Administración General del Estado ante el recurso de casación, motivado por la doctrina jurisprudencial de la STS de 15 de enero de 2024. Por último, en el fundamento jurídico tercero, se reprocha a la parte recurrente que su escrito de interposición excediese «muy notablemente la extensión máxima» exigida en el acuerdo de 16 de mayo de 2016 del Consejo General del Poder Judicial, que publica otro de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

4. Análisis

La doctrina de las SSTS de 15 de enero de 2024 y de 25 de febrero de 2025 se enmarca entre los pronunciamientos que conforman la respuesta jurisprudencial ante la problemática de la reiteración de los actos tributarios de carácter sancionador. En este contexto, el interés de estas sentencias se circunscribe al alcance del «ne bis in idem» en su vertiente procedimental como límite a la reiteración de actuaciones sancionadoras.

Las vicisitudes que suscita la reiteración de los actos tributarios anulados han sido vivamente descritas y analizadas por la doctrina académica¹. Una muestra bastante representativa de esta problemática la ilustra el complejo supuesto de hecho que se ha sintetizado más arriba². A cualquiera que no esté familiarizado con la dinámica de estos litigios, le causará cierta perplejidad observar cómo pueden multiplicarse los frentes procesales de un contribuyente que impugna una decisión parcialmente (des)estimatoria de un TEA, ya que pro-

1 Vid., v.g., Martínez Lago, M. A. (2011), La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 38, pp. 11-58; y Tejerizo López, J. M. (2012), Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente, *Tribunal Fiscal*, núm. 261 (edición online).

2 Nótese que la STS de 25 de febrero de 2025, que se analiza en este comentario, fue dictada en el marco de la *segunda vía procesal* que se le abrió a la contribuyente en su litigio contra la Administración. Recuérdese que la *primera vía procesal*, esta es, la correspondiente al recurso contencioso-administrativo dirigido frente a la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de junio de 2021, culminó con la STSJ de Valencia de 15 de junio de 2022 (núm. rec. 1237/2021). Además, cabe añadir que, en lo que se resolvían estos dos procesos, se abrió una *tercera vía procesal*, pues, en cumplimiento de la

bablemente se verá en la tesitura de tener que impugnar también los actos que se dicten en ejecución de la decisión recurrida³.

Ahora bien, la respuesta judicial que se dé al problema de la reiteración de actos tributarios debe distinguir necesariamente si el acto en cuestión es un acuerdo de liquidación o un acuerdo sancionador⁴, ya que, en el segundo caso, las garantías constitucionales que disciplinan el *ius puniendi* del Estado⁵ impondrán ciertos límites.

En este sentido, una de las garantías constitucionales que con más frecuencia se ha referido en la discusión sobre los límites a la reiteración de actos sancionadores anulados en el ámbito tributario ha sido el derecho fundamental al «ne bis in idem»⁶ en su vertiente procedimental, que, en esencia, proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento⁷.

El alcance y los efectos de este principio son muy controvertidos. Por su parte, la jurisprudencia constitucional, ha señalado que, para que opere la prohibición de «bis in idem» procedimental, debe existir –además del requisito de la triple identidad de sujeto, hechos y fundamento– *un pronunciamiento firme sobre el fondo*. En este sentido, se ha considerado compatible con este principio, aunque con sujeción a ciertos límites, la reiteración de un procedimiento sancionador cuando el primero hubiese sido anulado por apreciarse la concurrencia de un vicio de forma, que, por ejemplo, hubiese vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del acusado⁸.

invitación tendida por el acuerdo de ejecución controvertido, la Administración adoptó un nuevo acuerdo sancionador. Dicho acuerdo fue impugnado, primero, mediante reclamación económico-administrativa, que fue parcialmente (des)estimada por el TEAR de Valencia el 27 de julio de 2022; y, posteriormente, mediante recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Valencia, que también fue parcialmente (des)estimado por su Sentencia de 5 de junio de 2023 (núm. rec. 1223/2022). En la actualidad, está pendiente de resolución un recurso de casación frente a esta sentencia, que fue admitido a trámite mediante el ATS de 19 de junio de 2024 (núm. rec. 6841/2023), que establece la misma cuestión con interés casacional objetivo sobre la que ya se han pronunciado las SSTs de 15 de enero de 2024 y de 25 de febrero de 2025.

3 Esto es así, salvo que se acordase alguna medida cautelar por el órgano judicial a instancias del recurrente. Sobre las posibles medidas cautelares que se pueden solicitar en estos casos, *vid.* Gandarillas Martos, S. (2022), *La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario: Una respuesta jurisprudencial*, Tirant lo Blanch, pp. 351-354.

4 En este sentido, es ilustrativa la crítica ofrecida por Gandarillas Martos (*id.*, p. 374) al tratamiento uniforme (esto es, sin distinciones) que se ha dado por algunos órganos judiciales a la reiteración de los actos sancionadores: «si ya resulta discutible que la Administración pueda reiterar una liquidación tributaria no motivada hasta su acierto, si lo que reitera es una sanción pasa de lo discutible a lo inaceptable».

5 *Vid.* STC 117/1995, de 17 de julio, FJ. 1º: «el art. 25 de la Constitución [...] configura una reserva legal para el *ius puniendi* del Estado en sus dos manifestaciones, la penal y la administrativa» (énfasis añadido).

6 Aunque no aparece expresamente recogido en la Constitución española, se ha considerado que este derecho fundamental se encuentra implícito en los principios y garantías recogidos en el art. 25 de la Constitución española (*vid.* STC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4º).

7 *Vid.* la síntesis de la doctrina constitucional sobre las dos dimensiones (*i.e.*, sustantiva y procedimental) del principio «ne bis in idem» que se recoge en la STS de 15 de enero de 2024 (núm. rec. 2847/2022), FJ. 4º, con citas a las SSTC 2/1981, de 30 de enero; 2/2003, de 16 de enero; 229/2003, de 18 de diciembre; y 188/2005, de 4 de julio.

8 *Vid.* Almuñá Cid, J. M. (2022), *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Tirant lo Blanch, pp. 112 y 113, citando las SSTC 2/2003, de 16 de enero; 218/2007, de 8 de octubre; y 23/2008, de 11 de febrero.

Con este punto de partida, se han planteado todas las dudas posibles en cuanto a si el principio «ne bis in idem» en su vertiente procedimental permite la reiteración de un procedimiento sancionador cuando la primera sanción fue anulada (i) por un vicio intrínseco de la sanción (i.a) de fondo o (i.b) de forma; o (ii) por haberse anulado la liquidación de la que traía causa la sanción por un vicio (ii.a) de fondo o (ii.b) de forma. No es este el lugar para analizar panorámicamente el tratamiento que ha ido dando la jurisprudencia del Tribunal Supremo a la mayoría de estas situaciones⁹.

No obstante, los supuestos que enjuician las SSTS de 15 de enero de 2024 y de 25 de febrero de 2025 se enmarcan en el grupo de casos en los que la sanción habría sido anulada, no por un vicio intrínseco, sino por la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa. El análisis de estos supuestos desde la perspectiva del «ne bis in idem» procedimental constituye una novedad en la jurisprudencia del TS¹⁰.

El criterio promovido en estas sentencias, a saber, que el «ne bis in idem» procedimental impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador en estos casos, suscita dudas desde la perspectiva de algunos requisitos que ha establecido la jurisprudencia constitucional para que opere esta prohibición. Por una parte, es evidente que, en estos casos, no existió una decisión firme sobre la procedencia de la sanción, ni en sentido absolutorio, ni condenatorio¹¹. Además, también podría objetarse que, habiendo sido anulada la liquidación por vicios formales y habiéndose ordenado la retroacción de actuaciones del procedimiento de comprobación, ello podría resultar en el dictado de una nueva liquidación de contenido muy distinto a la anulada. Esta circunstancia podría dar lugar a que, los hechos a tener en cuenta en un hipotético segundo procedimiento sancionador fuesen distintos a los que se consideraron para dictar la primera sanción (*i.e.*, la sanción anulada), por lo que no se produciría la triple identidad de sujeto, hechos y fundamento que requiere la aplicación del principio «ne bis in idem» procedimental¹².

Sin perjuicio de lo anterior, la doctrina constitucional también ha señalado que la reiteración de los procedimientos sancionadores en los casos en los que se anuló el primer pronunciamiento sancionador está sujeta a límites constitucionales que confluyen en el fundamento del derecho fundamental al «ne bis in

9 Vid. un análisis actualizado a este respecto en Almudí Cid, J. M. (2024). ¿Cabe retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador tras la anulación por motivos formales de la liquidación de la que trae causa la sanción impugnada?: La cuestionable lectura por el TEAC de la relevante STS de 15 de enero de 2024, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 145, pp. 7-19.

10 Cfr. Almudí Cid, J. M. (2022), *ob cit.*, p. 127.

11 Cfr. el criterio recogido con carácter general en la STC 23/2008, de 11 de febrero, FJ 3º («la prohibición de incurrir en bis in idem procesal [se concreta] en la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo firme con efecto de cosa juzgada y [...], por tanto, en rigor, no cabe entender concurrente un doble proceso cuando el que pudiera ser considerado como primero ha sido anulado en virtud del régimen de recursos legalmente previsto»). En este sentido, *vid.* el pronunciamiento de la STSJ de Valencia, de 20 de febrero de 2023, FJ. 6º.

12 En este sentido, consideramos que pueden trasladarse *mutatis mutandis* los razonamientos expuestos en Almudí Cid, J. M. (2022), *ob cit.*, p. 126 y nota 259.

idem», como el principio de seguridad jurídica¹³ y el derecho a la tutela judicial efectiva¹⁴. Desde esta perspectiva, puede considerarse que prohibir la reiteración de procedimientos sancionadores en estos casos, en los que la reiteración no se efectuaría para mayor salvaguarda de las garantías del contribuyente, sino para enmendar los errores de la Administración en la tramitación de los procedimientos, está ampliamente justificado en valores y principios constitucionales.

Con todo, dadas las dificultades que enfrenta la jurisprudencia para proveer soluciones sistemáticas a la compleja casuística que suscita el problema de la reiteración de actos tributarios anulados, y teniendo en cuenta que los principios constitucionales considerados deben informar también la labor del legislador, sería deseable que las soluciones viniesen de la mano de disposiciones legales específicas.

13 Vid. STC 2/2003, de 16 de enero, FJ. 8º («la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores –administrativo o penal– por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica»).

14 Vid. STC 23/2008, de 14 de marzo, FJ. 3º («la prohibición de incurrir en bis in idem procesal o doble enjuiciamiento penal queda encuadrada en el derecho a la tutela judicial efectiva»). En aplicación de este límite, en el ámbito del derecho sancionador de la competencia, nos parecen especialmente relevantes las consideraciones recogidas en la STS de 3 de diciembre de 2018 (núm. rec. 5635/2017), FJ. 7º («[...] una vez constatado que en el procedimiento administrativo se incurrió en una irregularidad generadora de indefensión, lo procedente es anular la resolución administrativa que impuso la sanción, sin que proceda acordar la retroacción del procedimiento a efectos de una pretendida subsanación del defecto invalidante [...] la retroacción que se pretende daría lugar a que se dictase una nueva resolución administrativa que, en su caso, habría de ser objeto de impugnación en vía contencioso-administrativa, lo que haría recaer sobre la empresa una carga gravosa e injustificada, la de tener que reproducir todo el proceso impugnatorio, con la consiguiente vulneración de su derecho a una tutela judicial efectiva»).

EXIGENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA CONFORME AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: STS DE 27 DE FEBRERO DE 2025, REC. NÚM. 1034/2023

Maximino Linares Gil

Abogado

Herbert Smith Freehills Kramer

(España)

Resumen

La presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente para declarar la artificiosidad de una operación. Necesidad de interpretar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria conforme al derecho de la Unión Europea, siendo suficiente apreciar la concurrencia de los presupuestos del artículo 15 de la Ley General Tributaria. Omisión de contraste con la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre montaje puramente artificial en caso de financiación intragrupo transfronteriza. Innecesariedad de elevar cuestión prejudicial al existir acto aclarado.

Palabras clave

Artificiosidad. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Libertades fundamentales. Montaje puramente artificial. Elemento transfronterizo.

Abstract

The presence of a cross-border element is not sufficient to declare a transaction artificial. It is necessary to interpret the conflict in the application of tax rules in accordance with European Union law; it is sufficient to assess the existence of the conditions of Article 15 of the General Tax Law. Lack of contrast with the recent case-law of the Court of Justice of the European Union on wholly artificial arrangements in the case of cross-border intra-group financing. It is unnecessary request for a preliminary ruling since a clarified act exists.

Keywords

Artificiality. Conflict in the application of tax rules. Fundamental freedoms. Wholly artificial arrangements. Cross-border element.

Cómo citar: Linares Gil, M. (2025). Exigencias de la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria conforme al derecho de la Unión Europea: STS de 27 de febrero de 2025, rec. núm. 1034/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 189-197.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
 - 3.1. Primera cuestión
 - 3.2. Segunda cuestión
 - 3.3. Tercera cuestión
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2025 (RCA/1034/2023), siendo ponente D^a. María de la Esperanza Córdoba Castroverde, desestima el recurso de casación interpuesto por Nutreco España y ha establecido la siguiente doctrina:

Primera cuestión: La presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea.

La cláusula antiabuso nacional, conflicto en la aplicación de la norma –artículo 15 de la Ley General Tributaria– ha de interpretarse conforme al Derecho de la UE, que ha considerado que una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales es la prevención del abuso de normas tributarias.

En esta línea, y de conformidad con lo dispuesto en la cláusula antiabuso nacional, será necesario determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la operación controvertida permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal.

Segunda cuestión: La abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional al TJUE por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial.

Tercera cuestión: En el caso que se enjuicia no es necesario el planteamiento por esta Sala de cuestión prejudicial al TJUE, pues la cuestión suscitada está suficientemente aclarada por su jurisprudencia.

2. Supuesto de hecho

Nutreco España SA es la compañía holding en España y Portugal de un grupo multinacional de matriz holandesa (Nutreco Holding NV) dedicado a la nutrición animal.

En 2007, el Grupo Nutreco adquirió al Maple Leaf Inc la rama de alimentación animal situada en Canadá y Estados Unidos. Se decidió canalizar la inversión a través de Nutreco España SA, no directamente sino a través de dos entidades no residentes: a) Nutreco Canada, que adquirió la parte del negocio canadiense y que recibió 114.639.061 euros en forma de capital y 205.317.372 euros en forma de préstamo intragrupo concedido por su matriz con una duración de 51 años; y b) Nutreco USA, que adquirió la parte del negocio situado en Estados Unidos y que recibió 10.147.869 euros en forma de capital y 8.847.148 euros en forma de préstamo concedido por su matriz con una duración de 5 años. Las entidades

adquirentes no dependían directamente de Nutreco España SA, sino de la filial holandesa de ésta Nutreco North America BV.

El precio de adquisición ascendió a 340 millones de euros, que fueron aportados por Nutreco España a Nutreco North America BV, en una ampliación de capital tras su obtención de las siguientes fuentes: 1) Préstamo Intragrupo concedido por la sociedad Nutreco Nederland BV por importe de 240 millones de euros, a devolver en 5 años y tipo de Interés del 5,88 %. De esos 240 millones de euros, 192 millones proceden de un préstamo multdivisa concedido por un sindicato bancario y el resto de los excedentes de tesorería existentes dentro del propio grupo multinacional.. 2) Disposición del sistema de tesorería centralizada («cash pooling»), que el grupo gestiona desde Holanda por importe de 100 millones de euros.

De acuerdo con la normativa aplicable en Holanda (sede del prestamista), un préstamo como el concedido por Nutreco North America BV a sus sociedades filiales, puede ser considerado como capital a efectos fiscales (préstamo híbrido), lo que significa que los intereses percibidos con ocasión de la concesión de la financiación son recalificados como dividendos y, por consiguiente, pueden acogerse al régimen de exención para corregir la doble imposición («participation exemption»), siempre que se verifiquen las condiciones de éste.

La Inspección rechazó la deducibilidad de los intereses pagados por Nutreco España S.A. a Nutreco Nederland BV por el citado préstamo de 240 millones de euros con base en las siguientes consideraciones: «a) En el ejercicio 2011, por existir conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de acuerdo con el artículo 15 de la LGT. b) En los ejercicios 2012 y 2013, además, por no tener la consideración de gastos fiscalmente deducibles, de acuerdo con el apartado h) del artículo 14.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, añadido, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 enero 2012, por art. 1.2.1 de Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2022, rec. 2/532/2019 objeto del recurso de casación, rechazó la aplicación al caso de la reforma legal de 2012 o de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), «*pues no estaban vigentes cuando ocurrieron los hechos*», sin que haya habido debate el respecto en sede casacional.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Primera cuestión

La primera cuestión recogida en el auto de admisión consistía en determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea, sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fis-

cales y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación en caso de que se hubiera llevado a cabo íntegramente en España.

El Tribunal Supremo afirma que la sentencia de la Audiencia Nacional no establece que la presencia de un elemento transfronterizo sea suficiente para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea, sino que hay que estar a los requisitos exigidos por el artículo 15 de la LGT («[...] cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios»), de tal forma que, tras el análisis de la operación controvertida, concluye que estos requisitos concurren en el caso examinado.

Afirma el Tribunal Supremo que la artificiosidad consiste, según la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida, en radicar el préstamo en la entidad española. En efecto, se genera una deuda en la entidad española por recibir fondos de su matriz holandesa, para crear ésta, a su vez, una entidad holandesa a la que aportar los fondos recibidos, para que conceda un préstamo a filiales de esta última en Estados Unidos y Canadá para adquirir un negocio allí. De este modo, se afirma, la entidad española asume una deuda por una adquisición en la que no participa, y que, posteriormente tampoco gestionará.

Precisamente esa asunción de la deuda por la española, de una operación en la que no participa, es lo que constituye la artificiosidad que persigue exclusivamente una ventaja fiscal. Y no existe motivo económico válido alguno que justifique radicar una deuda en la entidad española, por una operación en la que no participa, ni como adquirente ni como posterior gestora de lo adquirido.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Supremo reformula la cuestión de interés casacional objetivo que pasa a ser determinar si la operación controvertida reúne los requisitos del artículo 15 de la LGT y, en particular, si resulta notoriamente artificiosa. Y entiende que las operaciones realizadas deben calificarse de notoriamente artificiosas, no por la existencia de un elemento transfronterizo, sino por la forma de canalizar la adquisición, con fondos que se encauzan a través de sucesivas sociedades interpuestas, cuya finalidad es exclusivamente fiscal pues se busca, tal como declaró la Inspección, un doble aprovechamiento de los gastos financieros en España y en los países en los que se realizaron las adquisiciones (Canadá y EE UU).

La entidad española aparece como mero instrumento canalizador de fondos, sin ningún efecto jurídico o económico relevante, salvo la deducción por Nutreco España SA de los gastos financieros del préstamo con el que se llevó a cabo la referida adquisición, gastos financieros que también fueron deducidos en las jurisdicciones fiscales donde radican las sociedades del grupo que efectuaron la adquisición.

Adicionalmente entiende que, aunque Nutreco España SA vende en 2015 las acciones de Nutreco North America BV a Nutreco International BV con una rele-

vante plusvalía, se aplicó la exención para evitar la doble imposición prevista en el artículo 21 de la LIS, como igualmente se había aplicado la exención a los dividendos percibidos durante la tenencia de las acciones, concluyendo que en la operación no se advierten otros efectos jurídicos o económicos distintos al ahorro fiscal.

Por otro lado, la sentencia entiende que no se ha vulnerado el derecho de la UE dado que el objetivo de prevenir el abuso de normas tributarias puede constituir una razón imperiosa de interés general que justifique la aplicación de medidas restrictivas de las libertades fundamentales a prácticas abusivas, siempre que su objetivo sea oponerse a la creación de montajes puramente artificiales carentes de realidad económica. Y en el presente caso la artificiosidad de la operación viene constituida por perseguir exclusivamente una ventaja fiscal, identificada adecuadamente por la Administración tributaria y consistente en la deducción de los gastos financieros del préstamo.

Asimismo, considera proporcionada la denegación de la totalidad de los gastos financieros y no únicamente en lo que exceda de las condiciones de libre competencia, con cita de la STJUE de 4 de octubre de 2024, asunto C-585/22, X BV.

Finalmente, el Tribunal Supremo aborda una cuestión que no figura en el auto de admisión. Adujo el reclamante la imposibilidad de aplicar el artículo 15 de la LGT sin la previa emisión del preceptivo informe regulado en el artículo 159 de la LGT con relación a los específicos ejercicios objeto de comprobación (2011-2013). Sin embargo, entiende el Tribunal Supremo que el informe de la Comisión Consultiva emitido en el marco de la inspección de los ejercicios 2007 a 2010 ya declaró fraudulentas las operaciones de 2007 y no hace falta nuevo informe en el periodo 2011 a 2013, al que se proyectan sus efectos, al mantenerse la misma estructura y los mismos contratos de préstamos.

3.2. Segunda cuestión

De una manera escueta, el Tribunal Supremo invoca la reciente sentencia del TJUE de 15 de octubre de 2024, asunto C-144/23, Kubera, para afirmar que el hecho de que existe un trámite de admisión del recurso de casación no convierte al órgano jurisdiccional inferior, en este caso, la Audiencia Nacional, en un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno y sobre el que pesa, en consecuencia, la obligación de someter el asunto al Tribunal de Justicia establecida en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

3.3. Tercera cuestión

Considera el Tribunal Supremo que no resulta necesario elevar cuestión prejudicial del TJUE dado que nos encontramos ante un acto aclarado por la jurisprudencia del TJUE.

4. Análisis

Quizás la más importante conclusión que se deriva de la doctrina establecida en la sentencia es la equiparación del artículo 15 de la LGT con la doctrina del abuso de derecho establecida en la jurisprudencia del TJUE. Así, tras afirmar que la cláusula antiabuso ha de interpretarse conforme al derecho de la UE, entiende que «*En esta línea*» será necesario determinar si concurre el presupuesto de hecho del artículo 15 de la LGT, sin necesidad, por tanto, de llevar a cabo contraste alguno con la jurisprudencia del TJUE sobre montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica. Es decir, si bien el artículo 15 de la LGT debe interpretarse conforme al derecho de la UE, de ello solo se desprende que hay que comprobar si concurren los requisitos del propio artículo 15. Equiparación, por tanto, entre el conflicto doméstico y el abuso europeo que también efectuó el Preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, para no considerar necesaria la trasposición de la norma general antiabuso establecida en el artículo 6 de la Directiva 2016/1164/UE del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento el mercado interior (ATAD 2). No deja de sorprender la polivalencia de nuestro controvertido conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En cuanto al caso concreto examinado, la sentencia altera la primera cuestión de interés casacional reflejada en el auto de admisión, vaciándola en realidad de contenido y la sustituye por una fórmula tautológica no controvertida, pues es claro que la aplicación del artículo 15 de la LGT exige que se cumplan los requisitos establecidos en el propio artículo 15 de la LGT.

Además, los hechos, tal y como son descritos en la sentencia, bien podrían admitir a nuestro juicio una lectura bien distinta conforme a la cual el grupo Nutreco, en uso de su libertad de empresa y en ejercicio de las libertades fundamentales, adquiere activos a otro grupo empresarial, con participación decisiva de la cabecera del grupo en España. Para ello, la sociedad española obtiene una financiación dentro de la Unión Europea que procede en su gran mayoría de un sindicato bancario, lo que usualmente permite al grupo mejores condiciones financieras. Con esa financiación capitaliza una filial que se encarga de adquirir las ramas de actividad en terceros países. Evidentemente, la sociedad española asume el coste de la financiación en forma de intereses, pero obtiene una clara rentabilidad económica con la inversión, mediante dividendos y plusvalía con la venta de las participaciones en 2015, es decir, unos efectos jurídicos y económicos muy relevantes.

El Tribunal Supremo considera que la operativa es artificiosa por la forma de canalizar la inversión, asumiendo deuda la sociedad española por una operación en la que «no participa» –aunque sí participa indirectamente– con búsqueda exclusiva de una ventaja fiscal. Esta ventaja es la deducción fiscal de los gastos financieros si bien con cierta imprecisión parece añadirse como indicio de artificiosidad la existencia de un doble aprovechamiento fiscal, en España y en los países de la inversión.

Cabe cuestionar la compatibilidad de esta fundamentación del Tribunal Supremo con la jurisprudencia del TJUE sobre montajes puramente artificiales, de acuerdo con la cual la acreditación de la existencia de una práctica abusiva precisa, de un lado, una serie de *circunstancias objetivas* de las que resulte que, pese al cumplimiento formal de los requisitos establecidos por la normativa de la Unión, no se ha conseguido el objetivo perseguido por ésta; y, de otro, un *elemento subjetivo* consistente en la voluntad de obtener una ventaja derivada de la normativa de la Unión mediante la producción artificial de las condiciones que se requieren para su obtención (p.e. Sentencias de 26-2-2019, N Luxembourg I, asuntos C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, EU:C:2019:134, ap. 124 y ss; y de 26-2-2019, T Danmark, asuntos C-116/16, C-117/16, EU:C:2019:135, ap. 81 a 105).

No contiene la sentencia que analizamos justificación de la concurrencia de estos dos requisitos de artificiosidad. Ni el *objetivo*, es decir, cómo se burla la finalidad o el objeto de las libertades fundamentales cuando la mayor parte de la financiación es ajena y cuando el destino del préstamo es la adquisición de ramas de actividad a terceros, Ni el requisito *subjetivo*, que requiere la búsqueda de una ventaja fiscal indebida o prohibida aunque no se cuestione que los intereses pagados por Nutreco España han estado sujetos a tributación en los Países Bajos y que las consecuencias fiscales en España hubieran sido las mismas si la sociedad española hubiera adquirido la financiación directamente de un sindicato bancario holandés o, por supuesto, de la banca española, y hubiera hecho la inversión a través de sociedades españolas.

Precisamente, estos dos últimos aspectos, sobre los que interpelaba el auto de admisión del recurso de casación, se han quedado sin respuesta por la reformulación de la primera cuestión de interés casacional. Omisión que cobra especial significación a la luz de la reciente sentencia del TJUE de 3 de abril de 2025, Nordcurrent group UAB, C-228/24, párra. 50-55, que considera que la ventaja fiscal no debe apreciarse desde la perspectiva de la legislación de un Estado miembro, sino desde el efecto que la operación supuestamente artificiosa tiene en el otro Estado miembro donde se opera, ya que, de otra forma, sería imposible considerar que concurre el elemento subjetivo propio del abuso.

Como consecuencia de la alteración de la cuestión de interés casacional la sentencia ha omitido todo contraste entre la aplicación que se ha hecho del artículo 15 de la LGT y el canon exigido por el TJUE para considerar la existencia de un montaje puramente artificial en un préstamo intragrupo. Creemos que ello hubiera resultado muy pertinente, en especial cuando la ya citada sentencia del TJUE X BV ha establecido recientemente cuáles son esos parámetros específicos que hay que tener en cuenta para enjuiciar el montaje puramente artificial en financiaciones intragrupo transfronterizas: ausencia de racionalidad económica en la obtención de la financiación (préstamo recibido) y aplicación artificiosa de los fondos.

LA ACCIÓN PAULIANA Y LA PROTECCIÓN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO: STS, SALA DE LO CIVIL, DE 5 DE MARZO DE 2025, REC. NÚM. 648/2020

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y

Tributario

Universidad de Granada

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>

Resumen

La acción pauliana o de rescisión del negocio jurídico celebrado en fraude de acreedores es un medio subsidiario para la realización del crédito tributario. Su ejercicio, sujeto a plazo de caducidad, comienza su cómputo desde que el acreedor burlado tenga cabal y entero conocimiento del acto subrepticio y fraudulento que le ha producido el daño patrimonial, lo que llevado al ámbito de la recaudación tributaria habrá que situarlo cuando habiéndose agotado dicho procedimiento de recaudación la deuda permanezca sin cobrar.

Palabras clave

Acción rescisoria, fraude de acreedores, donación familiar, responsabilidad tributaria solidaria, ocultación de bienes, obstaculizar la acción recaudatoria, presunción de negocio fraudulento, responsabilidad objetiva, intencionalidad del responsable solidario.

Abstract

The action pauliana or rescission of the legal transaction entered into in fraud of creditors is a subsidiary means for the realization of the tax credit. Its exercise, subject to a limitation period, begins to be calculated from the time when the deceitful creditor has full and complete knowledge of the surreptitious and fraudulent act that has caused the financial damage, which taken to the field of tax collection will have to be placed when the debt remains uncollected.

Keywords

Rescissory action, creditor fraud, family donation, joint and several tax liability, concealment of assets, obstruction of collection action, presumption of fraudulent business, objective liability, intentionality of the jointly and severally liable.

Cómo citar: Eseverri Martínez, E. (2025). La acción pauliana y la protección del crédito tributario: STS, Sala de lo Civil, de 5 de marzo de 2025, rec. núm. 648/2020. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 199-208.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, confirmando la sentencia de instancia promovida por la Agencia Tributaria en ejercicio de la acción revocatoria del art. 1297 del Código Civil, fija el inicio del cómputo del plazo de caducidad (cuatro años) para su ejercicio desde que el acreedor pudo conocer razonablemente la lesión patrimonial y la imposibilidad de cobro de su crédito (teoría de la insatisfacción), lo que tuvo lugar tras el desarrollo de las actuaciones administrativas de investigación y liquidación tributaria, y fue iniciado procedimiento de apremio frente a los deudores principales. Todo, a pesar de que el negocio de donación familiar realizado en fraude de acreedores (entrega gratuita de unas participaciones sociales), hubiera quedado inscrito en el Registro Mercantil más de cuatro años antes del ejercicio judicial de dicha acción civil.

2. Supuesto de hecho

El pleno dominio de todas las participaciones sociales en diez sociedades mercantiles es objeto de donación en escritura pública, primero, por la esposa titular de las mismas a su cónyuge, y seguidamente, por este último a sus hijas, inscribiéndose todos los actos de donación en el correspondiente Registro Mercantil. Las transmisiones gratuitas tienen lugar entre los meses de agosto y noviembre de 2011, año en que también quedan inscritas registralmente.

En el año 2013 se inicia procedimiento de inspección por IRPF por los ejercicios 2010 y 2011 requiriendo a los cónyuges investigados la aportación de las escrituras públicas de donación, y sospechando la Agencia Tributaria de que pudieran haberse realizado en fraude de acreedores, las conjeturas se ven confirmadas al girar las liquidaciones tributarias con deudas a ingresar y concluir el procedimiento de apremio en los años 2015 y 2016 sin haber podido realizar su cobro.

Por la Abogacía del Estado, en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en el año 2017 se interpuso ante el Juzgado de Primera Instancia competente demanda de juicio ordinario interesando la rescisión por fraude de acreedores de las donaciones realizadas, la sentencia dictada estima el recurso y las deja sin efecto, quedando confirmada esta resolución en apelación por la Audiencia Provincial, que es objeto de recurso de casación con fundamento en la caducidad de la acción rescisoria por el transcurso del plazo de cuatro años para su ejercicio conforme se prevé en el art. 1299 del Código Civil.

3. Fundamentos de derecho

Sostiene el Tribunal Supremo que: *«Frente a una interpretación que integraba el art. 1299 CC con el art. 37.4 LH y consideraba que el plazo de cuatro años debía computarse en todo caso desde la fecha objeto de realización del acto, en los*

años 90 del siglo pasado se abrió camino otra interpretación jurisprudencial más flexible, que tenía en cuenta también el interés del acreedor perjudicado que razonablemente no hubiera podido tener conocimiento del acto sino después de transcurrido dicho plazo. De tal manera que rechazó que la fecha de la transmisión de los bienes fuera el punto de partida para el cómputo del plazo y acogió el criterio más favorable al perjudicado, por lo que consideró que debe tomarse como día inicial aquel en que pueda tener cabal y entero conocimiento la víctima burlada por el acto subrepticio y fraudulento que le produce el daño patrimonial, tal y como se desprende del art. 1969 CC», concluyendo de todo ello que: «en la actualidad, el cómputo del plazo de cuatro años para ejercitar la acción rescisoria debe comenzar desde que el acreedor perjudicado por el acto de disposición objeto de rescisión, de haber actuado diligentemente, pudo conocer su realización y el perjuicio que entrañaba para el cobro de su crédito». Aclarando en el caso concreto enjuiciado, que el cómputo del plazo para el ejercicio de la acción rescisoria debe comenzar desde que la AEAT tuvo «un conocimiento completo y cabal de la trascendencia lesiva del hecho cometido por los deudores (teoría de la insatisfacción). Lo que no tuvo lugar realmente hasta que, tras las actuaciones de comprobación, las actas de disconformidad y del procedimiento sancionador (...), y los acuerdos de liquidación (...), los acreedores tributarios no efectuaron el pago de las liquidaciones y la AEAT inició el procedimiento de apremio», lo que tuvo lugar en enero de 2015 y septiembre de 2016 por las deudas contraídas por cada uno de los cónyuges donantes.

Sostiene además el Tribunal Supremo que no cabe considerar que con anterioridad a esas actuaciones de apremio pudiera la AEAT haber conocido las consecuencias desfavorables de los traslados patrimoniales entre esposos e hijas, por más que existiera reflejo de ellos con la inscripción de las donaciones en el correspondiente registro mercantil -tesis mantenida por los recurrentes en casación-, ya que no es razonable considerar que a partir de ese destello registral la AEAT debiera haber tomado conocimiento no ya de los actos de disposición -legales en sí mismo considerados, en un principio- sino del perjuicio que con ellos se causaba para el cobro de los créditos tributarios pues, hasta que los deudores incumplieron la obligación de pago de las liquidaciones con el inicio de la vía de apremio, la AEAT no estuvo en posición de constatar que a través de las donaciones se había vaciado el patrimonio de los obligados tributarios, con el consiguiente perjuicio para la satisfacción de los créditos tributarios. Añade también el Tribunal Supremo, que el registro público de una escritura de donación no tiene por qué levantar sospecha a propósito de su motivación fraudulenta, al tratarse de unos negocios jurídicos, lícitos a primera vista, cuya inscripción registral opera como garantía formal de que se han llevado a cabo.

4. Análisis

No es frecuente que la AEAT acuda al ejercicio de acciones civiles intentando el cobro de deudas tributarias, pero lo poco habitual del caso no significa que esté inhabilitada para hacerlo como se encargan de recordarlo los últimos Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero. En ellos, se estimula el impulso

de acciones civiles y mercantiles allí donde la recuperación de deuda puede resultar insuficiente utilizando los mecanismos de autotutela dispuestos en la LGT para el logro del fin perseguido, y resulte necesario acudir al amparo judicial mediante el ejercicio de acciones a través de la jurisdicción civil. *«Entre ellas, cabe el empleo de la acción de nulidad por simulación, que es por definición imprescriptible, así como la utilización del remedio pauliano que, para el caso de actos a título gratuito, dispensa un remedio objetivo, sin necesidad de acudir al plano de la conciencia o culpabilidad»*, recuerda la Resolución de 27 de febrero de 2025, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025 (BOE 17 de marzo de 2025).

El «remedio pauliano» al que se refiere el mencionado Plan Anual, ha de entenderse como medida subsidiaria a la que puede acudir la Administración Tributaria cuando tras el empleo de los medios de autotutela ejecutiva para la recaudación de la deuda, no se haya podido alcanzar su cobro (art. 1294 del Código Civil). Entre tales medios y tratándose de donaciones realizadas en fraude de acreedores, luce con especial relevancia el previsto en el art. 42.2, a) LGT que declara responsable solidario de deudas y sanciones contraídas por el deudor principal a quien con él colabore en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de entorpecer la acción recaudatoria. En principio, solo cuando no haya podido acudir a su mandato en la búsqueda de responsables solidarios por impago de deudas del obligado principal, quedará expedito el camino para el ejercicio de la acción rescisoria o pauliana lo que ocurrirá, por ejemplo, cuando la donación de bienes sustraídos a la acción recaudatoria, por lo tanto fraudulenta, se haya realizado en favor de menores de edad pues, como ha declarado el Tribunal Supremo, carecen de capacidad legal plena para asumir obligaciones con fundamento en el mandato del art. 42.2, a) LGT (STS de 25 de marzo de 2021, recurso de casación núm. 3172/2019, entre otras).

Aunque ambas medidas persiguen el cobro de la deuda tributaria ante el fraude de acreedores, sus fundamentos legales difieren. El ejercicio de la acción pauliana se basa en la realización de negocio gratuito en fraude de acreedores, y con ella se persigue la reconstrucción del patrimonio del deudor con el fin de poder trabar los bienes donados de manera fraudulenta; al promoverla la Administración Tributaria pretende reconstruir la acción administrativa de embargo. La derivación de la deuda tributaria impagada al donatario convirtiéndole en responsable solidario (art. 42.2, a) LGT), se fundamenta en el daño causado a la acción recaudatoria por actuación culposa del donatario (dolo, culpa o negligencia), y con ella se intenta declarar en posición deudora a quien colaboró en la actuación fraudulenta derivándole la deuda tributaria hasta el importe del valor de los bienes donados. La acción rescisoria tiene el carácter de una acción restitutoria que trata de recomponer el patrimonio del donante a su estado originario a los efectos del posible embargo de bienes y derechos. La acción derivativa de responsabilidad solidaria del art. 42.2, letra a) LGT tiene carácter indemnizatorio al declarar como deudor solidario al donatario colaborador con el donante en la realización de la actuación fraudulenta. Con la acción rescisoria se consigue el embargo de los bienes del deudor principal, con la declaración de responsabilidad solidaria, posicionar a un tercero como deudor tributario.

Es cierto, como señala el párrafo transcrito del Plan Anual de Control tributario para el año 2025, que el ejercicio de la acción pauliana pone en disposición de los órganos de la Administración Tributaria un remedio objetivo para declarar la conducta defraudadora del donante-deudor tributario sin necesidad de calibrar el grado de culpa de su autor, porque todo negocio gratuito efectuado sin reserva de bienes suficientes para atender el interés de acreedores, necesariamente, se entiende producido de forma fraudulenta y en perjuicio de éstos según dispone el art. 643, párrafo segundo, del Código Civil; pero no lo es menos que a los efectos de lo dispuesto en el art. 42.2, a) LGT para derivar la deuda tributaria a un responsable solidario colaborador en la acción fraudulenta por tratarse del donatario de aquellos bienes, aunque el requisito objetivo de la actuación del donante en fraude de acreedores haya quedado probado al convertirse en insolvente de forma artificiosa, el órgano de recaudación sí queda obligado a acreditar la intencionalidad del donatario, esto es, que al recibir de forma gratuita el pleno dominio de los bienes del deudor tributario, lo hizo con conocimiento de las deudas tributarias pendientes y que al aceptar el desplazamiento patrimonial gratuito era consciente del perjuicio que causaba a la Hacienda Pública.

En suma, el ejercicio de la acción pauliana requiere una actuación del deudor realizada en fraude de acreedores lo que se presume si éste, al donar su patrimonio, no ha hecho reserva de bienes suficientes para atender al pago de lo adeudado (arts. 1297 puesto en relación con el art. 643, párrafo segundo, ambos, del Código Civil). La responsabilidad solidaria del art. 42.2, a) LGT exige para declararla un triple requisito, ocasionar daño a la Hacienda Pública; colaboración o participación con el causante en el daño causado; e intención de impedir la acción recaudatoria con conocimiento de que al aceptar los bienes donados por el deudor se obstaculiza la acción administrativa.

Cuando la donación en fraude de acreedores se lleva a cabo sin que el donante se reserve bienes con los que hacer frente al pago de lo adeudado, conforme dispone el art. 643, párrafo segundo, del Código Civil, se presume inevitablemente que la donación es fraudulenta, y en base a su mandato es posible instar el ejercicio de la acción pauliana con la finalidad de que el contrato de donación quede rescindido con devolución de los bienes donados al donante como si nunca hubiera perdido su titularidad. Sin embargo, a los efectos de declarar la responsabilidad solidaria del donatario en los términos previstos en el art. 42.2, a) LGT, el fundamento propiciado por el mandato del art. 643, párrafo segundo, del Código Civil podrá servir para acreditar la existencia de una donación en fraude de acreedores, pero no es suficiente para declarar la responsabilidad solidaria del donatario porque el órgano de recaudación deberá probar su intencionalidad (por dolo, culpa o simple negligencia) y conciencia de que al recibir los bienes donados conocía la existencia de las deudas tributarias pendientes de pago del donatario y de que al hacerlo obstruía la acción recaudatoria tributaria.

Dicho de otro modo, como la finalidad de la acción rescisoria consiste en posibilitar la traba de los bienes fraudulentamente sustraídos al acreedor para posibilitar su derecho de crédito, a tal efecto basta con demostrar que, al llevarse a término el negocio gratuito, el deudor-donante no hizo reserva de bienes

suficientes para satisfacer sus deudas pendientes (art. 643, párrafo segundo del Código Civil). En tanto que como el art. 42.2,a) LGT lo que persigue es declarar la responsabilidad indemnizatoria de quien ha colaborado o participado con él en el acto fraudulento, se hace preciso que además de lo anterior, el órgano administrativo pruebe la intencionalidad del donatario o conocimiento del perjuicio que podría causar a la Hacienda Pública recibiendo de forma gratuita los bienes del deudor tributario. De este modo, relacionando el mandato del art. 42.2, a) LGT con la presunción recogida en el art. 643, párrafo segundo, C.C., quedará acreditada la actuación fraudulenta del deudor tributario así como la colaboración en ella del donatario -requisito objetivo de la responsabilidad tributaria solidaria-, pero será necesario probar la intencionalidad del donatario para calificarlo como responsable solidario (conocimiento de la deuda tributaria pendiente de pago y del perjuicio que se ocasiona a la Hacienda Pública).

Pero volvamos al ejercicio de la acción pauliana y sus efectos jurídicos con causa en una donación efectuada en fraude de acreedores. Con su ejercicio se persigue restituir el patrimonio del donante-deudor a su situación originaria quedando el donatario desposeído de los bienes donados. Así ha de entenderse pues, enfrentado el interés del donatario en mantener la pacífica posesión de los bienes donados con el interés del acreedor en ver realizado su derecho de crédito, la defensa de este último prima sobre la protección posesoria del primero.

El dato relevante de la sentencia pronunciada por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo reside en fijar como *dies a quo* del plazo de caducidad de la acción rescisoria, el momento que el acreedor agraviado toma conocimiento de que no verá satisfecho su derecho de crédito como consecuencia de la transmisión gratuita de su patrimonio a un tercero, sin realizar la debida reserva de bienes para afrontar el pago de lo adeudado, lo que trasladado al ámbito de las deudas tributarias significa que ese momento queda localizado cuando la Agencia Tributaria inicia actuaciones recaudatorias en vía de apremio con el deudor principal sin alcanzar la traba de su patrimonio por la causa señalada. En el caso enjuiciado, iniciado el procedimiento de apremio a los padres, deudores principales, en enero de 2015 y septiembre de 2016, cuando se interpone demanda en ejercicio de la acción rescisoria en el año 2017 no había transcurrido el plazo de caducidad de cuatro años para el ejercicio de la acción rescisoria (art. 1299 del Código Civil).

Estimada la demanda y declarada la anulación del contrato de donación realizado en fraude de acreedores, los bienes donados se presume que nunca salieron del patrimonio del donante, abriéndose la posibilidad de ejercitar sobre ellos la acción de embargo. Cabe suponer, que como consecuencia de la instrucción del procedimiento de inspección, de los consiguientes actos de liquidación y los sucesivos proseguídos en vía de apremio para recaudar las deudas tributarias, la acción recaudadora de la Administración tributaria no se hallara prescrita como consecuencia de los sucesivos actos administrativos de interrupción del plazo de prescripción (art. 68.1, letras a) y b) 9 LGT), circunstancia a la que cabe unir, que con la interposición de la demanda de juicio ordinario interesando el ejercicio de la acción rescisoria, también quedó interrumpido el plazo de prescripción tributaria, conforme a lo dispuesto en ese mismo precepto

de la LGT en su apartado 2, letra b). De este modo, con la rescisión del acto de donación y la reposición del patrimonio del deudor tributario a su estado anterior a la transmisión gratuita, el órgano de recaudación queda facultado para la traba de las participaciones sociales donadas por los padres en favor de sus hijas. En tal circunstancia, deja de importar quién sea el pacífico poseedor de esas participaciones sociales, pues lo que interesa es que la acción recaudatoria de la Agencia Tributaria ha quedado restablecida con posibilidad de trabar los bienes transmitidos en fraude de acreedores.

No obstante, los efectos tributarios producidos por la rescisión del contrato celebrado en fraude de acreedores no se detienen con la acción persecutoria de los bienes del deudor.

Como ya he indicado, el efecto del éxito de la acción pauliana consiste en el restablecimiento del patrimonio del donante quedando sin efecto jurídico la transmisión gratuita. Importa señalar que no se trata de restituir el patrimonio del donante con el reintegro de los bienes transmitidos gratuitamente en fraude de acreedores, sino de tener por no producido el desplazamiento patrimonial con causa en el negocio fraudulento. Esto es importante tenerlo en cuenta, pues de considerarse como efecto de la acción pauliana el reingreso de los bienes donados en el patrimonio del donante, ninguna dificultad existiría para entender que se ha producido por reversión, una nueva transmisión de los bienes donados con sus consecuencias tributarias. Pero no se trata de esto, se trata sencillamente de que la donación de bienes se tiene por no producida y que, en consecuencia, el hecho imponible del Impuesto sobre Donaciones nunca llegó a producirse, surgiendo para los donatarios la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos. En el caso enjuiciado por el Tribunal Supremo, para las hijas donatarias quedaría abierta la posibilidad de solicitar la devolución del Impuesto de Sucesiones y Donaciones indebidamente satisfecho puesto que ha desaparecido el hecho imponible que determinó su exacción. Si bien, cabría la posibilidad de liquidar el posible usufructo por los años que dispusieron de las participaciones sociales donadas por sus padres (art. 127 de la Ley de Sociedades de Capital), que afectará no solo a los donatarios por el tiempo que hayan podido disfrutar de los rendimientos derivados de las participaciones cedidas gratuitamente, sino también a los donantes en cuanto cedentes y nudos propietarios de las mismas, cuyos rendimientos, a efectos del IRPF, se valorarán por su valor de mercado.

Dejando de lado la complejidad que conlleva la ejecución plena de una sentencia favorable a la rescisión del negocio gratuito celebrado en fraude de acreedores, resulta llamativo que la Agencia Tributaria haya acudido al ejercicio de la acción civil, según parece, al verse desasistida en el empleo de los resortes que ofrece la autotutela ejecutiva en privilegio de sus actuaciones. Debe insistirse que el ejercicio de la acción pauliana es una medida subsidiaria a la que solo cabe acudir ante la imposibilidad de exigir la deuda empleando los mecanismos que el Derecho público pone al servicio recaudatorio de la Agencia Tributaria, que no se limitan solo a la declaración de un responsable solidario a quien poder derivar la deuda impagada por el deudor principal. Como apuntara César García Novoa «La Administración Tributaria y el recurso al Derecho Privado» en *Taxlandia*, julio de 2024), el Derecho Privado es un orden jurídico al

que puede acudir la Administración Tributaria en defensa de su interés, pero solo de manera subsidiaria y, por ello, obligada a acreditar la imposibilidad de haber podido obtener el pago de la deuda tributaria acudiendo a otros mecanismos legales previstos para su defensa y protección, circunstancia que puede ser enjuiciada por la jurisdicción civil con fundamento en el carácter subsidiario de la acción pauliana (art. 1294 del Código Civil).

LA LIBERTAD DE ELECCIÓN DE REMEDIOS FRENTE AL FRAUDE DE ACREEDORES POR PARTE DEL ACREEDOR PÚBLICO Y LAS CONSECUENCIAS DE LA NECESIDAD DE EFICACIA: SAP DE VALLADOLID DE 7 DE MARZO DE 2025, SALA DE LO CIVIL SECCIÓN 1ª, REC. NÚM. 558/2024

Víctor F. Romo Blanco
Inspector de Hacienda
(España)

Palabras clave

Acreedor público, fraude de acreedores, remedios civiles, tutela del crédito público, libertad de elección de remedios.

Abstract

El acreedor público, para reaccionar frente al fraude de acreedores, tendrá a su disposición tanto las autotutelas administrativas como los remedios civiles, y la relación entre todas estas facultades y remedios, será de plena compatibilidad, si bien con un mandato, la necesidad de eficacia en su elección. Este mandato de eficacia aconseja, de optar por los remedios civiles, su empleo combinado, maximizando su eficacia. Asimismo, la deriva subjetiva que acusa el artículo 42.2 a) LGT mina sin remedio su operatividad, y acaso por eficacia, los remedios civiles, empleados combinadamente, deban ser la primera opción.

The public creditor, to react against the fraud of creditors, will have at his disposal both administrative self-protections and civil remedies, and the relationship between all these powers and remedies, will be of full compatibility, albeit with a mandate, the need for effectiveness in their choice. This mandate of effectiveness advises, to opt for civil remedies, their combined use, maximizing their effectiveness. Likewise, the subjective drift accused by Article 42.2 (a) LGT irremediably undermines its operability, and perhaps for effectiveness, civil remedies, employed in combination, should be the first option.

Keywords

Public creditor, fraud of creditors, civil remedies, protection of public credit, freedom of choice of remedies

Cómo citar: Romo Blanco, V.F. (2025). La libertad de elección de remedios frente al fraude de acreedores por parte del acreedor público y las consecuencias de la necesidad de eficacia: SAP de Valladolid de 7 de marzo de 2025, Sala de lo Civil sección 1ª, rec. núm. 558/2024. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 209-218.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. Planteamiento: la libertad de elección con un solo límite, la necesidad de eficacia
 - 4.2. Una primera conclusión, la de la compatibilidad de las autotutelas con los remedios civiles, como vía para la mejor defensa del crédito público
 - 4.3. Una segunda consecuencia derivada del mandato de eficacia: la necesidad de los remedios civiles combinados
 - 4.4. Una tercera consecuencia: la postura a adoptar ante la deriva subjetiva del artículo 42.2 a) LGT y su preocupante pérdida de eficacia

1. Doctrina del Tribunal

En este caso, ante una donación en fraude al acreedor público hecha por un abuelo a su nieto menor de edad, se alegó infracción de la doctrina de los actos propios por la AEAT, y ello porque al acudir en primer lugar a la vía de la declaración de la responsabilidad ex artículo 42.2 a) LGT, «Se validó el negocio que ahora se impugna (donación de 16 de julio de 2012) al considerar en fecha 11 de marzo de 2021 dicha donación como presupuesto habilitante para la derivación de responsabilidad solidaria al donatario menor de edad». Ambas pretensiones se refutan en el FJ 3º letra a).

Por lo referido a la primera alegación, con cita a la doctrina contenida en la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010 - ECLI:ES:TS:2013:2753, se recuerda cómo «[...] no existe abuso de derecho, ni fraude procesal, por el ejercicio de diferentes acciones como las de nulidad por simulación, causa ilícita o rescisión por fraude, cuando con anterioridad ha fracasado la vía de derivación de responsabilidades, facultándose a la Administración expresamente para utilizar alternativa, o subsidiariamente, las vías que el ordenamiento jurídico pone a su disposición.»

Y por lo referido a la segunda alegación, se afirma que no concurre tal validación, pues la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT igualmente se basaba en la «[...] ilicitud de una donación que se entendía tenía como única finalidad impedir o dificultar el embargo administrativo de la finca que fue donada [...]» habiéndose archivado tal expediente por la novedosa doctrina que impide tales actuaciones con menores de edad.

2. Supuesto de hecho

En el caso que nos ocupa el abuelo se sabía deudor a la Hacienda Pública a título de responsable ex artículo 43.1 a) LGT y ello desde los ejercicios 2010 y 2011 –fechas de comisión de las infracciones tributarias por la sociedad por él administrada–, y el susodicho abuelo, como técnica elusoria de su segura responsabilidad, resolvió hacer donación de sendos locales comerciales, generadores de rentas superiores a los 2.000 euros mensuales, en fecha 16 de julio de 2012 en favor de su nieto, a la sazón menor de edad.

Un primer paso fue la declaración de la responsabilidad ex artículo 43.1 a) LGT del abuelo, administrador societario y donante, en fecha 17 de diciembre de 2015. Un segundo paso fue la derivación intentada al nieto ex artículo 42.2 a) LGT, que malograda llevó a la AEAT en fecha 18 de noviembre de 2022 a interponer demanda ejercitando la acción de nulidad por causa ilícita de la donación de fecha 16 de julio de 2012.

Primera instancia. Tal y como podemos leer en su FJ 2º la SJPI nº 14 de Valladolid, de 19 de junio de 2024, Civil PO 1305/2022, apreció que la donación efectuada al menor de edad «[...] obedeció a causa ilícita, pues tenía como finalidad última el fraude de acreedores al objeto de sustraer el inmueble donado a su nieto de la acción de su acreedora –la AEAT–, una vez que como administrador

solidario de la mercantil «AAAA, S.A.», D. JUAN fue declarado responsable subsidiario, al amparo de lo establecido en el artículo 43. 1 a) de la Ley General Tributaria, de las deudas y sanciones tributarias de la indicada sociedad generadas en el periodo 2010/2011, durante el cual D. JUAN ejerció el cargo de administrador solidario de la referida entidad mercantil.»

Recurso de apelación. Concluye el FJ 1º *in fine*, ya de la sentencia de la Audiencia Provincial, que en síntesis fueron tres los motivos del recurso, a saber:

«[...] a) Infracción de la doctrina de los actos propios por la AEAT. Se validó el negocio que ahora se impugna (donación de 16 de julio de 2012) al considerar en fecha 11 de marzo de 2021 dicha donación como presupuesto habilitante para la derivación de responsabilidad solidaria al donatario menor de edad.

b) Errónea valoración probatoria. Omisión de valoración sobre prueba documental. Apreciación de meras presunciones legales.

c) Infracción del artículo 394.1 de la LEC. Condena en las costas de la primera instancia.»

Decisión del Tribunal de apelación. Tal y como se refiere en el FJ 3º el Tribunal de Apelación llega a la misma conclusión que la obtenida por el Juez de Instancia «[...] cuyos acertados razonamientos expresamente se aceptan, asumen y hacen enteramente propios [...]»

Ha sido recurrida en casación en plazo tal y como se refiere en Diligencia de Ordenación de once de abril de 2025.

3. Fundamentos de derecho

Por lo referido a cuestiones de fondo, se argumentaba que no tenía deudas el donante al tiempo de donar, así como la suficiencia patrimonial de la mercantil y que, en suma, no puede hablarse de «*consilium fraudis*» por el solo hecho de la relación de parentesco. La réplica la encontramos en el FJ 3º letra b).

Respecto de la primera alegación se recuerda cómo al tiempo de donar ya existían deudas y sanciones en la mercantil de las que era perfecto conocedor su administrador, así como «[...] de las consecuencias ineludibles para él mismo del hecho de que la referida mercantil eludiese el cumplimiento de dichas obligaciones para con la Hacienda Pública [...]» motivo por el que entre los donantes y los padres del donatario menor se urdió el fraude, y recuerda el Tribunal algo tan evidente como el origen legal de la responsabilidad tributaria.

La segunda alegación, la de la suficiencia patrimonial de la mercantil, se tiene por circunscrita «[...] al procedimiento administrativo de apremio del que resultó la conclusión del «fallido» para el cobro de las responsabilidades de la misma [...]»

Y por lo referido a la tercera alegación, se asegura que el *affectio*¹ o relación de parentesco «[...] es indicio innegable del conocimiento de las circunstancias fácticas que concurren [...]» pero debe conjugarse con la *retentio possessionis*² e incluso con la *disparitiesis*³, pues «[...] pese al hecho indiscutible de la donación de la finca a su nieto, son los donantes quienes siguen disfrutando las rentas del alquiler al ser traspasadas a sus cuentas desde la cuenta a nombre del donatario [...], análisis indiciario conjunto que arroja la *causa simulandi*, pues como concluye el tribunal de apelación «[...] todas estas circunstancias examinadas de consuno nos permiten concluir, como lo hace el Juez de Instancia y se interesa por la Abogacía del Estado al oponerse al recurso, que concurren en el supuesto enjuiciado todos los presupuestos exigidos y que son precisos para el éxito de la acción entablada en la demanda.»

4. Análisis

4.1. Planteamiento: la libertad de elección con un solo límite, la necesidad de eficacia

Sabemos que el fraude de acreedores podrá servir de fundamento a la acción rescisoria, a la nulidad por simulación contractual por inexistencia de causa, y además, a la acción de nulidad por causa ilícita. Este es básicamente el esquema civil de tutela frente al fraude de acreedores, y lo que sucede es que cuando quien sufre el fraude es el acreedor público, estando como está investido de autotutelas tiene a su disposición un remedio propio y específico, cual es el artículo 42.2 a) LGT.

Pero debemos entender que la Administración tiene a su disposición todos estos remedios, que acaso la declaración de responsabilidades deba ser, por eficacia, su primera opción, pero que, si esta vía fallase nada impide el empleo de cualquiera otra de las que el ordenamiento pone a su disposición, como pueda ser la revocatoria o la de nulidad por simulación, y así podemos leerlo en la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010 - ECLI:ES:TS:2013:2753.

Y es precisamente a esta sentencia de 24 de abril de 2013 a la que acude la SAP de Valladolid de 7 de marzo de 2025, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso 558/2024 - ECLI:ES:APVA:2025:352 que estamos comentando, para replicar a las alegaciones de abuso de derecho y quiebra de la doctrina de los actos propios.

1 Entendido como la relación de parentesco existente entre los sujetos del contrato que favorece la existencia cierta de una connivencia entre los contratantes con esa finalidad de ocultamiento y defraudación (SAP de Barcelona de 23 de julio de 2014, Civil sección 1ª, recurso 676/2012 - ECLI:ES:APB:2014:8576, en su FJ 3º).

2 Entendido como el hecho de la conservación de la cosa por el transmitente (STS de 7 de diciembre de 2006, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 385/2000 - ECLI:ES:TS:2006:7791, FJ 5º).

3 Entendido como la falta de equivalencia en el juego de prestaciones y contraprestaciones, o en las conductas entre las partes, que precisamente se enfrentan en virtud del contrato y sus consecuencias económicas y en virtud de los pagos realizados (SAP de Palma de Mallorca de 28 de julio de 2004, Sala de lo Civil sección 5ª recurso 219/2004 - ECLI:ES:APIB:2004:1172, FJ 3º).

Debemos recordar cómo cuando la sentencia de 24 de abril de 2013 analizó las relaciones entre las tutelas del crédito público, las civiles y las propias de la autotutela, fue clara al señalar en su FJ 8º la libertad de elección con un solo límite, la necesidad de eficacia, dado que la Administración que actúa bajo el principio de eficacia tiene a su disposición diversas herramientas jurídicas, pudiendo utilizarlas según su criterio; teniendo presente que, lo que en la vía privada es principio dispositivo, en la vía de autotutela es necesidad de eficacia administrativa.

Este planteamiento, de la libertad de elección necesariamente eficaz, nos invita a tres reflexiones, derivadas, corolarios o consecuencias, que se desarrollarán a continuación.

4.2. Una primera conclusión, la de la compatibilidad de las autotutelas con los remedios civiles, como vía para la mejor defensa del crédito público

Lo repetiremos, el acreedor público, para la defensa recaudatoria del crédito público, para reaccionar frente al fraude de acreedores, tendrá a su disposición tanto las autotutelas administrativas como los remedios civiles, y ambas vías serán compatibles y necesarias, especialmente para el caso de que, donde no lleguen las autotutelas sí puedan llegar los remedios civiles. La SAP de Valladolid de 7 de marzo de 2025, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso 558/2024 - ECLI:ES:APVA:2025:352 que nos ocupa, es perfecto ejemplo de esto, pues vedada la posibilidad declarar la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT a un menor de edad, la respuesta civil se antoja necesaria. Pero debemos ir más allá, pues la relación entre todas estas facultades y remedios, será de plena compatibilidad con un mandato que ya hemos referido, la eficacia.

Ejemplo elocuente como pocos de esta compatibilidad lo es la reveladora STS de 18 de febrero de 2009, Sala de lo Contencioso, sección 2ª, recurso de casación 4284/2004 - ECLI:ES:TS:2009:1356, en la que ambos remedios, el pauliano y la derivación por ocultación, se revelan como remedios simultaneables, compatibles y complementarios —efectivamente, en este caso se simultanearon ambas vías, resolviendo el pleito civil la SAP GR de 4 de abril de 2001, Sala de lo Civil sección 4ª, recurso 358/2000 -ECLI:ES:APGR:2001:822— y ello porque la finalidad del remedio pauliano es meramente conservativa del patrimonio del deudor.

Pero tenemos un reciente y elocuente ejemplo de esta libertad en la elección de remedios en la STS de 5 de marzo de 2025, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 648/2020 - ECLI:ES:TS:2025:838, en la que el acreedor público pudiendo haber abordado la conducta —donación a las hijas mayores de edad para soslayar deudas por IRPF e IVA de los años 2010 y 2011— por la vía del artículo 42.2 a) LGT, acudió como era su derecho al remedio pauliano, prosperando tanto en primera instancia como en apelación y casación.

Es notable esta sentencia al acoger sin fisuras la doctrina de la insatisfacción para ubicar el *dies a quo* pauliano nada menos que al tiempo del apremio de los

donantes, pero lo que a nosotros nos interesa es la consagración de este principio de libre elección de remedios.

4.3. Una segunda consecuencia derivada del mandato de eficacia: la necesidad de los remedios civiles combinados

De acudir el acreedor público a los remedios civiles estará a su disposición –del mismo modo que lo está para el acreedor privado–, la interesante posibilidad de combinar remedios civiles en unidad de acto, posibilidad que, dicho sea de paso, para el acreedor público, será más bien una obligación corolario de la necesidad de eficacia. Y es que, estamos ante acciones acumulables, siendo imprescriptible la de simulación y sometida a caducidad el remedio pauliano, como nos destaca la STS de 5 de julio de 2010, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 1748/2006, ECLI:ES:TS:2010:5403.

De tal suerte opera un equilibrio entre las potencias y las demandas de los remedios, demandando menos prueba el remedio pauliano, se ve sujeto a una ominosa caducidad, y siendo imprescriptible la nulidad, pero de onerosa prueba; en todo caso, de cara a su ejercicio combinado, la nulidad lo será con carácter principal y la pauliana con carácter subsidiario, como nos advierte la STS de 3 de noviembre de 2015, Sala de lo Civil, sección 1ª, recurso de casación 2328/2013, ECLI:ES:TS:2015:4471.

La pauliana, sin duda, se está volviendo un remedio cada vez más atractivo para todo acreedor, también para el acreedor público, así a la flexibilización generalizada de sus requisitos debe añadirse el reciente acogimiento de la teoría de la insatisfacción para la ubicación de su *dies a quo*.

En esta línea, se antoja cita ineludible la STS de 4 de marzo de 2025, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 6756/2019 - ECLI:ES:TS:2025:837, que ante una conducta idéntica a la de la SAP de Valladolid de 7 de marzo de 2025, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso 558/2024 - ECLI:ES:APVA:2025:352 que nos ocupa, nos dice que sólo una vez han fracasado dos procedimientos ejecutivos –el primero frente a la sociedad y el segundo frente al administrador– y sólo una vez el susodicho acreedor recibe el registro de la propiedad del administrador y se percata del fraude, sólo en ese momento, comienza el cómputo de la caducidad pauliana.

De esta STS de 4 de marzo, queremos destacar cómo estamos ante una conducta harto conocida, en la que quien se sabe administrador responsable, con ciertas dosis de anticipación refugia sus bienes en su grupo de control, en este caso, el hijo menor de edad. En este caso, el acreedor privado «concatenó remedios», pues ante la imposibilidad de cobro en la sociedad, promovió acciones mercantiles frente al administrador; el acreedor público habría concatenado responsabilidades, pues a la postre todo es lo mismo, *nihil novum sub sole*, si bien de un tiempo a esta parte, lo que son facilidades civiles y mercantiles para el acreedor, –basta la lectura de la inversión probática del artículo 236.1 párrafo 2º de la Ley de Sociedades de Capital– se trocan en dificultades para el acreedor público, de transitar la senda de las autotutelas.

Veremos cómo termina la muy discutida cuestión de la inversión del onus probandi del artículo 43.1 a) LGT y como se solventa el interés casacional señalado por el ATS de 31 de enero de 2024, Sala de lo Contencioso sección 1ª, recurso de casación 3452/2023 ECLI:ES:TS:2024:819A. Vaya por delante que a propios y extraños nos ha interesado y mucho la lectura de la reciente TEDH DECISION de 12 de septiembre de 2024 DE LA SECCION 5ª. APLICACIONES 37977/23 Y 8275/24. Josefa Solanellas Solanellas contra España, y de la recientísima STJUE (Sala Novena) de 30 de abril de 2025. Asunto C-278/24 [Genzyński], ECLI:EU:C:2025:299.

4.4. Una tercera consecuencia: la postura a adoptar ante la deriva subjetiva del artículo 42.2 a) LGT y su preocupante pérdida de eficacia

Sucede que en el escenario que aborda el remedio pauliano el contrato nace perfecto y válido, pero deviene fraudulento por el daño que a la postre causa al acreedor. En este remedio lo importante es el daño y no la intención, importando la diligencia para conocer que se puede causar un daño más que el exacto grado de conocimiento, llegando el remedio a ser objetivo para el caso de las disposiciones a título lucrativo o gratuito.

Este carácter cuasi objetivo hace del remedio pauliano una baza a tener presente por cualquier acreedor y en particular por el acreedor público, cuya herramienta central, el artículo 42.2 a) LGT está hundiéndose en una sima de irresoluto subjetivismo que día tras día le priva de eficacia.

Pero hubo un tiempo en que sí se afirmó en el orden contencioso esta naturaleza cuasi objetiva del artículo 42.2 a) LGT, atribuyéndole las potencias paulianas. Puede consultarse en este sentido la SAN de 1 de junio de 2021, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 1743/2019 - ECLI:ES:AN:2021:2698, en la que se llegó al extremo de afirmar la naturaleza objetiva de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT o la SAN de 19 de octubre de 2020, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 806/2019 - ECLI:ES:AN:2020:3652, en la que se sostenía que no era preciso elemento subjetivo alguno para esta responsabilidad.

Sorprende, y desasosiega, por ello la reciente SAN de 25 de marzo de 2025, Sala de lo Contencioso sección 7ª recurso 2746/2021 - ECLI:ES:AN:2025:1634 en la que un criterio residual, el *consilium fraudes*, acotado al fraude preparatorio, se extiende al común de los actos onerosos, siendo ya –para la Audiencia Nacional– de carga del acreedor público la prueba ineludible de lo simulado, fraudulento o anómalo del negocio, por la vía de hacer *condictio sine qua non* ese «[...] plan previo urdido con la finalidad de frustrar el cobro para con la Hacienda Pública.»

Creemos ver aquí las reflexiones vertidas en su día por la STS de 18 de julio de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 6669/2021-ECLI:ES:TS:2023:3311, cuando en el punto 10º de su FJ 5º parecía querer avisar sobre el hecho de que el artículo 42.2 a) LGT debería circunscribirse a los fraudes más intensos, a saber, los hechos a título gratuito y fuera de estos, en los

onerosos deberá ceñirse a los casos en los que concurra simulación, entendida como concertación para defraudar a un tercero, vaciando así al artículo 42.2 a) LGT de buena parte de sus potencias paulianas.

Recordemos cómo la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010 - ECLI:ES:TS:2013:2753, tras afirmar la libertad de elección de remedios, reflexionaba que acaso la declaración de responsabilidades deba ser, por eficacia, su primera opción. Pues bien, hoy día, ante la deriva subjetiva del artículo 42.2 a) LGT, acaso ya pueda afirmarse que, por eficacia, los remedios civiles, empleados combinadamente, deban ser la primera opción.



Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Elizabeth Gil García
Universidad de Alicante

José Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia

Alejandro Zubimendi Cavia
Universidad Complutense de Madrid

NO ES CONTRARIO AL DERECHO DE DEFENSA QUE EL RESPONSABLE SOLIDARIO DE UNA DEUDA DE IVA NO PUEDA SER PARTE EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN SEGUIDO FRENTE AL OBLIGADO TRIBUTARIO PRINCIPAL: STJUE DE 27 DE FEBRERO DE 2025, C-277/24 (ADJAK)

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que no es contrario al derecho de defensa que el responsable solidario de una deuda de IVA no pueda ser parte en el procedimiento de comprobación o inspección seguido frente al obligado tributario principal, en la medida en que dicho sujeto pueda atacar el importe de la liquidación tributaria con motivo del procedimiento de derivación de responsabilidad.

Palabras clave

IVA, recaudación, derivación de responsabilidad, derecho de defensa, proporcionalidad.

Abstract

The Court of Justice of the European Union has held that it is not contrary to the rights of the defence if the person jointly and severally liable for a VAT debt cannot be a party to the audit or inspection proceedings against the principal taxable person, in so far as that person may challenge the amount of the tax assessment in the procedure for the derivation of liability.

Keywords

VAT collection, derivation of liability, rights of defence, proportionality.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-277/24 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 205 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 2 TUE, los artículos 17, 41 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el principio de proporcionalidad, el derecho a un proceso equitativo y el derecho de defensa.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha establecido que el artículo 273 de la Directiva de IVA, en relación con el artículo 325.1 TFUE, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, sin perjuicio de la necesidad de que ese tercero, en el curso del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que, en su caso, se le haya incoado, pueda impugnar eficazmente las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y pueda tener acceso al expediente de este último procedimiento, respetando los derechos de la referida persona o de otros terceros.

2. Supuesto de hecho

El objeto de la presente decisión prejudicial es determinar si la normativa polaca, que impide a los eventuales responsables solidarios comparecer en un procedimiento de comprobación seguido contra el sujeto pasivo de una deuda de IVA, es contraria a la Directiva de IVA en relación con el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad.

Así la normativa polaca en cuestión (artículo 133.1 del Código Tributario polaco) establece que «son partes en el procedimiento tributario el contribuyente, el pagador, el perceptor o sus respectivos derechohabientes, así como el tercero mencionado en los artículos 110 a 117c que, por interés jurídico, insta una actuación de la Administración tributaria, tiene relación con una actuación de la Administración tributaria o tiene un interés jurídico que resulta afectado por la actuación de la Administración tributaria».

En el presente caso, el antiguo presidente del Consejo de Administración de una sociedad sometida a un procedimiento de inspección, en relación con el IVA, solicitó ser parte en el procedimiento tributario en cuestión, así como el acceso al expediente del referido procedimiento. Al amparo de la referida norma nacional, la Administración tributaria polaca denegó la solicitud del interesado. Por lo que este último recurrió ante los tribunales nacionales, alegando tres razones. La primera es que la Administración tributaria interpretó errónea-

mente las disposiciones del Derecho nacional al no reconocerle un interés jurídico, en el sentido del artículo 133 del Código Tributario, para solicitar la concesión de la calidad de parte en el procedimiento tributario. La segunda es que, al haber sido el único miembro del Consejo de Administración de esa sociedad durante el período objeto del procedimiento tributario en cuestión, es quien mejor conoce la actividad de dicha sociedad, lo cual entiende que es crucial a efectos del referido procedimiento, de manera que su comparecencia en calidad de testigo no es un trámite suficiente ni completo. Por último, el recurrente señala que su solicitud de concesión de la calidad de parte en dicho procedimiento se justifica por el hecho de que resultará afectado como persona física por las eventuales deudas impagadas de la sociedad.

A la luz de las alegaciones del recurrente, el órgano jurisdiccional polaco indica que, según la práctica nacional, en caso de que el tercero sea un antiguo miembro del consejo de administración de la sociedad deudora del tributo, se considera que dicho tercero no tiene un interés jurídico, en el sentido del artículo 133 del Código Tributario, en el procedimiento de liquidación seguido contra esa sociedad. Ese tercero solo podría ser parte en el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria. No obstante, las disposiciones del Código Tributario y la práctica nacional no han previsto la posibilidad de que dicho tercero, en el marco del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria, impugne el importe de la deuda tributaria resultante del procedimiento de liquidación, ya que el objeto de aquel procedimiento es principalmente determinar si se cumplen los requisitos para que se genere la responsabilidad del tercero.

El órgano jurisdiccional polaco expuso sus dudas en cuanto a la compatibilidad de la práctica nacional en cuestión con el Derecho de la Unión. Por ello, el órgano jurisdiccional polaco planteó, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325.1 TFUE, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, y tampoco se le concede ninguna vía adecuada para impugnar las conclusiones y apreciaciones en cuanto a la existencia o al importe de dicha deuda tributaria en el marco del procedimiento para la exigencia de la responsabilidad solidaria.

3. Fundamentos de derecho

Comienza el Tribunal señalando que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el establecido por la normativa polaca contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA en el sentido del artículo 273 de esta Directiva, de conformidad con la obligación establecida en el artículo 325.1 TFUE. Añade el Tribunal que el artículo 273 de la Directiva del IVA otorga a los Estados miembros un margen de apreciación en cuanto a los medios para realizar los objetivos del cobro íntegro del IVA y la lucha contra el fraude. No obstante, los Estados

miembros están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales.

Así, continúa el Tribunal, el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que exige permitir a los destinatarios de resoluciones administrativas que afecten a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan resoluciones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal. El derecho de defensa comprende el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente.

En este sentido, el principio del respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no impliquen, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desproporcionada que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados. Concretamente, entre esos objetivos figura, en el contexto de los procedimientos de inspección tributaria, la salvaguarda de las exigencias de confidencialidad o de secreto profesional. No obstante, señala el Tribunal que aunque el principio de seguridad jurídica también es un principio general del Derecho de la UE y que establece que los órganos administrativos no están obligados a reconsiderar sus resoluciones administrativas firmes, dicho principio no puede justificar que se menoscabe el contenido esencial del derecho de defensa.

Así, para el Tribunal no puede admitirse que, debido a la firmeza de las resoluciones adoptadas al término de los procedimientos tributarios de liquidación frente al sujeto pasivo, la Administración tributaria no tenga la obligación de informar al sujeto declarado responsable solidario en el eventual procedimiento de derivación de responsabilidad acerca de los elementos de prueba sobre cuya base se propone adoptar una decisión que le concierne, y que el sujeto responsable se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente esas apreciaciones de hecho y calificaciones jurídicas durante el procedimiento seguido contra él. Por tanto, para el Tribunal es claro que la eventual derivación de responsabilidad sería lesiva para el sujeto declarado responsable solidario en la medida en que este último no pueda atacar la apreciación de los hechos y calificaciones jurídicas fijadas en la liquidación tributaria firme seguida frente al deudor tributario principal.

En el presente caso, según indica el órgano jurisdiccional remitente, el procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria no permite impugnar el importe de la deuda, toda vez que su objeto queda limitado a establecer si se cumplen los requisitos para la derivación de responsabilidad. Así, la norma polaca podría menoscabar el mismo contenido esencial del derecho de defensa del declarado responsable.

En este punto, el Tribunal se plantea cuál debería ser la vía para preservar el derecho de defensa a un tercero eventualmente declarado responsable de la deuda tributaria. El Tribunal afirma que la concesión a ese tercero del derecho

a participar en el procedimiento de liquidación podría poner en peligro la confidencialidad de determinados datos o prolongar la duración del referido procedimiento, resultando con ello en menoscabo del interés público consistente en garantizar una eficaz recaudación del IVA.

Así, el Tribunal concluye que el derecho de defensa del tercero interesado debería preservarse en sede del procedimiento de derivación de responsabilidad. De tal manera que es contrario al derecho de defensa que en el procedimiento de derivación de responsabilidad no se permita al sujeto declarado responsable la posibilidad de atacar la liquidación (tanto en base a la apreciación de los hechos como en base a las calificaciones jurídicas) de la que trae causa la derivación de responsabilidad.

4. Análisis y relevancia para España

El Tribunal establece que no es contrario al derecho de defensa que el sujeto que eventualmente puede ser declarado responsable solidario de una deuda de IVA no pueda ser parte en el procedimiento de comprobación o inspección seguido frente al obligado tributario principal. Así, el Tribunal pone en valor otros intereses jurídicos, como el secreto profesional o el deber de confidencialidad, sobre el derecho de defensa del tercero que eventualmente podría ser declarado responsable. Esta prevalencia de esos otros intereses jurídicos no es desproporcionada por cuanto que dicho tercero no pierde definitivamente su derecho de defensa en la medida en que pueda atacar el importe de la liquidación tributaria con motivo de la eventual la derivación de responsabilidad.

Así, lo verdaderamente importante para el Tribunal es que durante el procedimiento de derivación de responsabilidad se permita al sujeto declarado responsable la posibilidad de atacar tanto la realidad de los hechos como las calificaciones jurídicas en las que se basa la liquidación de la que trae causa la derivación de responsabilidad.

En el caso de España, el primer párrafo del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria ya prevé la posibilidad de que «en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto». No obstante, el segundo párrafo de dicho artículo excluye la posibilidad de impugnación de las liquidaciones (y sanciones) para quienes sean declarados responsables solidarios por dificultar la recaudación ex artículo 42.2 LGT. Así, esta sentencia del Tribunal de Justicia parece poner en entredicho esta limitación a las posibilidades de defensa del responsable solidario ex artículo 42.2 LGT en relación con las deudas del IVA.

VULNERA LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES DENEGAR BENEFICIOS FISCALES A ORGANISMOS DE INVERSIÓN COLECTIVA EXTRANJEROS QUE ESTÉN GESTIONADOS DE MANERA INTERNA: STJUE DE 27 DE FEBRERO DE 2025, C-18/23

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

Declara el Tribunal de Justicia que vulnera la libre circulación de capitales que una norma nacional de un Estado miembro deniegue la exención del Impuesto sobre Sociedades a los fondos de inversión constituidos en otro Estado miembro cuyas inversiones estén gestionadas internamente, por su Consejo de Administración, en la medida en que en el primer Estado miembro solo se autorice la creación de organismos de inversión colectiva que estén gestionados de manera externa. Así, el Tribunal de Justicia considera que el modo de gestión es una mera formalidad que no justifica una diferencia de trato.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades, libre circulación de capitales, instituciones de inversión colectiva, gestión externa.

Abstract

The Court finds that it infringes the free movement of capital a national rule of a Member State that refuses the exemption from corporate income tax to investment funds set up in another Member State whose investments are managed internally, by their board of directors, in so far as only externally managed collective investment undertakings are authorised in the first Member State. Thus, the Court considers that the method of management is a mere formality which does not justify a difference in treatment.

Keywords

Corporate income tax, free movement of capital, collective investment undertakings, external management.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-18/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 29.1 de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (en lo sucesivo, «Directiva UCITS», por sus siglas en inglés), y de los artículos 18, 49 y 63 del TFUE.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha establecido que el artículo 63.1 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece que únicamente los organismos de inversión colectiva gestionados por una entidad externa, que desarrolla sus actividades sobre la base de una autorización otorgada por las autoridades competentes en materia de supervisión de los mercados financieros del Estado en el que esa entidad tiene su domicilio, pueden acogerse a la exención del impuesto sobre sociedades para las rentas obtenidas de las inversiones realizadas por ese organismo y que, por tanto, no concede tal exención a los organismos de inversión colectiva gestionados internamente, constituidos con arreglo a la normativa de otro Estado miembro, en el supuesto de que el Derecho del primer Estado miembro solo autorice la creación de organismos de inversión colectiva gestionados de manera externa.

2. Supuesto de hecho

En primer lugar, la normativa mercantil polaca exige a todos los fondos de inversión constituidos con arreglo a la normativa polaca que estén gestionados por sociedades externas.

Por otra parte, la norma polaca objeto de la presente cuestión prejudicial establece que la exención en el Impuesto sobre Sociedades para los fondos de inversión extranjeros está condicionada a que estos «estén gestionados por entidades que dispongan de una autorización para ejercer sus actividades concedida por las autoridades competentes de supervisión de los mercados financieros del Estado en el que tienen su domicilio».

En este contexto normativo, un fondo de inversión de Luxemburgo gestionado internamente por su Consejo de Administración solicitó una consulta tributaria a las autoridades fiscales polacas, quienes respondieron que el fondo luxemburgués no cumplía con el requisito de estar gestionado por una entidad externa. El fondo luxemburgués interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Polonia solicitando la anulación de dicha respuesta.

El órgano jurisdiccional señaló que el litigio versa sobre la cuestión de si un fondo extranjero gestionado internamente por su consejo de administración y que está registrado ante la autoridad competente como gestor autorizado de fondos de inversión alternativos (figurando en la lista de gestores llevada por dicha autoridad), cumple el requisito establecido por la norma polaca. El órgano

jurisdiccional polaco afirmó que la introducción del requisito en cuestión tenía como finalidad garantizar la igualdad de trato entre los fondos de inversión polacos, que solamente pueden estar gestionados por una entidad externa, y los fondos de inversión domiciliados en otro Estado miembro en relación con la exención del impuesto sobre sociedades.

Además, el órgano jurisdiccional polaco señaló que del artículo 29 de la Directiva UCITS se desprende la posibilidad, y no la obligación, de constituir una sociedad de gestión y que el alcance de los servicios prestados por una entidad externa es análogo al alcance de los servicios relativos a la gestión de un organismo de inversión colectiva por su consejo de administración.

Así las cosas, el órgano jurisdiccional polaco planteó como cuestión prejudicial si el artículo 29.1 de la Directiva UCITS, en relación con los artículos 18, 49 y 63 TFUE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional de un Estado miembro por la cual los fondos de inversión de otro Estado miembro de la UE (o del Espacio Económico Europeo) que estén gestionados internamente no pueden disfrutar de la exención del impuesto sobre sociedades, en el supuesto de que el Derecho del primer Estado miembro solo autorice la creación de organismos de inversión colectiva gestionados de forma externa.

3. Fundamentos de derecho

Comienza diciendo el Tribunal que, según la interpretación proferida por el órgano jurisdiccional polaco, la normativa polaca del Impuesto sobre Sociedades únicamente permite la exención de dicho impuesto a los fondos de inversión extranjeros que estén gestionados externamente, y que la norma mercantil polaca únicamente permite constituir en dicho país fondos de inversión gestionados externamente. Por tanto, este requisito formal establece una diferencia de trato no en función del Estado de residencia del organismo de inversión colectiva, sino en función de su modo de gestión.

En este sentido y en relación con la forma jurídica de los organismos de inversión colectiva, el Tribunal de Justicia recuerda que, si bien los Estados miembros son libres para determinar la forma jurídica conforme a la cual pueden crearse fondos en su territorio, dado que el Derecho de la Unión no está armonizado a este respecto, la libre circulación de capitales se vería menoscabada si un organismo de inversión colectiva no residente, constituido según la forma jurídica autorizada o exigida por la legislación del Estado miembro de su establecimiento, se viera privado de una ventaja fiscal en otro Estado miembro en el que invierte por el solo hecho de que su forma jurídica no se corresponde con la forma jurídica que se exige a los organismos de inversión colectiva en este segundo Estado miembro (véase, en este sentido, la STJE de 7 de abril de 2022, *Veronsaajien*, C-342/20, EU:C:2022:276, apartados 57 y 61). En el mismo sentido, el Tribunal recuerda que también existe diferencia de trato cuando una normativa de un Estado miembro concede una ventaja fiscal únicamente a los fondos de tipo cerrado en la medida en que únicamente los fondos inmobiliarios extranjeros podían constituirse en forma de fondos de inversión de tipo abierto y, por consiguiente, solo a estos se les podía denegar el disfrute de la ventaja

fiscal conferida (véase, la STJUE de 16 de diciembre de 2021, *UBS Real Estate*, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 42).

Así, concluye el Tribunal que en el presente caso únicamente los organismos de inversión colectiva constituidos en otro Estado miembro pueden no cumplir el requisito relativo al modo de gestión externo y, por esta razón, verse privados de la exención de sus rentas. Por ello, una normativa que introduce tal requisito puede disuadir a los organismos de inversión colectiva no residentes de realizar inversiones en valores polacos y constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63.1 TFUE.

En cuanto a la comparabilidad entre los fondos de inversión polacos (gestionados externamente, en todo caso) y los fondos de inversión extranjeros gestionados internamente, debe examinarse el objeto perseguido por la norma tributaria polaca.

El núcleo de la cuestión está en si el requisito relativo a la gestión externa del fondo de inversión extranjero previsto por la normativa controvertida tiene por objeto atenuar el riesgo vinculado a la inversión. Así, según el Gobierno polaco, los organismos de inversión colectiva gestionados externamente no se encuentran en la misma situación que los organismos gestionados internamente, habida cuenta del riesgo de inversión vinculado a las actividades de los organismos de inversión colectiva. Dicho Gobierno alega que la exigencia de una gestión externa tiene como objetivo limitar este riesgo.

No obstante, para poder apreciar si el nivel de riesgo vinculado a las actividades de estos organismos, en función de su modo de gestión, refleja una diferencia objetiva que justifique una diferencia de trato en el impuesto sobre sociedades, es preciso determinar el objetivo de la exención. Señala el Tribunal que el hecho de que el fondo de inversión extranjero esté gestionado internamente no le coloca necesariamente en una situación diferente de la de un mismo organismo gestionado por una entidad externa en cuanto al objetivo de la exención (eliminar la doble imposición). Así, el Tribunal afirma que las consideraciones alegadas por el Gobierno polaco relativas a los diferentes niveles de riesgo en función del modo de gestión de los fondos de inversión no permiten poner de manifiesto, en relación con la exención, diferencias de situación pertinentes entre los organismos de inversión colectiva que tienen un modo de gestión externo y aquellos que tienen un modo de gestión interno.

No apreciando que se trate de situaciones no comparables, el Tribunal a continuación examina si la normativa nacional controvertida puede estar justificada por razones imperiosas de interés general. El órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno polaco sostienen que el requisito relativo al modo de gestión externa tiene por objeto proteger los intereses de los inversores, disociando los capitales de los inversores agrupados en el fondo de inversión del patrimonio de la sociedad de gestión. Aunque el Tribunal recuerda que la protección de los inversores constituye un objetivo de interés general perseguido por la Unión, debe comprobarse, además, si la restricción a la libre circulación de capitales que genera la normativa nacional controvertida es adecuada para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

En este sentido, el Tribunal advierte que la norma tributaria polaca establece que las actividades de los fondos deben estar directamente sometidas al control de las autoridades competentes para la supervisión del mercado financiero del Estado en el que tengan su domicilio, por lo que ese requisito ya permite asegurarse de que la exención solo se concede a los fondos que están sujetos en su país de constitución a disposiciones que garantizan la protección de los inversores en forma de autorización y supervisión de los fondos por dichas autoridades. Así, el Tribunal no aprecia que la exención del impuesto sobre sociedades a un organismo de inversión colectiva gestionado internamente y con domicilio en otro Estado miembro pueda poner en peligro el objetivo de protección de los inversores perseguido por las autoridades nacionales.

Por último, el Tribunal señala que tampoco puede prosperar el argumento del Gobierno polaco de que la normativa tributaria en cuestión también tenía por objeto prevenir los abusos.

4. Análisis y relevancia para España

La presente sentencia viene a afianzar la doctrina del Tribunal de Justicia de la UE sobre discriminaciones indirectas en materia de instituciones de inversión colectiva. Al igual que en el asunto *Veronsaajien* (STJE de 7 de abril de 2022, C-342/20, EU:C:2022:276) consideró que vincular la exención a la forma jurídica adoptada por el fondo provoca una discriminación indirecta, en este asunto el Tribunal ha entendido que ocurre lo mismo con la forma de gestión. Así, el Tribunal de Justicia viene a consagrar que vincular los beneficios fiscales de los organismos de inversión colectiva al cumplimiento de determinadas formalidades abre la puerta a discriminaciones injustificadas, en la medida en que puedan quedar excluidos del beneficio fiscal fondos constituidos en el extranjero sujetos a otro tipo de requisitos formales.

No obstante, hay una línea muy delgada que separa los requisitos formales de los requisitos realmente materiales. Así, en el presente caso la Abogada General Kokott, en sus Conclusiones de 11 de julio de 2024, consideró que el requisito de gestión externa no provoca una restricción a la libre circulación de capitales ya que «existe un vínculo entre el modo en que se gestiona un fondo de inversión y la protección del inversor que pretende Polonia. Por tanto, la gestión interna o externa del fondo de inversión no puede considerarse un mero requisito formal».

LA EXENCIÓN DE DIVIDENDOS DE LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL NO PUEDE LIMITARSE POR LA APLICACIÓN DE UN RÉGIMEN FISCAL DE TRANSFERENCIAS INTRAGRUPPO: STJUE DE 13 DE MARZO DE 2025, C-135/24

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que la Directiva Matriz-Filial se opone a una normativa nacional que impida la aplicación efectiva del mecanismo de exención a los dividendos procedentes de una filial cuando la entidad matriz perceptora de dichos dividendos se beneficia de una transferencia intragrupo para compensar sus pérdidas.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades, Directiva Matriz-Filial, dividendos, exención, efecto directo, prohibición de abuso.

Abstract

The Court of Justice of the European Union holds that the Parent-Subsidiary Directive precludes national legislation which prevents the effective application of the exemption mechanism to dividends from a subsidiary where the parent entity receiving those dividends it benefits from an intra-group transfer to offset its losses.

Keywords

Corporate income tax, Parent-Subsidiary Directive, dividends, exemption, direct effect, prohibition of abuse.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-135/24 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 1.4 y 4 de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (en lo sucesivo, «Directiva Matriz-Filial»).

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha establecido que los artículos 1.4 y 4.1 de la Directiva Matriz-Filial deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que los dividendos percibidos por una sociedad matriz de su filial deben, en un primer momento, incluirse en la base imponible de la primera, antes de poder ser objeto, en un segundo momento, de una deducción, sin que esta sea aplicable al importe de una transferencia intragrupo incluida en la base imponible.

2. Supuesto de hecho

La presente cuestión prejudicial analiza la legalidad de la normativa interna belga para eliminar la doble imposición sobre dividendos a luz la Directiva Matriz-Filial.

Para la eliminación de la doble imposición sobre dividendos, la normativa belga establece un sistema de exención denominado de «inclusión-deducción», según el cual los dividendos distribuidos por una filial se incluyen, primero, en la base imponible de la sociedad matriz y se deducen, después, de dicha base como «renta gravada con carácter definitivo» (en lo sucesivo, «RGD») si se cumplen los requisitos legales. La deducción efectiva de la RGD exige que la matriz tenga base imponible suficiente, pudiendo trasladarse los excedentes a ejercicios posteriores.

Además, la normativa belga establece un régimen de «transferencia intra-grupo». Este régimen faculta, bajo ciertos requisitos, a las sociedades belgas a transferir la totalidad o parte de sus beneficios a sociedades del mismo grupo que hayan sufrido pérdidas en el mismo período impositivo. Para la sociedad que efectúa la transferencia, el importe transferido se deduce de los beneficios del período impositivo. El importe transferido se incluye en la base imponible de la sociedad beneficiaria de la transferencia con el objetivo de compensar sus pérdidas. No obstante, la normativa belga (artículo 207.8 del CIR 1992) establece una restricción por la que se impide a la sociedad beneficiaria deducir la RGD (por los dividendos percibidos) sobre el importe de la transferencia intragrupo recibida.

En el presente asunto, una sociedad belga recibió una importante suma de dividendos de filiales del grupo y además una transferencia intragrupo. Las autoridades fiscales belgas, al amparo de la restricción a la deducibilidad de la RGD antes descrita, impidieron deducirse la RGD hasta el importe de la transferencia intragrupo.

La sociedad belga afectada alegó que esta norma le ha llevado a tener una cuota positiva en el impuesto sobre sociedades, mientras que si no hubiera percibido ningún dividendo su base imponible habría sido negativa y no habría estado sujeta al impuesto; lo que es contrario a la Directiva Matriz-Filial. En consecuencia, presentó una reclamación ante la Administración tributaria belga con el fin de impugnar la tributación de la que había sido objeto, la cual fue desestimada, interponiendo un recurso por la misma causa ante el Tribunal de Primera Instancia de Lieja.

Ante el órgano jurisdiccional, la sociedad afectada alegó que la norma belga, al no permitir la deducción de la RGD del año en curso sobre la transferencia intragrupo recibida, le priva de una ventaja fiscal, apreciando en ello una diferencia de trato contraria a la Directiva Matriz-Filial, cuando se compara la situación de una sociedad que percibe dividendos exentos con arreglo a esa Directiva con la de otra que no los percibe.

El Estado belga alegó que la razón de ser del régimen de transferencia intragrupo es garantizar una compensación equitativa entre los beneficios y las pérdidas sufridas en el seno de un grupo de sociedades. De manera que la restricción del artículo 207 del CIR 1992 tiene por objeto limitar el interés de una transferencia que vaya más allá de la pérdida fiscal de la sociedad que la recibe y contrarrestar así todo ánimo de abusar de dicho régimen neutralizando las ventajas que se derivarían de una transferencia intragrupo demasiado elevada. Además, la RGD que no haya podido deducirse en virtud de esta disposición es trasladable a ejercicios posteriores.

A la luz de las alegaciones de las partes, el Tribunal de Primera Instancia de Lieja decidió plantear al Tribunal de Justicia, en esencia, si el artículo 4.1 de la Directiva Matriz-Filial debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que prevé que los dividendos percibidos por una sociedad matriz de su filial deben, en un primer momento, incluirse en la base imponible, antes de poder ser objeto, en un segundo momento, de una deducción, sin que esta sea aplicable al importe de una transferencia intragrupo incluida en la base imponible, y, en caso afirmativo, si el artículo 1.4 de dicha Directiva autoriza, no obstante, una normativa de esa índole.

3. Fundamentos de derecho

Comienza el Tribunal afirmando que la obligación de eliminar la doble imposición sobre dividendos prevista en el artículo 4.1.a) de la Directiva Matriz-Filial no prevé ningún requisito, con la única salvedad de los apartados 2 a 5 del mismo artículo y de las facultades para prohibir el fraude y el abuso del artículo 1. De tal manera que los Estados miembros no pueden limitar la exención sobre dividendos más allá de las posibilidades expresamente previstas en la Directiva.

Continúa el Tribunal afirmando que la Directiva Matriz-Filial tiene como finalidad garantizar la neutralidad, en el plano fiscal, de la distribución de beneficios por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro. Para ello, la Directiva prohíbe gravar a la

matriz por los dividendos recibidos de sus filiales situadas en otro Estado miembro. Afirmar el Tribunal que dentro de tal prohibición también está comprendida una normativa nacional que, aun cuando no grave los dividendos percibidos por la sociedad matriz como tales, pueda dar lugar a que la sociedad matriz vea gravados indirectamente dichos dividendos.

Sentadas estas premisas, el Tribunal pasa a analizar la normativa concreta objeto de la cuestión prejudicial. A este respecto, y por lo que se refiere a la existencia de una eventual imposición indirecta de los dividendos, el Tribunal señala que procede comparar la situación objeto de este litigio, en la que una sociedad matriz está sometida a la restricción de deducibilidad de la RGD del artículo 207 del CIR 1992, con el supuesto en el que el Estado miembro de que se trata hubiese establecido un método de exención simple que previese excluir los dividendos de la base imponible de dicha sociedad.

Así, de esta comparación podría extraerse que en el supuesto objeto del presente litigio existe una tributación más gravosa para la sociedad matriz belga que ha recibido la transferencia intragrupo que la tributación a la que habría estado sujeta si no hubiera recibido tales dividendos o si dichos dividendos se hubieran excluido pura y simplemente de su base imponible.

Concluye el Tribunal afirmando que, de existir tal diferencia de trato, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la percepción de los dividendos no sería fiscalmente neutra para la sociedad matriz, contrariamente al objetivo perseguido la Directiva Matriz-Filial.

Sobre el argumento del Estado belga relativo a que la RGD que no haya podido utilizarse para un año determinado en aplicación de la prohibición de deducción establecida en el artículo 207 del CIR 1992 puede trasladarse al ejercicio fiscal siguiente, afirma el Tribunal que ello no evita que en algunas situaciones la percepción de dividendos pueda conllevar una mayor tributación de la sociedad matriz que si tales dividendos hubieran estado excluidos de su base impositiva. Así, concluye el Tribunal que la entidad matriz sufriría indirectamente una tributación sobre los dividendos percibidos de su filial.

Respecto a si dicha restricción nacional a la deducibilidad del dividendo podría quedar amparada por la facultad recogida en el apartado 4 del artículo 1 de la Directiva Matriz-Filial (aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas), el Tribunal recuerda que una normativa nacional tiene por finalidad evitar fraudes y prácticas abusivas cuando su objeto específico es el de impedir comportamientos consistentes en crear arreglos puramente artificiales, carentes de realidad económica y cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja fiscal. El Tribunal señala que en el presente asunto nada indica que la prohibición de deducción establecida en el artículo 207 del CIR 1992 tenga por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los arreglos puramente artificiales cuyo fin sea acogerse indebidamente a ella. Por el contrario, esta disposición excluye de manera general la imputación de la RGD a las transferencias intragrupo, al margen de la existencia de una práctica fiscal abusiva. Por tanto, concluye el Tribunal que la restricción a la deducibilidad de la

RGD no queda amparada por la facultad establecida en el apartado 4 del artículo 1 de la Directiva Matriz-Filial.

Por último, el Tribunal recuerda que el artículo 4.1.a) de la Directiva Matriz-Filial tiene efecto directo. Por lo que el órgano jurisdiccional nacional, en caso de verificar que la obtención de dividendos no es fiscalmente neutra, tiene la obligación de garantizar la plena eficacia de dicho artículo 4.1.a), dejando inaplicada la norma nacional contraria a dicha disposición, sin que deba solicitar o esperar su previa eliminación por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional.

4. Análisis y relevancia para España

En esencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que la Directiva Matriz-Filial se opone a una normativa nacional que impida la aplicación efectiva del mecanismo de exención a los dividendos procedentes de una filial cuando la entidad matriz perceptora de dichos dividendos se beneficia de una transferencia intragrupo para compensar sus pérdidas.

En el presente caso, el Tribunal refuerza su doctrina de prohibir la tributación indirecta de dividendos (véase la STJUE de 19 de diciembre de 2019, *Brussels Securities*, asunto C-389/18, EU:C:2019:1132). Así, al prohibir la tributación indirecta de dividendos en aquellos casos en los que el Estado miembro utiliza un sistema de exención, básicamente el artículo 4.1.a) de la Directiva está prohibiendo que los Estados miembros puedan denegar, por razón de la obtención de dividendos, el aprovechamiento de cualesquiera beneficios fiscales. Entendemos que deberá existir un vínculo directo entre la cuantía del beneficio fiscal denegado y los dividendos obtenidos para que se entienda que estamos ante una verdadera tributación indirecta de dividendos.

Esta prohibición impide, por un lado, que la obtención de dividendos genere cargas fiscales indirectas que menoscaben su neutralidad fiscal y, en un segundo plano, que los Estados miembros puedan implementar normas nacionales artificiosas con el objetivo de evitar la aplicación de la Directiva Matriz-Filial.

LA DIRECTIVA DE IVA PERMITE DENEGAR EL DERECHO A DEDUCIR EL IVA INDEBIDAMENTE SOPORTADO, PERO DEBE DEVOLVERLO AL DESTINATARIO DE LA OPERACIÓN CUANDO A ESTE LE SEA MUY DIFÍCIL RECUPERARLO DEL VENDEDOR: STJUE DE 13 DE MARZO DE 2025, C-640/23

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

De acuerdo con el Tribunal de Justicia, los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa o una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo deducirse un IVA indebidamente soportado por una operación no sujeta al IVA. No obstante, tales principios exigen que dicho sujeto pasivo pueda dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria cuando le resulte imposible o excesivamente difícil obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado.

Palabras clave

IVA, Directiva de IVA, principio de neutralidad, principio de efectividad, derecho a deducción, repercusión, devolución de ingresos indebidos.

Abstract

According to the European Court of Justice, the principles of neutrality of VAT and effectiveness must be interpreted as not precluding national legislation or administrative practice which does not allow a taxable person to deduct an unduly paid VAT on a transaction not subject to VAT. However, those principles require that that taxable person may address his claim for a refund directly to the tax authorities where it is impossible or excessively difficult for him to obtain from the seller the refund of the VAT unduly paid.

Keywords

VAT, VAT Directive, principle of neutrality, principle of effectiveness, right to deduct, VAT charge, refund of undue payments.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-640/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los principios de neutralidad del IVA, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, y de los artículos 2, 19, 168 y 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha establecido que los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA, y los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa o una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo obtener la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección tributaria, fue calificada con posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA, aun cuando resulte imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado. No obstante, esos principios exigen que, en tal situación, dicho sujeto pasivo pueda dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria.

2. Supuesto de hecho

En el presente caso, nos encontramos con una sociedad rumana que realiza una venta de equipo a otra sociedad rumana y que las partes califican y autoliquidan como sujeta al IVA.

Como consecuencia de esta operación, la Administración tributaria rumana lleva a cabo un procedimiento de inspección frente a la sociedad vendedora y confirma la calificación (como operación sujeta al IVA) dada por las partes.

Con posterioridad a este procedimiento, la Administración tributaria rumana inicia otro procedimiento de inspección frente a la sociedad compradora, resolviendo finalmente que se trataba de una operación no sujeta al IVA y denegando el derecho de la sociedad compradora a deducirse el IVA soportado. Así, la Administración tributaria rumana exigió a dicha sociedad, liquidación mediante, la devolución de dicha deducción indebida.

La sociedad compradora recurrió ante los tribunales rumanos dicha liquidación. En un primer momento, las pretensiones de la actora fueron estimadas en primera instancia por el Tribunal Superior de Ploiești en sentencia de 26 de noviembre de 2018, confirmando la calificación dada por las partes a la operación. Como consecuencia de esto, y a pesar de que la Administración tributaria recurrió la sentencia, estas sociedades no tenían ninguna razón válida para rectificar, antes de que se dictara finalmente en casación la sentencia del Tribunal Supremo de Rumanía de 23 de noviembre de 2021 en la que se estimaron las pretensiones de la Administración tributaria, la factura que documentaba dicha operación. Además, solo se podía rectificar esa factura una vez que se hubiera dictado esta última sentencia. Sin embargo, en la fecha de la citada sentencia,

el derecho a rectificar la factura ya había prescrito, al haber vencido el plazo de prescripción en el mes mayo de 2021.

La sociedad compradora interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo quien, al considerar que esta situación era similar a la de los asuntos *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302) y *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327), decide preguntar al Tribunal de Justicia, en esencia, si los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o a una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo obtener la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección fiscal, fue recalificada con posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA, aun cuando resulte imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado.

3. Fundamentos de derecho

Comienza el Tribunal recordando el principio de neutralidad y su doctrina según la cual el derecho a deducir forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. A partir de ese punto, el Tribunal señala que en una situación en la que un sujeto pasivo ha pagado un importe de IVA indebidamente facturado, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado para garantizar la neutralidad del IVA, correspondiendo en principio al emisor de la factura proceder a la regularización de esta, de acuerdo con las condiciones que fijen los Estados miembros y siempre que demuestre su buena fe. Así, por ejemplo, el Tribunal admite como válido un sistema por el cual el destinatario de la operación indebidamente facturada con IVA puede recuperar la cuota indebidamente soportada de IVA mediante una acción civil frente al vendedor de los bienes.

Así, concluye el Tribunal estableciendo que cuando la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, los principios de neutralidad del IVA y de efectividad exigen que los Estados miembros establezcan los instrumentos necesarios para permitir al destinatario recuperar el IVA indebidamente facturado y pagado, en particular reclamando la devolución directamente a la Administración tributaria (STJUE de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 22). Así pues, en el presente caso, dado que el vendedor ya no puede rectificar la factura relativa a la operación de que se trata y que, por lo tanto, el adquirente se encuentra en la imposibilidad de obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente facturado, el adquirente deberá poder dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria.

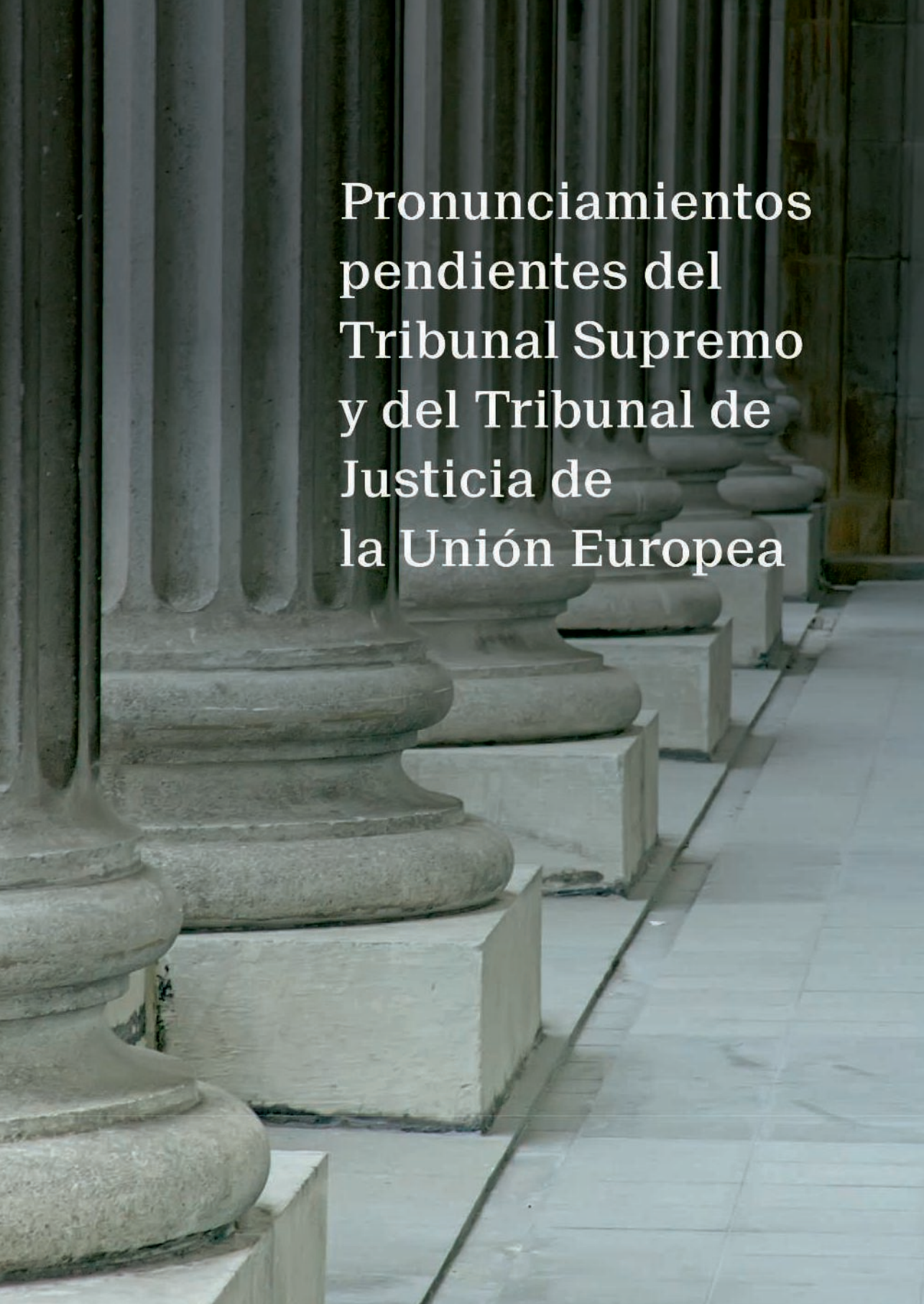
Finalmente, matiza el Tribunal que tal solicitud de devolución debe distinguirse de una solicitud de deducción del IVA (STJUE de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 45), al hilo del argumento de la recurrente de que el derecho a la deducción del IVA también debe reconocerse

en las operaciones no sujetas al IVA si la recuperación del IVA por quien lo soporto indebidamente fuera imposible o extremadamente difícil.

4. Análisis y relevancia para España

La presente sentencia busca superar los problemas procedimentales que puedan darse en el contexto de una regularización íntegra del IVA. Así, en el presente caso nos encontramos con que la Administración tributaria polaca por un lado exige al destinatario de una operación el importe de las cuotas de IVA indebidamente deducidas por tratarse de una operación no sujeta a IVA, mientras que al mismo tiempo deniega a dicha entidad el derecho a obtener la devolución del IVA que le fue indebidamente repercutido, bajo el argumento de que ya había prescrito el plazo para regularizar, en sede del proveedor, el IVA indebidamente facturado e ingresado en Hacienda. Por lo que no solamente se produce un perjuicio para el destinatario de la operación desde el punto de vista de la neutralidad del IVA, sino que también se produce un enriquecimiento injusto en favor de la Administración tributaria.

En el caso de España, la doctrina de nuestro Tribunal Supremo exige que «cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó» (STS de 25 de septiembre de 2019, rec. 4786/2017). Si a la hora de valorar, a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo, el cumplimiento de los requisitos del artículo 14.2 del Reglamento General de revisión en vía administrativa aún se albergasen dudas sobre el derecho del destinatario de la operación a obtener la devolución del IVA indebidamente soportado, la presente sentencia clarifica que no debe haber obstáculos procedimentales a tal devolución.

A photograph of a long, dimly lit hallway with a series of classical stone columns. The columns are fluted and have papyrus capitals. They are arranged in a perspective that leads the eye towards the background. The floor is made of large, light-colored stone tiles. The lighting is soft, creating a sense of depth and grandeur.

Pronunciamientos pendientes del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

CUESTIONES ADMITIDAS A CASACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO PENDIENTES DE RESOLUCIÓN

Gabinete de Estudios AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de los recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Categorías y elementos tributarios

Doble tiro. Posibilidad de ordenar la adaptación de una sanción a la nueva cuantía de la liquidación que surja de una anulación parcial, por motivos de fondo, del acto liquidador.

Auto del Tribunal Supremo 2952/2025, de 26 de marzo de 2025, rec. 2869/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en reafirmar, completar o matizar la jurisprudencia emitida en relación con la posibilidad de ordenar la adaptación de una sanción a la nueva cuantía de la liquidación que surja de una anulación parcial, por motivos de fondo, del acto liquidador emitido por la Administración. Particularmente, determinar las consecuencias de la anulación de una liquidación por la incorrección de uno de los ajustes practicados por la Administración, con la conservación parcial de la regularización, en una sanción impuesta cuya base depende del importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas practicadas. En concreto, precisar si debe comportar la anulación total de la sanción o solo, de confirmarse la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo del injusto, en la parte correspondiente al ajuste que se ha declarado improcedente.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- El artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Los artículos 178 y 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Obligados al pago de la deuda tributaria. Responsabilidad subsidiaria. Administradores de persona jurídica. Exoneración de responsabilidad.

Auto del Tribunal Supremo 2950/2025, de 26 de marzo de 2025, rec. 2664/2024

RESUMEN: La sentencia recurrida considera que el administrador de una entidad quedará exonerado de responsabilidad siempre que interponga recursos y reclamaciones frente a los actos de liquidación e imposición de sanción a la entidad y estos recursos se resuelvan con posterioridad a su cese. El RC sostiene que esta doctrina puede implicar que le baste al administrador con cesar después de interponer los recursos para evitar la derivación de responsabilidad.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- El artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Notificaciones electrónicas. Persona física. Consentimiento a la suscripción voluntaria al Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Auto del Tribunal Supremo 2634/2025, de 19 de marzo de 2025, rec. 2530/2024

RESUMEN: Notificaciones electrónicas. Persona física. Consentimiento a la suscripción voluntaria al Servicio de Notificaciones Electrónicas: acreditación en el propio acuse de recibo o certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada de cada acto.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Los artículos 41.1 y 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- El artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.
- Los artículos 2 y 5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- La Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada.

Obligados al pago de la deuda tributaria. Responsables solidarios. Prescripción para exigir el pago. Dies ad quo.

Auto del Tribunal Supremo 2611/2025 de 12 de marzo de 2025, rec. 1888/2024

RESUMEN: La cuestión con interés casacional objetivo es determinar el dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incursos en la causa legal del art. 42.1.a) LGT. Precisar si las actuaciones realizadas por la administración dirigidas al cobro de la deuda tributaria con anterioridad a la declaración de la responsabilidad pueden tener eficacia interruptora del plazo antedicho.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Los artículos 66, 67 y 68 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Prueba. Alcance probatorio de los informes elaborados por los funcionarios de una Administración que es parte en el proceso judicial.

Auto del Tribunal Supremo 2296/2025 de 5 de marzo de 2025, rec. 2014/2024

RESUMEN: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en: 1º) Determinar el alcance probatorio de los informes elaborados por los funcionarios de una Administración que es parte en el proceso judicial, discerniendo, en primer lugar, si constituyen en realidad una verdadera y propia prueba pericial, por la mera razón de su emisión por funcionarios públicos que prestan sus servicios en la propia Administración decisora. 2º) Precisar si la condición de parte procesal de la Administración despoja a tales informes u opiniones del plus de objetividad y valor probatorio reforzado que se presume por razón de su origen.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- El artículo 24 de la Constitución española.
- Los artículos 335.1, 336 y 348 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
- El artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Suspensión de la ejecución de la deuda tributaria. Mantenimiento en vía judicial de la suspensión acordada en vía administrativa.

Auto del Tribunal Supremo 4110/2025, de 09 de abril de 2025, rec. 2923/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en reforzar o completar la jurisprudencia existente sobre si, previamente valorados los intereses en conflicto por parte de la Administración tributaria demandada, la cual ya había acordado la suspensión de la ejecución de la deuda al aportarse garantía suficiente, se compadece con los principios de seguridad jurídica y buena administración que, en vía judicial, se deniegue el mantenimiento de la suspensión concedida sin que haya existido una variación en las circunstancias del impugnante, ni tampoco de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- El artículo 130 LJCA y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que lo interpreta.

Infracciones y sanciones

Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. Declaración incorrecta de alta de IAE. Prescripción de la sanción. Dies a quo.

Auto del Tribunal Supremo 4204/2025, de 23 de abril de 2025, rec. 2751/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar cuál es el día inicial para computar el plazo de prescripción de la sanción tipificada en el artículo 192 de la Ley General Tributaria e impuesta como consecuencia de la declaración incorrecta que dio lugar al alta en el epígrafe correspondiente del Impuesto sobre actividades Económicas, bien la fecha de terminación de la infracción o, por el contrario, el coincidente con momento de la presentación de la declaración inicial incorrecta.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 67.1, 189 y 192 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- El artículo 90.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Base imponible. Ganancias y pérdidas de patrimonio. Ganancias de patrimonio derivadas de la retasación de un bien expropiado.

Auto del Tribunal Supremo 4114/2025, de 09 de abril de 2025, rec. 3041/2023

RESUMEN: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ganancias de patrimonio derivadas de la retasación de un bien expropiado (art. 58 LEF). 1. Determinar si el aumento del justiprecio como efecto de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF), y reconocido por sentencia judicial tras el fallecimiento del causante, es una ganancia patrimonial sujeta al IRPF del causahabiente, porque trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente por la expropiación del bien o derecho; o, por el contrario, si constituye un hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, al considerar que se trata de valorar de nuevo tal ganancia, en aplicación de la doctrina fijada en la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2024 (rec. 4295/2022). 2. Aclarar cómo debe imputarse temporalmente la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) y, en particular, en los casos en los que haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación; si es aplicable la jurisprudencia sobre imputación temporal contenida en las sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016) y de 7 de noviembre de 2024 (rec. 2440/2023) en virtud de las cuales, cuando el justiprecio es objeto de recurso, el incremento reconocido en la resolución -administrativa o judicial- que lo resuelva debe imputarse temporalmente al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme. 3. Discernir, a partir de la respuesta dada a la primera cuestión, si a tales ganancias les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, siempre que el bien expropiado cuya retasación se insta no estuviera afecto a actividades económicas y hubiera sido adquirido antes de la expresada fecha. Plantea idénticas cuestiones que los recursos de casación n.º 2272/2023 y 3321/2023, promovidos por otros miembros de la misma familia

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Los artículos 6, 33.1, 35, la disposición transitoria novena y la disposición final octava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Artículos 35.3 y 58 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa.

Impuesto sobre Sociedades

Regímenes especiales. Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores (FEAC). Aportaciones no dinerarias.

Auto del Tribunal Supremo 2692/2025, de 12 de marzo de 2025, rec. 6518/2023

RESUMEN: Las cuestiones con interés casacional consisten en: (1) Determinar si en la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS está implícito un principio de proporcionalidad que permita una vez constatado que no concurren de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS aplicar el régimen general del impuesto sobre sociedades pero con modulaciones considerando que las ganancias patrimoniales derivadas de la aportación no dineraria realizada en la constitución de esa sociedad deban someterse a tributación por el concepto de IRPF gozando del beneficio de diferimiento que aquel régimen fiscal especial de diferimiento de Fusiones, Escisiones, Aportaciones y Canje de Valores prevé. (2) Para el caso de responder en sentido afirmativo a la primera cuestión, aclarar si el principio de proporcionalidad que delimita la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS exige que, una vez constatada la no concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS la regularización de la Administración puede consistir en rechazar el beneficio del diferimiento haciendo tributar al contribuyente por las plusvalías latentes derivadas de la operación. (3) En caso de responder en sentido afirmativo a la segunda cuestión, determinar si la exención prevista en el art. 21 TRLIS para evitar la doble imposición sobre dividendos puede considerarse una ventaja fiscal

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- El principio de proporcionalidad.
- Los artículos 21 y 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- El artículo 11 de la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembro de igual redacción que el artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE de 19 de octubre de 2009.

Régimen de imputación temporal de rentas del artículo 11.9. de la LIS. Grupo de sociedades del art. 42 del Cco.

Auto del Tribunal Supremo 2614/2025, de 12 de marzo de 2025, rec. 2347/2024

RESUMEN: La cuestión que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en precisar, a los efectos de la aplicación o no régimen de imputación temporal de rentas que contempla el artículo 11.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, si cabe hablar de grupo de sociedades en la inteligencia del artículo 42 del Código de Comercio, en aquellos supuestos en que varias empresas se encuentran controladas por un núcleo familiar en el que la unidad de decisión se configura por personas físicas relacionadas por un vínculo de parentesco, siendo propietarios del capital social de las sociedades transmitentes y adquirente.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- El artículo 11.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- El artículo 42 del Código de Comercio.

Impuesto sobre el Patrimonio

Competencia de la Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto sobre el Patrimonio. Procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

Auto del Tribunal Supremo 2910/2024, de 23 de abril de 2025, rec. 2910/2024

RESUMEN: Determinar si la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende únicamente de la correcta identificación del punto de conexión -lugar de la residencia habitual del obligado tributario- o por el contrario, es exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 21 de octubre) [«LOFCA»].
- El artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, aprobado por Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre (BOE de 25 de noviembre).

- Los artículos 31.2, 54 y 55 de Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre).
- Los artículos 148 y ss. del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio (BOE de 5 de septiembre).

CUESTIONES PREJUDICIALES Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES EN ASUNTOS PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (10/03/2025 AL 3/06/2025).

Gabinete de Estudios AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de las cuestiones prejudiciales presentadas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y las conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Libre circulación de capitales

- Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Artículo 63 TFUE, apartado 1 – Libre circulación de capitales – Restricción – Sucesión – Declaración de sucesión – Cálculo de la remuneración del notario – Herencia que comprende bienes situados en dos Estados miembros – Artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a) – Disposición de derecho fiscal – Artículo 65 TFUE, apartado 1, letra b) – Medidas para impedir infracciones fiscales o para establecer un procedimiento de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística.

Asunto: C-321/24.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el tribunal judiciaire de Paris (Tribunal de primera instancia de París, Francia).

Fecha de las conclusiones: 22 de mayo de 2025.

Abogado/a General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona.

Parte demandante: BC.

Parte demandada: SCP Attal et Associés.

Propuesta del Abogado General:

En atención a lo expuesto, sugiero responder al tribunal judiciaire de Paris (Tribunal de primera instancia de París, Francia) como sigue:

«Los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, apartado 1, letras a) y b), deben interpretarse en el sentido de que:

- Constituye una restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros, prohibida por el artículo 63 TFUE, apartado 1, una disposición o una práctica de un Estado miembro (A) ante el que no se sustancia la sucesión, en cuya virtud, cuando el activo hereditario comprende bienes en dos Estados miembros, la obligada intervención de un notario del Estado miembro (A) para la presentación de una declaración de sucesión se remunera mediante una tarifa regulada de modo que los emolumentos notariales se calculan sobre el activo hereditario bruto, incluidos los bienes situados en otro Estado miembro (B), sin tener en cuenta la remuneración pagada al notario de ese otro Estado miembro (B) por un acto equivalente, calculada también por referencia a la totalidad del activo hereditario bruto.
- La citada restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros no puede acogerse a las excepciones previstas en el artículo 65 TFUE, apartado 1, letras a) y b), que autorizan a los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su derecho fiscal y a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su derecho y normativas nacionales o para establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística».

• Petición de decisión prejudicial

Procedimiento prejudicial– interpretación de las disposiciones del artículo 63 TFUE relativas a la libre circulación de capitales– distribución de dividendos.

Asunto: C-241/25.

Cuestión planteada:

1. Se plantean las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

Primera cuestión prejudicial.

¿Es compatible con el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que el Estado en que se practica la retención en origen exija a una sociedad no residente, cuyos dividendos recibidos están sometidos a dicha retención en origen y que alega encontrarse en una situación objetivamente comparable a la de una sociedad residente deficitaria, que demuestre esta cir-

cunstancia volviendo a calcular su resultado imponible con arreglo a las normas que aplica el Estado de imposición en origen a la tributación sobre la renta de las sociedades residentes?

Segunda cuestión prejudicial.

En caso de que la sociedad no residente esté sujeta a tributación consolidada, ¿es compatible con el artículo 63 TFUE que el Estado de imposición en origen exija que se tengan en cuenta los resultados del grupo fiscal en su conjunto para determinar si la sociedad se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de una sociedad residente deficitaria?

Tercera cuestión prejudicial.

¿Influye en la respuesta a la segunda cuestión prejudicial el hecho de que el Estado de imposición en origen no disponga de normas en materia de tributación consolidada, pero que en cambio disponga de normas relativas a las transferencias entre sociedades de un grupo que, en determinadas circunstancias, permiten la compensación de resultados dentro del grupo?

Fecha de presentación: 28 de marzo de 2025.

Órgano jurisdiccional remitente: Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia).

Fecha de la resolución de remisión: 25 de marzo de 2025.

Parte demandante: Société Générale SA.

Parte demandada: Skatteverket (Administración Tributaria).

Impuesto sobre el Valor Añadido

• Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Devolución del impuesto soportado a sujetos pasivos establecidos en el extranjero en virtud de la Directiva 2008/9/CE – El denominado «tooling» (utillaje) – Entrega sujeta al impuesto o exenta del utillaje que permanece in situ – Operación autónoma o prestación accesoria a la entrega intracomunitaria exenta de los componentes fabricados con aquella – Operaciones autónomas o una única entrega intracomunitaria compleja – Desglose artificial de las operaciones – ¿Entrega intracomunitaria única sin transporte del utillaje?.

Asunto: C-234/24.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria).

Fecha de las conclusiones: 22 de mayo de 2025.

Abogado/a General: SRA. JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: Brose Priedviza spol. s r. o..

Parte demandada: Director na Direksia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika – Sofia.

Propuesta del Abogado General:

Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria) del modo siguiente:

«Si el destinatario de componentes que han sido objeto de una entrega intracomunitaria exenta y que han sido fabricados por un subcontratista con un utillaje especial situado en Bulgaria adquiere dicho utillaje especial del propietario (un tercero establecido en el extranjero) y continúa utilizándolo para fabricar los componentes en Bulgaria, se tratará de una entrega imponible en Bulgaria. La transmisión del poder de disposición sobre el utillaje especial no constituye en sí misma una entrega intracomunitaria exenta ni debe considerarse como una prestación accesoria dependiente de la entrega intracomunitaria exenta de los componentes fabricados por el subcontratista o como parte de una única prestación intracomunitaria compleja exenta del impuesto. Por consiguiente, el artículo 4 de la Directiva 2008/9/CE no excluye el derecho al reembolso del IVA pagado.»

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Operaciones imponibles – Falta del carácter oneroso de una prestación de servicios debido a la incertidumbre de la cuota litis – Asesoramiento jurídico prestado pro bono por un abogado registrado como sujeto pasivo del IVA – Honorarios mínimos legales que, en caso de éxito, debe abonar la parte vencida.

Asunto: C-744/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia de Sofía, Bulgaria).

Fecha de las conclusiones: 8 de mayo de 2025.

Abogado/a General: SRA. JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: T. P. T.

Parte demandada: Financial Bulgaria EOOD.

Propuesta del Abogado General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la petición de decisión prejudicial planteada por el Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia de Sofía, Bulgaria):

«El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios llevada a cabo por una sociedad de abogados a favor de sus clientes de forma gratuita, pero que, en caso de éxito, da lugar al pago, por la parte vencida, de los honorarios legalmente establecidos, se presta a título oneroso y constituye, por tanto, una operación imponible. Ni la incertidumbre sobre si se pagarán honorarios y en qué cuantía, ni el hecho de que los honorarios se devenguen por ley, ni que sea un tercero quien deba abonarlos, se oponen a que la prestación de servicios llevada a cabo por la sociedad de abogados quede sujeta al IVA por el importe de los honorarios efectivamente percibidos.»

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 28 – Comisión mercantil de prestación de servicios – Artículos 44 y 45 – Lugar de prestación de servicios – Artículo 203 – Mención del IVA en la factura – Prestación de servicios por vía electrónica a clientes finales domiciliados en el territorio de la Unión Europea que no tienen la condición de sujetos pasivos por un desarrollador de aplicaciones móviles establecido en un Estado miembro a través de una tienda de aplicaciones gestionada por un operador establecido en otro Estado miembro.

Asunto: C-101/24.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

Fecha de las conclusiones: 10 de abril de 2025.

Abogado/a General: SR. MACIEJ SZPUNAR.

Parte demandante: Finanzamt Hamburg-Altona.

Parte demandada: XYRALITY GmbH.

Propuesta del Abogado General:

En virtud del conjunto de consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo al Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania):

«1) El artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación de prestación por vía electrónica, antes del 1 de enero de 2015, de servicios de puesta a disposición de programas informáticos (aplicaciones móviles) y de servicios adicionales a través de un portal (una tienda de aplicaciones), con el resultado de que se considera que el sujeto pasivo que gestiona la tienda de aplicaciones recibe dichos servicios del desarrollador de la aplicación y los presta a los clientes finales.

2) El artículo 28 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, debe interpretarse en el sentido de que el lugar de prestación de un servicio ficticio prestado por un tercero a un sujeto pasivo que media, en las condiciones previstas en el citado artículo 28, en una prestación de servicios a personas domiciliadas en un Estado miembro que no tienen la condición de sujetos pasivos debe determinarse sobre la base del artículo 44 de dicha Directiva.

3) El artículo 203 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, debe interpretarse en el sentido de que un tercero, por cuenta del cual actúa un sujeto pasivo que media en una prestación de servicios en las condiciones previstas en el artículo 28 de la citada Directiva, no será deudor del IVA cuando dicho sujeto pasivo lo haya nombrado, con el consentimiento de aquel, como prestador y haya mencionado el importe del IVA en las confirmaciones de compra enviadas por vía electrónica a clientes finales que no tienen la condición de sujetos pasivos.»

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Hechos impositivos – Exención relativa a la concesión de créditos – Artículo 135, apartado 1, letra b) – Exención relativa a las operaciones financieras – Cobro de créditos – Artículo 135, apartado 1, letra d) – Factoring mediante venta de créditos – Factoring pignoraticio.

Asunto: C-232/24 .

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia).

Fecha de las conclusiones: 3 de abril de 2025.

Abogado/a General: SR. ATHANASIOS RANTOS.

Parte demandante: A Oy.

Parte demandada: Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö.

Propuesta del Abogado General:

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia) del siguiente modo:

«1) Los artículos 2, apartado 1, letra c), 9, apartado 1, y 135, apartado 1, letras b) y d), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que:

en el marco del ejercicio de una actividad de *factoring* en forma de venta de créditos, en cuyo marco el factor compra a un cliente créditos por facturas no vencidas asumiendo al mismo tiempo el riesgo de impago del deudor de ese

cliente, debe considerarse que constituye la contrapartida de prestaciones de servicios comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, por una parte, la comisión que el factor percibe de tal cliente, que consiste en un porcentaje de cada crédito por factura que forma parte del acuerdo de *factoring*, siendo este importe tanto más elevado cuanto mayor es el plazo de pago de las facturas y cuanto menor es la calificación de los créditos en cuestión y, por otra parte, la comisión de apertura a tanto alzado que el factor percibe de dicho cliente por la apertura y puesta en marcha de dicho proceso.

2) El artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que:

la comisión de financiación o de apertura percibida por un factor en el marco de una actividad de *factoring* en forma de venta de créditos, como la contemplada en el punto anterior, o de una actividad de *factoring* en forma de financiación garantizada mediante facturas, mediante la cual el factor concede un crédito a un cliente de forma que los créditos por facturas de dicho cliente actúan como garantía para la financiación concedida por el factor, constituyen la contrapartida de una prestación única e indivisible de «cobro de créditos», que está sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) con arreglo a la excepción a la exención del IVA prevista en esta disposición.

3) La excepción a la exención del IVA relativa al «cobro de créditos» prevista en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 es incondicional y suficientemente precisa para poder tener efecto directo, de modo que puede invocarse ante un órgano jurisdiccional nacional para oponerse a la aplicación de una norma de Derecho interno que no se ajuste a dicha disposición.»

• Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Derecho a la deducción del IVA – Operaciones intracomunitarias entre sociedades vinculadas – Precios de transferencia – Adquisición de servicios de gestión prestados intragrupo – Servicios que se consideran no utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas – Documentos justificativos – Denegación del derecho a la deducción.

Asunto: C-726/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía).

Fecha de las conclusiones: 3 de abril de 2025.

Abogado/a General: SR. JEAN RICHARD DE LA TOUR.

Parte demandante: SC Arcomet Towercranes SRL.

Parte demandada: Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

Propuesta del Abogado General:

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía) del siguiente modo:

- 1) El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que la remuneración de los servicios intragrupo prestados a una filial, y detallados en un contrato, por una sociedad matriz, cuando se calcula con arreglo al método del margen neto operacional recomendado por las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, debe tener la consideración de contrapartida de una prestación de servicios a título oneroso en el sentido de dicha disposición y debe estar sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA).
- 2) Los artículos 168 y 178 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que la Administración tributaria exija a un sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA documentos distintos de la factura para acreditar la utilización de los servicios adquiridos para las necesidades de sus operaciones gravadas, siempre que, por un lado, esos documentos se exijan con pleno respeto del principio de proporcionalidad y, por otro, puedan probar la existencia de los servicios en cuestión y su utilización para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

• Petición de decisión prejudicial.

Procedimiento prejudicial— pago de deudas tributarias relacionadas con el IVA— Interpretación del artículo 4, apartado 3, TUE, de los artículos 250 y 273 de la Directiva 2006/112, de los artículos 2 y 22 de la Directiva 77/388—principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y del concepto de correcto funcionamiento del régimen general del IVA —operaciones intracomunitarias.

Asunto: C-308/25.

Cuestión planteada:

Se plantean las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

- «¿[S]e oponen el artículo 4, apartado 3, del TUE y los artículos 250 y 273 de la Directiva 2006/112 (o los correspondientes artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva) a la norma nacional establecida en el artículo 1, apartado 193, letra a), de la Ley 197 de 2022, en la parte en la que excluye de la resolución simplificada únicamente los litigios que versen [aunque sea]

parcialmente sobre el IVA a la importación y no a aquellos que versen, aunque sea parcialmente, sobre el IVA comunitario o previsto en el Derecho comunitario, para los que, en cambio, se admite la resolución simplificada?

- ¿Se oponen el principio de neutralidad fiscal y el correcto funcionamiento del régimen general del impuesto sobre el valor añadido a la norma nacional establecida en el artículo 1, apartado 193, letra a), de la Ley 197 de 2022, en la parte en la que, de manera ilógica, o, en todo caso, discriminatoria, excluye de la resolución simplificada únicamente los litigios que versen sobre el IVA a la importación y no los que también versen, aunque sea parcialmente, sobre el IVA comunitario o previsto en el Derecho comunitario, para los que, en cambio, se admite la resolución simplificada, habida cuenta también del principio establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, con el que deben cumplir las normas y prácticas nacionales?
- ¿Se opone la resolución simplificada, contemplada en las normas nacionales anteriormente citadas, incluso si se considera compatible con el Derecho de la Unión Europea, al principio general de proporcionalidad, en la medida en la que puede suponer un beneficio a un particular de hasta el 95 % del tributo eludido y, en consecuencia, un perjuicio económico para los presupuestos del Estado, también relevantes desde el punto de vista del Derecho de la Unión?»

Fecha de presentación: 26 de marzo de 2025.

Órgano jurisdiccional remitente: Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia - Milano (Tribunal Tributario de Segunda Instancia de Lombardía, Italia).

Fecha de la resolución de remisión: 7 de febrero de 2025.

Parte demandante: Isolanti Group Srl.

Parte demandada: Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Bergamo (Agencia Tributaria – Dirección Provincial de Bérgamo).

Cooperación aduanera

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Unión aduanera – Reglamento (CEE) n.º 2913/92 – código aduanero comunitario – Reglamento (UE) n.º 952/2013 – código aduanero de la Unión – Importación de mercancías – Fraudes resultantes de importaciones infravaloradas de productos – Métodos secundarios de determinación del valor en aduana – Práctica administrativa en la que se utiliza el «precio mínimo aceptable para la determinación del valor en aduana».

Asunto: acumulados C-72/24 [Keladis I] y C-73/24 [Keladis II].

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia).

Fecha de las conclusiones: 8 de mayo de 2025.

Abogado/a General: SR. RIMVYDAS NORKUS.

Parte demandante: HF (C-72/24)/WI (C-73/24)

Parte demandada: Anexartiti Archi Dimosion Esodon.

Propuesta del Abogado General:

A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia) del siguiente modo:

«1) El artículo 30 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, y el artículo 74, apartado 2, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades aduaneras utilicen datos estadísticos agregados recabados a escala de la Unión para determinar el valor en aduana de mercancías mediante la aplicación de los métodos secundarios contemplados en dichos artículos.

2) El artículo 31 del Reglamento n.º 2913/92 y el artículo 74, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, al aplicar el método alternativo contemplado en esos artículos para determinar el valor en aduana de las mercancías, las autoridades aduaneras utilicen datos estadísticos agregados recabados a escala de la Unión y los faciliten a los operadores económicos a fin de garantizarles el derecho a ser oídos, siempre que la utilización de tales datos presente carácter excepcional y se limite a los casos en los que la autoridad aduanera, tras haber agotado todos los procedimientos definidos en la legislación, no pueda determinar el valor en aduana con arreglo a ninguno de los otros métodos previstos.

3) No cabe considerar que la utilización de datos estadísticos agregados recabados a escala de la Unión en el marco del método alternativo contemplado en el artículo 31 del Reglamento n.º 2913/92 y en el artículo 74, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013 suponga la aplicación de un sistema de precios mínimos, siempre que el operador económico disponga de la posibilidad de justificar los bajos precios indicados en la declaración.

4) El plazo de noventa días previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 46/1999 de la Comisión, de 8 de enero de 1999, y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013, puede aplicarse por analogía para fijar el inter-

valo temporal máximo tolerable entre las importaciones utilizadas para obtener el resultado estadístico y las importaciones controladas, plazo que puede flexibilizarse, pero sin caer en excesos que desvirtúen el objetivo perseguido por esa acotación temporal.».

Impuesto sobre Sociedades

Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Directiva sobre Matrices y Filiales) – Alcance de la doble imposición que debe evitarse – Inclusión del 50 % de los dividendos percibidos por una filial en la base imponible de un impuesto regional sobre las actividades productivas (IRAP) – Similitud del IRAP con un impuesto de sociedades que grava los ingresos de las sociedades.

Asunto: acumulados C-92/24 a C-94/24

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia – Milano (Tribunal Tributario de Segunda Instancia de Lombardía – Milán, Italia).

Fecha de las conclusiones: 27 de marzo de 2025.

Abogado/a General: SRA. JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: Banca Mediolanum SpA y otros

Parte demandada: Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia.

Propuesta del Abogado General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (Tribunal Tributario de Segunda Instancia de Lombardía, Italia):

«El artículo 4 de la Directiva 2011/96/UE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el Estado miembro de la sociedad matriz grave los dividendos percibidos con un impuesto añadido como el IRAP, siempre que deba considerarse que ese impuesto es un impuesto de sociedades u otro impuesto comparable a este. La determinación de la comparabilidad resulta del carácter del IRAP y de su objeto imponible. Ello se desprende de la legislación nacional. La calificación definitiva del IRAP corresponde, pues, al órgano jurisdiccional remitente.»

- **Petición de decisión prejudicial.**

Procedimiento prejudicial– régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes contra las prácticas abusivas – Impuesto sobre Sociedades–distribución de dividendos–Directiva (UE) 2011/96 del Consejo, de 30 de noviembre de 2011.

Asunto: C-203/25.

Cuestión planteada:

Se plantean las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

1. En circunstancias como las del litigio principal, ¿es compatible con los objetivos de la norma contra las prácticas abusivas establecida en la Directiva 2011/96 que una práctica nacional excluya, en el Estado del pagador del dividendo, la posibilidad de exonerar de la retención sobre los dividendos cuando se pagan dividendos a la sociedad matriz real que opera en otro Estado miembro de la Unión y que, como tal, no es una entidad artificial en la medida en que ejerce una actividad empresarial, y los dividendos se le abonan como beneficiario efectivo de los mismos, si bien las autoridades tributarias consideran que dicha entidad participa en una cadena de operaciones artificiales por el hecho de que se canaliza a través de ella el pago o transferencia de los dividendos al beneficiario efectivo de todo el grupo de sociedades?
2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿puede fundamentarse la existencia de una transferencia de dividendos en cadena en la coincidencia de los importes de los dividendos (similares e idénticos) transferidos en una cadena de operaciones?
3. En circunstancias como las del litigio principal, ¿es conforme con los objetivos de la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96, en particular con el principio de proporcionalidad mencionado en [los considerandos de] la Directiva 2015/121, una práctica nacional mediante la que las autoridades tributarias aplican la norma contra las prácticas abusivas en el Estado en el que se pagan los dividendos aun cuando las operaciones que dieron lugar a que la cadena de operaciones se considerase una estructura (que las autoridades tributarias estiman artificial) fueron realizadas en otro Estado miembro de la Unión por residentes fiscales en ese otro Estado miembro?
4. ¿Permite la norma contra las prácticas abusivas del Estado del pagador del dividendo practicar una retención en la fuente sobre los dividendos cuando la ventaja fiscal surge en cualquier fase de la cadena de operaciones? ¿Puede considerarse que la recurrente obtuvo una ventaja fiscal contraria al objeto o a la finalidad de la Directiva 2011/96 si, como consecuencia de la creación de tal cadena de operaciones, el beneficiario último obtiene una ventaja fiscal y utiliza los dividendos pagados por la recurrente para lograr dicha ventaja?

5. En circunstancias como las del litigio principal, ¿pueden interpretarse las disposiciones del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2011/96 en el sentido de que la aplicación de la norma de la «exención por participación», que transpone al Derecho nacional el artículo 5 de la Directiva 2011/96, puede excluirse por abuso de derecho como consecuencia de la utilización de los dividendos percibidos, cuando la recepción y utilización de los dividendos (la posterior distribución de los beneficios) tuvieron lugar a lo largo de un período continuado?
6. En circunstancias como las del litigio principal, ¿es compatible con los objetivos de la norma contra las prácticas abusivas establecida en la Directiva 2011/96 una práctica nacional en virtud de la cual las autoridades tributarias aplican [dicha norma] a un pagador de dividendos, sin examinar si este conocía o podía conocer la existencia de una cadena de operaciones artificiales?

Fecha de presentación: 17 de marzo de 2025.

Órgano jurisdiccional remitente: Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania).

Fecha de la resolución de remisión: 26 de febrero de 2025.

Parte demandante: NEO GROUP UAB.

Parte demandada: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania).

Operaciones Societarias

- Petición de decisión prejudicial.

Procedimiento prejudicial—Denegación de devolución del importe abonado en exceso del impuesto sobre los negocios jurídicos civiles en caso de transformación de una sociedad comanditaria simple en sociedad colectiva—Interpretación de la Directiva 2008/7; artículo 267 TFUE.

Asunto: C-197/25.

Cuestión planteada:

Se plantean la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

¿Debe interpretarse el artículo 9 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 46 de 21 de febrero de 2008, p. 11), en el sentido de que, al conceder a los Estados miembros la facultad de no considerar socieda-

des de capital las entidades que persiguen fines lucrativos, a las que se refiere el artículo 2, apartado 2, de la Directiva, como la sociedad colectiva, deja a la libre decisión de los Estados miembros el sometimiento de dichas entidades al impuesto sobre las aportaciones?

Fecha de presentación: 11 de marzo de 2025.

Órgano jurisdiccional remitente: Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia).

Fecha de la resolución de remisión: 3 de febrero de 2025.

Parte demandante: A. sp. z o.o.

Parte demandada: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze (Director de la Administración Tributaria de Zielona Góra, Polonia).

Práctica profesional

Análisis detallado del posicionamiento del TEAC ante determinadas operaciones de reestructuración y su regularización, expuesto en sus resoluciones del 22 de abril, 27 de mayo y del 12 de diciembre de 2024



ANÁLISIS DETALLADO DEL POSICIONAMIENTO DEL TEAC ANTE DETERMINADAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN Y SU REGULARIZACIÓN, EXPUESTO EN SUS RESOLUCIONES DEL 22 DE ABRIL, 27 DE MAYO Y DEL 12 DE DICIEMBRE DE 2024

Juan Ferrer Jaraiz

Ainhoa De la Cuadra Gómez

*Miembros del Grupo de Expertos en IRPF de la
AEDAF
(España)*

Cómo citar: Ferrer Jaraiz, J. y De la Cuadra Gómez, A. (2025). Análisis detallado del posicionamiento del TEAC ante determinadas operaciones de reestructuración y su regularización, expuesto en sus resoluciones del 22 de abril, 27 de mayo y del 12 de diciembre de 2024. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 273-338.

SUMARIO

1. Introducción
2. Descripción del supuesto de hecho.
3. Cuestiones sobre las que se pronuncia el TEAC
4. Encaje de la operación y su motivación económica
 - 4.1. Encaje de la operación
 - 4.2. Presupuesto para la aplicación de la cláusula antiabuso. Cuestiones previas
 - 4.3. Valoración por parte del TEAC de los motivos económicos alegados por la recurrente
5. Análisis de la crítica del TEAC a la contestación de la DGT nº V2214-23
6. Regularización de la operación propuesta por el TEAC
7. Conclusión

1. Introducción

El presente artículo tiene por objeto analizar las recientes resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central (en adelante, TEAC) de 22 de abril de 2024 (RG 644-2022 y RG 6452/2022), de 27 de mayo de 2024 (RG 6513/2022) y de 12 de diciembre de 2024 (RG 5937/2024), así como, su relación con la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) nº V2214-23 de 27 de julio.

Los pronunciamientos del TEAC tratan sobre el mismo asunto, la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (conocido, también, como régimen FEAC) regulado en los arts. 76 y ss. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS); en concreto, la aplicación del régimen FEAC en una operación de canje de valores y/o aportación no dineraria de acciones o participaciones sociales.

El régimen FEAC no es una creación del legislador patrio, sino que se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico por trasposición del Derecho Europeo, en particular, de la Directiva 90/434/CEE, sustituida por la Directiva 2009/133/CE, del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro (en adelante, Directiva FEAC).

El régimen FEAC tiene como objetivo fundamental la neutralidad fiscal, esto es, evitar que la fiscalidad sea un impedimento en la toma de decisiones empresariales tendentes a la realización de operaciones de reestructuración, reorganización o racionalización de actividades. Dicho propósito de neutralidad fiscal se materializa, esencialmente, con la eliminación del coste fiscal asociado a la ejecución de este tipo de operaciones de reestructuración, mediante el diferimiento de las plusvalías resultantes de la transmisión de los elementos patrimoniales consecuencia de estas operaciones.

El régimen FEAC reconoce un listado de operaciones de reestructuración empresarial a las que la LIS atribuye, con carácter general, un efecto neutral, por varias razones, (i) las mismas son ejecutadas por los empresarios para mejorar la estructura a través de la cual intervienen en el mercado, (ii) dichas operaciones no dan lugar a transacciones monetarias, en realidad se trata de disponer de una forma distinta de lo que ya se tenía, por lo tanto, la manifestación de capacidad económica que, en última instancia, las mismas pudieran generar es indirecta y (iii), además, el efecto propio de este régimen es el diferimiento de la tributación, no su eliminación, no perjudicando los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública.

El objeto de esta nota se circunscribe a comentar las mencionadas Resoluciones del TEAC, en relación con la operación de aportación no dineraria, y su contraposición con las conclusiones que parecían desprenderse de la contestación de la DGT a la consulta nº V2214-23, 27-7-2023, publicada previamente.

2. Descripción del supuesto de hecho.

Como se desprende de las resoluciones del TEAC¹ objeto de la presente nota, la operación regularizada consiste en una aportación no dineraria o canje de valores realizado, en 2017, por una persona física, con respecto a las participaciones que mantenía en otras sociedades operativas, con el fin de gestionarlas desde una sociedad holding de nueva constitución.

La operación fue considerada, sin ningún tipo de controversia por parte de la AEAT y del TEAC, como una aportación no dineraria de las reguladas en el art. 87 de la LIS.

Debe destacarse que, con anterioridad a la realización de la operación, la parte aportante-recurrente planteó una consulta a la DGT, en la que manifestaba que los motivos que justificaban la operación eran los siguientes:

- *«Separación del patrimonio personal propio de la consultante de la gestión de sociedades operativas, limitando posibles responsabilidades patrimoniales, en la medida en que la sociedad holding asumirá la gestión de las sociedades participadas, con los medios humanos y materiales propios necesarios para la óptima gestión de las sociedades participadas.*
- *Simplificar la estructura empresarial de la consultante, de manera que la visión de su patrimonio sea más clara y sencilla al ostentar el 100% del capital de una sociedad holding que gestionará las participaciones más significativas que la consultante posee en otras sociedades de actividades de diversa naturaleza.*
- *Centralizar en una única sociedad la toma de decisiones en la gestión de participaciones, al objeto de racionalizar la estructura del patrimonio empresarial, simplificando su gestión y ganando eficiencia y capacidad de organización.*
- *Centralizar en una única sociedad las inversiones empresariales de la consultante, actuando dicha sociedad como vehículo para acometer nuevas inversiones de la consultante.*
- *Canalizar en dicha sociedad los beneficios repartidos por las sociedades beneficiarias para destinarlas a financiar nuevas inversiones.*
- *Centralizar la tesorería.*
- *Potenciar la capacidad financiera de la sociedad holding.*
- *Facilitar la implementación de protocolos familiares de una forma sencilla y eficaz de cara a la sucesión hereditaria».*

A dicha consulta, según indica el TEAC en su resolución, la DGT contestó manifestando que *«estos motivos se pueden considerar económicamente váli-*

¹ Resolución TEAC 6448/2022, de 22 de abril de 2024, resolución TEAC 6513/2022, de 27 de mayo de 2024 y resolución del TEAC 5937/2024, del 12 de diciembre de 2024.

dos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS en relación con la realización de la operación planteada. La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada».

La Inspección inició procedimiento de comprobación e investigación abierto con ocasión de la operación de reestructuración referenciada, derivando acuerdo de liquidación, por el cual se concluía que:

«El acogimiento al régimen (de diferimiento de la tributación), aparte del cumplimiento de otros requisitos, exige que la operación se realice por motivos económicos válidos. La inspección entiende, por todo lo expuesto, que no se ha producido, en forma alguna, la reestructuración o la racionalización de las actividades de las personas que participan en la operación ni concurre ningún otro motivo económico válido suficiente. Sí se ha producido, sin embargo, una ventaja fiscal evidente al remansar unos dividendos, que gozan de exención, en la sociedad interpuesta de nueva creación. Esa es la única ventaja evidente que ha producido la aportación no dineraria. No hay mejora de la gestión, ni reestructuración de actividades, ni reorganización del grupo social, ni cambio de responsables de la gestión y dirección, ni incorporación de nuevos socios.»

Lo anterior, se plantea por la Inspección sin tener en cuenta el efecto vinculante de las contestaciones a las consultas vinculantes para los órganos de la Administración Tributaria de aplicación de los tributos recogido en el artículo 89 de la Ley General tributaria y manifestado por el propio Tribunal Supremo en su sentencia núm. 217/2024.

Finalmente, la Inspección, con la exclusión de la aplicación del régimen FEAC, regularizó la ganancia patrimonial total derivada de la alteración del patrimonio en sede de la persona física aportante, que se determinó conforme a los arts. 33 y ss. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), en concreto, conforme a la regla especial del art. 37.1.d² de dicho texto; por lo que resultó una ganancia patrimonial en base del

2 LIRPF art. 37.1.d «d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera.— El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda.— El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera.— El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.»

ahorro, de 25.590.521 euros, a imputar en el IRPF del ejercicio 2017, ejercicio en el que se realizó la operación de reestructuración.

3. Cuestiones sobre las que se pronuncia el TEAC

El TEAC considera, a modo de síntesis, dos cuestiones controvertidas:

- (i) En primer lugar, si la operación de aportación no dineraria en favor de una sociedad de nueva constitución, con función de holding, y siendo la aportante socia única de la misma, puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS, denominado como Régimen FEAC, o si, por el contrario, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 89.2 de la LIS, según el cual:

«2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.»

- (ii) En segundo lugar, y sólo para el caso de concluir que procede la aplicación del art. 89.2 de la LIS, si es adecuada la regularización practicada, teniendo en cuenta que este precepto, en su párrafo siguiente y último, recoge que:

«Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.»

Una vez expuesta la situación de hecho, entramos a analizar las resoluciones emitidas por el TEAC.

4. Encaje de la operación y su motivación económica

4.1. Encaje de la operación

Como hemos indicado anteriormente, ni el TEAC ni la AEAT se plantean que la operación objeto de regularización no encaje en la definición de aportación no dineraria especial contenida en el art. 87 de la LIS.

4.2. Presupuesto para la aplicación de la cláusula antiabuso. Cuestiones previas

En relación con esta cuestión y antes de entrar a valorar la presencia de motivos económicos válidos, queremos hacer un breve análisis sobre el sentido

y finalidad de la cláusula antiabuso recogida en el art. 89.2³ de la LIS, la cual establece que:

«No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.»

Este precepto debe interpretarse bajo el marco de la Directiva FEAC, la cual establece en sus consideraciones iniciales que la finalidad del régimen FEAC es permitir que (i) *«las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional»*.

En consecuencia, el régimen se aplica con el fin de garantizar la libre competencia de las empresas en los Estados miembros (Sentencia del TJUE de 20 de mayo de 2010, Asunto *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, C 352/08).

Debe quedar claro que estamos ante una normativa que persigue aquella finalidad, considerada esencial para el crecimiento económico en condiciones marcadas por la Unión Europea. Por ello, tanto el Tribunal Supremo (sentencia de 16 de noviembre de 2022 (rec. 89/2018)) como el TJUE han coincidido siempre en que la aplicación de la cláusula antiabuso debe ser excepcional y únicamente debe entrar en juego en «en casos particulares». En consecuencia, dicha cláusula antiabuso debe interpretarse de manera restrictiva, puesto que se trata de una excepción al régimen FEAC (Sentencia del TJUE de 20 de mayo de 2010, Asunto *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, C 352/08).

Centrándonos en la propia cláusula antiabuso, procede traer a colación que la Directiva FEAC, en su consideración inicial decimotercera, recoge la facultad de los Estados miembros para rechazar el beneficio de la aplicación de esta Directiva FEAC cuando la operación de reestructuración *«tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal»*. Asimismo, en su art. 15⁴, la Directiva FEAC establece una cláusula antiabuso para los supuestos en los que se *«tenga como prin-*

3 El art. 89.2 de la LIS *«No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.*

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.»

4 La cláusula antiabuso contenida en el art. 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE (Directiva FEAC, que deroga la previa Directiva 90/434/CEE):

«1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:

a) *tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;»*

principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal»; es decir, cuando la operación se ejecute única o principalmente para obtener un beneficio fiscal concreto, ésta implicará, en sí misma, un abuso de Derecho.

Por tanto, no estamos ante una exigencia de concurrencia de motivos económicos válidos, sino ante una cláusula antiabuso que evite la aplicación del régimen con la única o principal finalidad de alcanzar un beneficio fiscal concreto (en un sentido similar al que se plantea en el art. 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT).

En consecuencia, para que la Administración pueda inaplicar total o parcialmente el régimen FEAC, debe acreditarse la existencia de abuso, no la motivación económica válida de la operación ejecutada, pues su inexistencia es únicamente una presunción (*iuris tantum*) de que la finalidad podría ser (o no) el fraude o la evasión fiscal.

Mientras la operación no sea abusiva, aun no existiendo motivos económicos válidos, resultaría de aplicación el régimen común FEAC. Lo contrario, sería convertir la presunción *iuris tantum* antes citada en una presunción *iuris et de iure* o lo que es lo mismo, convertir la existencia de una motivación económica válida en un requisito necesario para la aplicación del régimen común FEAC, lo cual es una interpretación claramente *contra lege* (sentencia del TJUE 8 de marzo de 2017, Euro Park Service. Asunto C-14/16).

Por ello, la aplicación del art. 89. 2 de la LIS del régimen común de reestructuraciones exige a las autoridades fiscales y a los tribunales revisores la obligación de valorar la existencia (o no) de abuso del Derecho con ocasión de la operación de reestructuración ejecutada.

Todo lo anterior, se ve reflejado en la sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2017, Asunto C-14/16, Euro Park Service, donde el TJUE manifiesta:

» 53 *En cuarto lugar, en cuanto a la presunción de fraude y de evasión fiscales que establece el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, debe recordarse que esta disposición sólo permite a los Estados miembros establecer una presunción de fraude o de evasión fiscales en el supuesto de que la operación contemplada tenga como único objetivo obtener una ventaja fiscal y, por tanto, no se efectúe por motivos económicos válidos (véanse en este sentido las sentencias de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 45, y de 10 de noviembre de 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, apartado 36).*

54 *En quinto lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales.*

55 *En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha puntualizado, a este respecto, que, para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse*

a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se han producido o no efectivamente el fraude o la evasión fiscales, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscales e iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva (sentencia de 10 de noviembre de 2011, Foggia – Sociedad Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, apartado 37).

56 Pues bien, en la medida en que la normativa controvertida en el asunto principal exige de forma sistemática e incondicional, para conceder el beneficio de la tributación diferida de las plusvalías en virtud de la Directiva 90/434, que el contribuyente acredite que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico y que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba de la falta de motivos económicos válidos o de indicios de fraude o evasión fiscales, esta normativa establece una presunción general de fraude o evasión fiscales.

57 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que se opone a la adopción de una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal» (descrito en el punto anterior, nº 56)

A lo que añadimos, que el propio Tribunal Supremo, en su sentencia del 16 de noviembre de 2022, rec. 89/2018, Securitas, recoge la jurisprudencia del TJUE, derivada de su sentencia de 8 de marzo de 2017, Asunto C-14/16, Caso Euro Park Service, indicando que la referida sentencia del TJUE «señaló que el art 11.1 no establece una norma antiabuso armonizada, sino que habilita a los Estados miembros, respetando el principio de proporcionalidad, a establecer las normas precisas para evitar el fraude o la evasión fiscal en relación con las operaciones cubiertas por la Directiva 90/434», a lo que el Tribunal Supremo añadió, sobre dicha STJUE que «*interesa detenernos a la referencia contenida respecto de la prueba y su carga, al considerar que corresponde a la Administración tributaria aportar la prueba, cuando menos indiciaria, de fraude o evasión fiscal, para lo cual puede apoyarse en la inexistencia de motivos económicos válidos, que también deberá probar, sin que, por lo tanto, corresponda al contribuyente probar la existencia de dichos motivos económicos válidos, a los efectos de disfrutar del régimen de diferimiento*» (STS 16/11/2022, FD 5º)

En consecuencia, la aplicación del citado régimen especial produce como efecto diferir la tributación y es el sujeto pasivo quien debe probar la concurrencia de los requisitos. La existencia de motivos económicos válidos en una reorganización permite acreditar que la operación no persigue el fraude o la evasión fiscal, aunque su ausencia no determine la aplicación automática de la cláusula antiabuso y no exime de la carga de la prueba a la Administración, para justificar que el principal objetivo es el fraude o evasión fiscales (TS, sentencia 8 de junio de 2023, rec 6528/2021; TSJ Comunidad de Valencia, sentencia de 2 de septiembre de 2024, rec. 454/2023)

Volviendo al caso que nos ocupa, la Administración sitúa la existencia de abuso del Derecho en el «beneficio fiscal» que supone la aplicación de la exención técnica que recoge la normativa del Impuesto sobre Sociedades (LIS art. 21), para evitar la doble imposición interna en el reparto de dividendos de la sociedad filial a la sociedad holding. Esta exención no tiene naturaleza de beneficio fiscal finalista, ni subjetivo, sino técnico, es decir, persigue evitar que un mismo resultado o beneficio tribute más de una vez dentro del circuito societario: primero, en la sociedad filial, por el beneficio generado y segundo, en la sociedad matriz, por la percepción del beneficio distribuido.

Esta exención no se aplica en el socio último-persona física, quien, no hay que olvidar, no ha llegado a percibir tales dividendos. En el momento en el que éste los perciba, dichos dividendos tributarán efectivamente como rendimientos de capital mobiliario en su IRPF.

A lo anterior, hay que añadir que, en contra de lo manifestado por la Inspección y el TEAC, la utilización de una sociedad holding para adquirir o mantener la titularidad de participaciones sociales en empresas es paradigmática o prototípica y tremendamente común, por no decir que la estructura holding es la estructura mayoritaria en el mundo empresarial, lo que implica ya por sí mismo un motivo económico.

Tras lo expuesto, entendemos que la trasposición del precepto comunitario a la normativa interna no es del todo acertada, puesto que:

- 1.- La normativa comunitaria trata el régimen FEAC como un régimen de aplicación general, quedando limitada su inaplicación por la cláusula antiabuso:

1º.1 - En este sentido, no podemos perder de vista el **concepto comunitario del «abuso de derecho»**, el cual debe regir la valoración de toda actuación fraudulenta, sobre la que se plantea la aplicación o no del régimen FEAC. En esta línea, destacamos la **sentencia del TJUE de 5 de julio de 2007, Asunto C-321/05, Kofoed**, de la que transcribimos:

«37 Con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros podrán, con carácter excepcional y en casos especiales, negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación (...) tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal (...)

38 De este modo, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 (EDL 1990/14154), refleja el principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de derecho está prohibido. Los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho comunitario de manera abusiva o fraudulenta. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero

de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 68 y 69; de 6 de abril de 2006, Agip Petroli, C-456/04, Rec. p. I-3395, apartados 19 y 20, y de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 35)»

– De la sentencia del TJUE de 26 de febrero de 2019, Asunto C-115/16. *Caso N Luxembourg*, es importante traer a colación los principios a tener en cuenta a la hora de interpretar la cláusula antiabuso contenida en el derecho comunitario, y de los que el propio TEAC se hace eco: *«para probar la existencia de una práctica abusiva es necesario que concurren, por un lado, una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, pese a haberse respetado formalmente las condiciones establecidas en la normativa de la Unión, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa y, por otro lado, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa de la Unión mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención*

(...)

De este modo, el examen del conjunto de los hechos es lo que permitirá verificar si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva, y especialmente si los operadores económicos han efectuado operaciones puramente formales o artificiales, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de obtener una ventaja indebida» (también, recogida, entre otras, en jurisprudencia del Tribunal supremo, como en la STS de 8 de junio de 2023, rec. 6528/2023)

Por tanto, resultaría necesario determinar cuál es la norma, cuyo incentivo o ventaja fiscal se desea. Así como, cuál es el elemento subjetivo del abuso que ha llevado a la creación artificiosa de las condiciones necesarias para la obtención de un beneficio abusivo.

Observamos que, en nuestro caso, la Administración, para justificar el abuso de derecho está equiparando la causa jurídica de la operación con los motivos económicos válidos para respaldar, así, la idea de una actuación fraudulenta en base a motivos económicos artificiales con el fin de gozar de una ventaja fiscal indebida.

Sin embargo, en el caso objeto de estudio, se cumple con la legalidad, con la causa jurídica de la operación, llevando a cabo una operación legal y legítima acompañada de una ventaja fiscal lícita; puesto que la ventaja fiscal del diferimiento de la tributación de los elementos transmitidos es una ventaja propia del régimen de FEAC con el fin de que la fiscalidad no suponga un freno en el crecimiento económico de las empresas y el mercado interior y comunitario.

Así lo manifiesta el Tribunal Supremo en su sentencia del 16 de noviembre 2022, rec. 89/2019: *«La obtención de una ventaja fiscal, está ínsita en el propio régimen de diferimiento, puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni*

incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica.»

1º.2 De la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, Asunto C-126/10. *Caso Foggia-SGPS contra Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, cabe extraer otra serie de conclusiones: sólo será aplicable la cláusula antiabuso cuando se persiga con la operación el fraude o la evasión fiscal, presumiéndose esta finalidad cuando no se efectúe por motivos económicos válidos y se pruebe que la operación tiene como único objetivo obtener una ventaja fiscal.

La existencia de motivos económicos válidos, en el sentido del mencionado artículo 11.1.a de la Directiva 90/434/CEE –cláusula antiabuso–, va más allá de la búsqueda de una ventaja puramente fiscal. Por consiguiente, una operación que sólo persiguiera tal objetivo no puede justificarse en un motivo económico válido en el sentido de dicho precepto.

En la sentencia se insiste en que el examen ha de hacerse caso por caso, no pudiéndose basar la exclusión del régimen de diferimiento en meras presunciones, ni tampoco en que el obligado tributario no haya probado motivos económicos válidos; siendo necesario el examen global de la operación y no atendiendo sólo a elementos aislados.

Se observa que el TJUE es contrario a toda normativa cuya aplicación (o interpretación) exija la existencia de motivos económicos válidos para que pueda aplicarse el régimen especial de diferimiento, aun no existiendo una conducta abusiva.

A mayor abundamiento, no se puede presumir una conducta abusiva por el mero hecho de la inexistencia de motivos económicos (presunción *iuris et de iuris*), sino que es necesario probar que existe una ventaja fiscal y ésta es abusiva, recayendo en la Administración la carga de la prueba de la inexistencia de motivos económicos válidos –como presunción de fraude– y el propio fraude fiscal o abuso del Derecho (TS, sentencia 16 de noviembre de 2022, rec. 89/2018)

Por último, hay que indicar que, si bien es cierto que la normativa interna, en la exposición de motivos de la LIS, recoge que *«este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración»*, de acuerdo con la normativa comunitaria expuesta, también es cierto que, cuando este régimen es analizado y valorado por la Administración tributaria, es considerado como un régimen especial, beneficioso, que sólo se debe aplicar excepcionalmente.

2.– Como ya hemos apuntado, la normativa comunitaria trata la falta de motivo económico válido como una mera presunción del fraude fiscal pretendido, una presunción *iuris tantum*, permitiendo prueba en contrario. Lo que supone que el hecho de que no exista motivo económico válido no tiene por qué conllevar en sí una intencionalidad de fraude fiscal. Así,

el hecho de que no exista motivo económico válido se vincula al abuso del Derecho, evitando la aplicación del régimen FEAC, cuando el único objetivo es beneficiarse abusivamente de una ventaja fiscal.

- (i) En la misma línea, se posiciona el Tribunal Supremo en su sentencia del 16 de noviembre de 2022, rec. 89/2018, Securitas Seguridad Holding SL., destacando el fundamento de derecho quinto:

«En definitiva, el que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades participantes, puede constituir una presunción de que la operación tiene como objetivo principal el fraude o evasión fiscal, esto es, conseguir una ventaja fiscal indebida, pero lo determinante viene a ser la finalidad elusiva o evasiva, no en sí concurre un motivo económico válido, puesto que este se configura como hecho base de una presunción cuya consecuencia es la finalidad fraudulenta prohibida, sin que la obtención de una ventaja fiscal pueda determinar, por sí, la suerte de la calificación de la operación, en tanto que el obtener una ventaja fiscal, cuando esta no es el objetivo principal de la operación, sea, per se, ilegítima, puesto que el obtener una ventaja fiscal en modo alguno resulta incompatible con el régimen de neutralidad fiscal. Conforme se deriva de los términos del citado artículo de la Directiva, se contiene una presunción, rebatible, de fraude o evasión fiscal, basada en el hecho de que la operación no se hubiere efectuado por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades. Los motivos económicos válidos van a servir para comprobar que no se persigue la evasión o fraude fiscal. En esta línea se ha desarrollado la doctrina jurisprudencial, sentencias de 16 de marzo de 2016, rec. cas. 1815/2014 ó de 4 de julio de 2014, rec. cas. 725/2012.

Los pronunciamientos del TJUE al efecto son bien elocuentes y nos han de servir para resolver el caso que nos ocupa, en tanto que las distintas versiones a lo largo del tiempo de la normativa aplicable han creado dudas que las sentencias del TJUE que comentamos ayudan a despejar.

Para el Tribunal europeo el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la búsqueda de una ventaja fiscal. Al efecto, en el Asunto C-28/95 (A. Leur-Bloem contra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2), sentencia de 17 julio de 1997, el TJUE consideró que la Directiva debe interpretarse de tal forma que las autoridades nacionales competentes deben realizar un examen global y detallado de la operación, caso por caso, para determinar si persigue el fraude o la evasión fiscal; correspondiéndole a los jueces internos comprobar si procede la aplicación del régimen de neutralidad fiscal atendiendo al conjunto de la operación y valorar si prevalecen los motivos económicos válidos sobre la ventaja fiscal que se adquiere...

(...)

La obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento, puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica. La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción, en los términos antes explicados;»

- (ii) Siendo más clara si cabe, la posición del Alto Tribunal en su sentencia del 23 de noviembre de 2016, rec.3742/2015⁵, destacando el fundamento de derecho tercero:

... no se aplicará el régimen de diferimiento cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participen en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, pueden existir otros motivos económicos válidos, que no sean la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades, pues como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, «Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales»

(...)

lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, nada más, y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurran motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, «tales como», aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecte con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial. »

⁵ Destacamos un giro en las últimas contestaciones de la Dirección General de Tributos, en las que se recoge la presente sentencia del Tribunal Supremo para concluir que, en definitiva, si el objetivo principal perseguido con la operación de reestructuración fuese el fraude o la evasión fiscal, o dicho, en otros términos, fuese lograr una ventaja fiscal espuria o ilegítima, entraría en juego la cláusula contenida en el artículo 89.2 de la LIS y procedería eliminar la referida ventaja fiscal ilegítima (DGT CV 19/2025 y V223/2015).

En cambio, la normativa interna es algo ambigua en su redacción, tomando como una señal del fraude intencionado la carencia de motivos económicos válidos de la operación, de forma tal que el art. 89.2 LIS establece:

«2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.»

De hecho, la Inspección llega más lejos, indicando que, si no hay motivo económico válido, la operación no puede acogerse al régimen FEAC. Así, lo podemos verificar en el extracto del acuerdo de liquidación de la Inspección que traemos a colación, en el que se indica que el *«acogimiento al régimen (de diferimiento de la tributación), aparte del cumplimiento de otros requisitos, exige que la operación se realice por motivos económicos válidos»*. Por lo que entendemos que se produce una extralimitación en la interpretación del art. 89.2 de la LIS.

Si bien es cierto que las referidas resoluciones del TEAC parten de la necesidad de realizar un análisis global de la operación, también lo es, en nuestra opinión, que parten de un entendimiento erróneo: la aplicación del régimen FEAC exige una acreditación de la existencia de motivos económicos válidos, en los que el beneficio fiscal no sea el motivo económico preponderante.

En nuestra opinión, la existencia de motivos económicos válidos más o menos relevantes no habilitan per se la aplicación de la cláusula antiabuso contenida en el art. 89.2 de la LIS, lo que sí permite la aplicación de la citada cláusula de control, es la existencia de abuso de derecho, es decir, la utilización de este régimen de forma artificiosa para la obtención de un beneficio fiscal concreto. Evidentemente, el análisis de los motivos económicos puede ayudar a descartar la existencia de abuso, pues, cuando estos concurren, difícilmente podrá hablarse de abuso de derecho, pero la no concurrencia de tales motivos o la existencia de motivos más o menos destacados no permite la aplicación automática del art. 89.2 de la LIS.

Por ello, consideramos que la posición de la Administración tributaria, centrando el debate exclusivamente en la motivación económica y no en el abuso de derecho, no es correcta, en primer lugar, porque no se corresponde con lo dispuesto en el art. 89.2 de la LIS y, en segundo, porque la apreciación de tales motivos está cargada de subjetividad al tratarse de cuestiones sobre las que no existe una verdad única, lo cual da lugar a una inseguridad jurídica muy relevante, justo lo contrario de lo que persigue el régimen FEAC.

4.3. Valoración por parte del TEAC de los motivos económicos alegados por la recurrente

Tras lo comentado en el punto anterior sobre la normativa comunitaria y sobre su pretendida trasposición a la normativa interna, pasamos a analizar

cómo el TEAC interpreta la normativa comunitaria e interna en sus resoluciones objeto de estudio.

El TEAC, en su Fundamento de Derecho Quinto de la RG 6452/2022, comienza asumiendo la cláusula antiabuso de la Directiva FEAC y la interpretación de la misma del TJUE, considerando que el motivo económico válido va más allá de la búsqueda de una ventaja puramente fiscal y que, por tanto, la cláusula antiabuso debe evitar la aplicación del régimen FEAC cuando la operación de reestructuración se efectúa con el único o esencial propósito de conseguir unas concretas ventajas tributarias que, de otra forma, no se hubiesen conseguido y que, por ello, han de considerarse abusivas (STJUE de 17 de julio de 1997, Asunto C-28/1995, Leuer-Bloem).

El TEAC, en esta línea, manifiesta que *«la ausencia, a la hora de analizar una operación de reestructuración, de lo que venimos denominando «motivos económicos válidos» determinará la improcedencia de acogerla a la aplicación del Régimen FEAC siempre que la Administración pueda identificar que el objetivo principal o esencial de la operación es el fraude, esto es, que, con ella, se ha pretendido obtener, de forma abusiva, una ventaja fiscal»*,

La apreciación de la concurrencia, o no, de motivos económicos válidos que justifiquen una operación sujeta al régimen FEAC es una cuestión de hecho que corresponde ser acreditada o desvirtuada en el marco, normalmente, de un procedimiento administrativo de comprobación.

Seguidamente, con el fin de desarrollar la cláusula antiabuso y su aplicación, el TEAC expone una lista no excluyente de motivos económicos válidos acordes con el régimen FEAC que han tenido el beneplácito del propio Tribunal Supremo (STS del 23 de noviembre de 2016, rec. 3742/2015; STS de 31 de marzo de 2021, rec. 5886/2019) como la racionalización de la estructura del grupo en función de las distintas actividades desarrolladas o la separación de actividades con distinto perfil de riesgo, periodo de maduración y rentabilidad, la racionalización en la toma de decisiones en función de cada actividad o la búsqueda de mecanismos tendentes a facilitar el relevo generacional y la supervivencia de la empresa familiar. Así, lo recoge el propio Tribunal Supremo, en su sentencia del 31 de marzo de 2021, rec. 5886/2019, al declarar que *«... Es perfectamente posible que una operación no se lleve a cabo por motivos económicos válidos –y hemos declarado que no necesariamente han de ser los de reestructuración o racionalización empresarial, sino otros posibles, también legítimos–...»*

En contra, y con carácter general, el TEAC añade que no se han admitido como motivos económicos válidos aquellos que no llevan implícitos un propósito o finalidad organizativa, como el reparto de un patrimonio común con coste fiscal nulo o aquellas operaciones en las que el fin perseguido sea, meramente, la transmisión a terceros de una parte del patrimonio empresarial sin soportar tributación (no siendo estas motivaciones aplicables a los casos que nos ocupan en las resoluciones objeto de estudio).

El TEAC llega a dar un giro de tuerca más, admitiendo la posibilidad de que concurren motivos fiscales sin que ello determine la inaplicación del régimen

FEAC, siempre y cuando tales motivos fiscales sean secundarios y no preponderantes:

«Por tanto, apreciada, al analizar una operación de este tipo, que existen «motivos económicos» pero, también, una motivación fiscal que podría considerarse abusiva o fraudulenta, procedería comparar ambos para determinar cuál es el prioritario y sólo en el caso de que se concluya que esta última es la principal o la preponderante, acudir al mecanismo de regularización previsto en el artículo 89.2 de la LIS, procediendo a la eliminación de esta última, puesto que por ello se podría afirmar que el objetivo o la finalidad principal de la operación era el fraude o la evasión fiscal (es decir, que lo que se pretendía, al realizarla, esencialmente, era acceder a una ventaja fiscal que, de no haberse llevado a cabo la operación, no sería «accesible»)» (RTEAC RG 6452/2022, de 22/04/2024, FD 5º).

En consecuencia, sobre los motivos económicos de la operación, el TEAC introduce la comparación *«motivación económica vs. ahorro fiscal»* como medida del presunto fraude fiscal perseguido en la operación. Lo podemos observar en el Fundamento de Derecho Noveno de la Resolución del TEAC, en la cual se expone:

«Sin perjuicio de que este Tribunal comparta la apreciación de las pruebas realizada por el órgano inspector, y sus conclusiones al respecto, esto es, la preponderancia de los motivos fiscales de la operación frente a los económicos aducidos por la interesada, circunstancias que, como hemos visto, habilitan a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS...

(...)

lo que se ha producido: teniendo en cuenta que la entidad ha pretendido la aplicación del régimen; la Inspección de los Tributos, en el curso de las actuaciones inspectoras, le ha pedido justificar la realidad de los «motivos económicos válidos distintos del ahorro fiscal» que explicaron la operación que se llevó a cabo, habiéndose determinado, en una conclusión que ha quedado avalada por este TEAC según lo expuesto en la presente resolución, que no existían tales «motivos económicos válidos», y sin que quepa aceptar que la contestación de la DGT a la consulta antes citada obligue a admitir lo contrario»

Evidentemente, el balance entre *«la motivación económica y el ahorro fiscal»* debe plantearse, pero, en nuestra opinión, no como lo está haciendo la Inspección ni como lo ha hecho el TEAC y máxime con la carga de subjetividad que acompañan a sus apreciaciones.

Volviendo a la comparativa *«motivación económica y ahorro fiscal»*, consideramos que no se pueden poner en una misma balanza las motivaciones económicas, en gran parte subjetivas y, por ende, discutibles, y un presunto ahorro fiscal. Puesto que las primeras pueden ser de distinta índole y no siempre cuantificables, sin que ello pueda llevar a la negación de su existencia. Las motivaciones atienden a circunstancias y apreciaciones concretas del contribuyente, de su visión del mercado, de la evolución de su negocio, del traspaso generacional del mismo, además de depender, para su concreción, del transcurso del tiempo o de la concurrencia de determinadas circunstancias (p.ej. oportunida-

des de reinversión, distribución de dividendos a las personas físicas, entre otras).

A diferencia de las motivaciones económicas vinculadas a las operaciones de reestructuración (éstas con vocación de permanencia, mientras el mercado lo permita), la determinación del presunto ahorro fiscal responde a un cálculo objetivo de un antes y un después, éste agravado, en el presente caso, por la simple comparación realizada por parte de la Inspección entre dos situaciones: la existencia o no de una sociedad holding de cara a la tributación directa del socio-persona física, unido a la existencia de reservas previas a la operación de reestructuración y su distribución, en parte, tras la misma.

Así, se advirtió en la nota de la AEDAF Grupo IRPF en febrero de 2024 referida a la contestación de la DGT nº V2214-23, *«en los asuntos que llegan a los tribunales, (TEA's y TSJ), lo que se plantea es valorar si un «ahorro o ventaja fiscal» perfectamente cuantificado por la Administración tributaria, tiene mayor relevancia que una motivación económica basada, normalmente, en criterios y principios básicos de organización empresarial con una alta dosis de subjetividad. En otras palabras, lo que se pone encima de la mesa de quienes tienen que revisar la aplicación del régimen FEAC es, por un lado, una cuantía de un presunto «ahorro o ventaja fiscal» y, por otra, una causa o motivación cuyos efectos concretos tienen una proyección indirecta, mediata y diferida en el tiempo, por ello, o estas motivaciones se explican bien o resulta fácil que el juzgador dé mayor relevancia al ahorro fiscal que a la motivación económica planteada.⁶»*

Esto es lo que ha ocurrido en el presente caso. Puesto que la Administración considera (i) que se ha buscado un ahorro fiscal (ii) que este ahorro fiscal se produce cuando los beneficios obtenidos por la sociedad productiva aplicados a reservas son distribuidos a la sociedad holding de nueva creación, acogiéndose ésta a la exención para evitar la doble imposición prevista en el artículo 21 de la LIS, en vez de ser distribuidos al socio-persona física, quien hubiese tributado por los beneficios recibidos en su IRPF, (iii) que este ahorro fiscal se cuantifica en el IRPF dejado de ingresar por el socio-persona física, al no recibir directamente los dividendos de la sociedad operativa y (iv) que, si este ahorro fiscal se contrapone con su análisis subjetivo de la motivación económica que supone la estructura holding, resulta como abusiva la aplicación de la exención para evitar la doble imposición.

No debemos dejar de indicar (i) que el ahorro fiscal, a lo sumo, consiste en un diferimiento de la tributación que, en ningún caso, supone una pérdida de recaudación para la Hacienda Pública (ii) que el socio-persona física aún no ha recibido los dividendos, dividendos que, cuando los perciba, sí serán objeto de tributación en su IRPF (iii) que la Administración cuantifica el ahorro fiscal considerando que los resultados distribuidos por la sociedad operativa a la sociedad holding proceden de los beneficios obtenidos por aquella aplicados a las reservas antes de la aportación, como si esta sociedad no hubiese reinvertido los beneficios obtenidos en la propia actividad antes de la aportación o no los fuera

6 Ver nota de la AEDAF «Comentario a la contestación de la DGT número V2214-23 de 27 de julio de 2023» de febrero de 2024.

a reinvertir en un futuro (adquisición de inmovilizado, stock, financiación de clientes.).

Todo lo anterior supone, para la Inspección y, posteriormente, para el TEAC, un motivo para limitar la aplicación del régimen FEAC en la creación de estructuras holding (no puede olvidarse que ello supone una discriminación frente a las estructuras holding preexistentes). Lo que, en nuestra opinión, no supone una actuación contra el fraude fiscal, sino un perjuicio para las empresas españolas, compitiendo en peores condiciones, puesto que, entre otras cuestiones: (i) les aboca a desarrollar actividades de distinta naturaleza en una misma sociedad, lo que implicará que la información de sus balances no represente la realidad del negocio (ii) impide que los riesgos no se separen o vinculen por actividades, (iii) da lugar a que la financiación sea menos accesible, perjudicando las nuevas inversiones, su estructura financiera no sea la óptima... (iv) complica la entrada de nuevos socios por proyectos, o el control de determinados paquetes accionariales, (vi) impide garantizar la sucesión del negocio... En definitiva, se está privando a las empresas del derecho a autoorganizarse de la forma en la que consideran más favorable o conveniente para su subsistencia.

4.3.1. Utilización de una Sociedad Holding

En el estudio de la operación no dineraria o de canje de valores, el TEAC hace referencia a las sociedades holdings como «*sociedades interpuestas*»⁷; consideración que nos parece poco adecuada para una sociedad holding.

La estructura holding es una estructura prototípica, estudiada en los manuales de organización empresarial como figura organizativa idónea, siendo una estructura muy común, por no decir mayoritaria, en el mundo empresarial. La sociedad holding permite vehiculizar inversiones, separar actividades y riesgos, agrupar los derechos y obligaciones de los socios de las distintas sociedades participadas, permite una mejor gestión de los derechos de voto de los accionistas en beneficio de todas las sociedades integrantes del grupo empresarial, facilita la transmisión o sucesión del grupo empresarial, así como, permite el acceso y atención a la financiación en mejores condiciones, canalizándola hacia las sociedades participadas según sus necesidades⁸.

A lo que añadimos que, si tenemos en cuenta lo comentado anteriormente sobre la conducta abusiva en la normativa comunitaria y su requisito objetivo y subjetivo, la constitución de una sociedad holding, como negocio cierto y consistente, difícilmente podría tener el carácter de actuación abusiva.

7 La RTEAC de 22 de abril se refiere a la sociedad holding en varias ocasiones como «*sociedad interpuesta*»

8 Así, por ejemplo, David López Pombo, en el manual «Manual de fusiones y adquisiciones de empresas», edición nº 1, Editorial LA LEY, Madrid (LA LEY 2871/2016):

«*En las operaciones de compraventa de la sociedad titular del negocio, la práctica más habitual es que su adquisición se realice a través de una entidad, normalmente residente en España. Esta entidad se suele financiar mediante una combinación de fondos propios y deuda que, normalmente, es facilitada al comprador por entidades financiadoras no vinculadas. La composición de financiación propia y ajena debe depender, obviamente, de motivos ajenos a lo fiscal: al final, todo ello dependerá de la rentabilidad que se espera obtener del negocio, que puede hacer financieramente interesante incurrir en financiación ajena.*»

De hecho, tanto el TJUE como el TS y el propio TEAC han analizado la estructura Holding desde la perspectiva de otros tributos y, en ningún caso, la han considerado como una sociedad interpuesta y mucho menos abusiva; nos referimos, por ejemplo, al análisis de las sociedades holding y el IVA, donde los citados tribunales reconocen la existencia habitual de este tipo de estructuras, llegando a clasificarlas entre las sociedades holdings «puras» (cuando no realizan actividad económica en relación con sus filiales) y «mixtas» (cuando, además de permitir la estructuración de las sociedades participadas, les prestan servicios de asesoramiento, de gestión y de financiación a las participadas)⁹.

Por ejemplo, la sentencia del TJUE de 16 de julio de 2015, Asunto acumulado C-108/14 y C-109/14, Larentia + Minerva, señala, en el apartado 25, que *«los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales, soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión y que, como tal, ejerce una actividad económica, como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, deben considerarse afectados a la actividad económica de dicha sociedad y el IVA soportado sobre dichos gastos será objeto de una deducción integral, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva»*. Así, también, se recoge en la sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, Asunto C-437/06, Securenta.

La Resolución del TEAC de 26 de febrero de 2020 (R.G 3698/2016), versa sobre una sociedad holding que realiza una actividad económica únicamente con respecto a una de sus sociedades filiales, mientras que no realiza ninguna actividad económica respecto al resto. En este caso, el TEAC señala que las cuotas soportadas por la sociedad holding en concepto de gastos generales serán deducibles conforme a un criterio de reparto entre la actividad económica y la no económica desarrolladas:

«En cuanto a las cuotas soportadas que la Inspección considera no deducibles por corresponder a gastos que no se destinan de forma exclusiva al desarrollo de su actividad empresarial o profesional, ha de tenerse en cuenta lo referido anteriormente en cuanto a lo resuelto por el TJUE, referido a la deducibilidad de las cuotas soportadas por las sociedades que se califican como «holdings mixtas», y que resulta en la consideración de que los gastos comunes serían deducibles conforme a un criterio razonable que tenga en cuenta la actividad económica y la actividad no económica desarrollada por la entidad».

También, la DGT trata a la sociedad holding como una estructura habitual en el mundo empresarial, por ejemplo, en la reciente contestación de 5 de marzo de 2025, nº V0234-25, en el que la consultante se describe como una *«mercantil que actúa como entidad holding de varias entidades mercantiles en las que participa íntegramente»* y la DGT entre otras cuestiones plantea que *«Según manifiesta la consultante en su escrito, la misma presta una serie de servicios de gestión o corporativos a las entidades participadas motivo por el cual, la entidad*

⁹ Así, por ejemplo, el TJUE de 27-09-01, Asunto C-16/00, Cibo Participations, señala que los gastos efectuados por la sociedad cabecera, por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial, forman parte de sus gastos generales y, por consiguiente, presentan en principio una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica.

consultante tendrá la consideración de «holding mixta» y por ende, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido».

En definitiva, puede observarse que, en relación con otras cuestiones, tanto el TJUE como el TEAC y la DGT, tratan la estructura holding como una forma de organización empresarial absolutamente normal y consolidada en el mercado.

Sin embargo, y volviendo a las resoluciones del TEAC objeto del presente estudio, la Inspección primero y, luego, el TEAC proyectan una imagen de la estructura holding como una estructura abusiva, carente de sentido, cuyo único propósito es el ahorro fiscal para el socio-persona física, llegando a calificarla como sociedad «interpuesta». Así, lo expone la Inspección al indicar que *«las razones económicas o de gestión invocadas no se ven modificadas por la creación de sociedades interpuestas... sin que pueda advertirse incidencia alguna en la organización y desarrollo de la sociedad (filial XZ-JK)»*

En esta línea, la Resolución del TEAC nº 6452/2022, de 22 de abril de 2024 señala *«Por tanto, ni desde una perspectiva ex ante, ni por lo verificado a posteriori, queda acreditada que la aportación de acciones de XZ-JK a TW, que es la operación de reestructuración cuyo acogimiento al Régimen FEAC es la cuestión objeto de controversia, haya variado la gestión administrativa, económica y técnica de aquella ni del grupo, como tampoco ha supuesto una verdadera y efectiva reestructuración del entramado empresarial de las sociedades implicadas.»*

De hecho, la utilización de la calificación de «sociedad interpuesta» por parte de la Inspección y del TEAC contamina las conclusiones que ambos organismos alcanzan, pues todo su fundamento se basa en la falta de sentido económico, según su apreciación, en la creación de la sociedad holding, obviando la misma para anular los efectos de la ejecución y el funcionamiento de la estructura alcanzada al propio contribuyente como si la nueva sociedad holding no existiese o, lo que es peor, como si la misma fuese propia de una conducta abusiva.

4.3.2. Motivos económicos alegados por el aportante y su valoración por el TEAC

Pasamos a exponer y analizar las valoraciones del TEAC, en sus resoluciones, a las distintas alegaciones aportadas por la parte recurrente:

- El TEAC comparte con la Inspección la conclusión de que la sociedad holding creada *«poco aporta a la actividad económica (...) la incorporación de TW –sociedad holding de nueva creación– a su estructura empresarial, ya que la toma de decisiones le sigue correspondiendo, sin duda, a D.^a Axy ahora como administradora y socia única de la sociedad holding. Tampoco parece que TW tenga una actividad económica distinta de la mera gestión patrimonial que ya realizaba D.^a Axy directamente como persona física.»*

Este Tribunal entiende que *«la simplificación de gestiones o en la toma de las decisiones empresariales, que ampararía un motivo económico*

válido (...), debería implicar, en su caso, al menos, una reducción significativa de los costes incurridos por el grupo...»

Sin embargo, es necesario poner de manifiesto que la simplificación no tiene por qué implicar en todo caso una reducción de costes, puede significar, por ejemplo, un mayor control o, incluso, una gestión más costosa pero más ágil o eficaz. Por otro lado, aglutinar en una sociedad holding las participaciones de diversas sociedades, centralizando la gestión y dirección general del grupo societario, ha sido admitido por la DGT en multitud de ocasiones como un motivo económico válido desde un punto de vista objetivo. Así, se recoge en la contestación a la consulta por la DGT número V2157-15 considerando como motivo válido *«concentrar todas las participaciones del consultante bajo una única estructura societaria»* (también, se recoge en las contestaciones a consultas números V3917-15, V3306-13 o V2861-17, entre otras). Con ello, queremos decir que lo que para el TEAC no es válido sí lo ha sido para la DGT, demostrando que no se trata de una simple cuestión de hecho, sino de una cuestión cuyo análisis incorpora una alta dosis de subjetividad, pues incluso en el seno de la propia Administración tributaria existe una clara disparidad de criterios.

A mayor abundamiento, tanto la Inspección como el TEAC están aplicando una discriminación negativa contra las sociedades holding de nueva creación frente a las sociedades holding preexistentes.

- El TEAC considera que *«se ha introducido una entidad holding, que pertenece al 100% a la persona física, D.^a Axy, y que, según resulta del acuerdo liquidatorio, carece de medios materiales y humanos para realizar una gestión patrimonial; ello, a juicio de este TEAC, no supone una simplificación de la estructura sino, por el contrario, una ampliación infructuosa de la misma: la persona física, reclamante, sigue participando en la gestión de XZ-JK –sociedad participada– y, a partir de ahora, además, debe asumir la gestión (por sencilla que sea) de TW.»*

Es procedente recordar la definición de entidad patrimonial recogida en la LIS art. 5.1, por la que, en una sociedad holding, se consideran bienes afectos a la actividad la participación en, al menos, un 5%, con derecho a voto, en las entidades participadas, cuando se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga, para ello, de la organización de medios materiales y personales. A este respecto, no hay que olvidar:

- La condición de entidad patrimonial no depende de la naturaleza o el número de socios.
- Se exige la suficiencia de la organización, no para controlar la gestión de las entidades participadas, sino para ejercer los derechos y cumplir las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como, para tomar las decisiones relativas a la propia participación. Lo importante, a estos efectos, será que la sociedad disponga de medios materiales y personales, aunque mínimos, que se ocupen de la gestión

ordinaria de la entidad participada mediante la adecuada administración de las participaciones poseídas (DGT CV 2328-23, 10/08/2023).

- La figura del administrador de la sociedad cabe considerarla como medio adecuado para la gestión de las participaciones, siempre que permita tomar de forma efectiva las decisiones relativas a la gestión y dirección de las participaciones, incluyendo los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio de las entidades (DGT CV 3370-16, 18/07/2016).

Por lo que no es un inconveniente la existencia de un socio y administrador único como medios en la gestión de las participaciones centralizadas en la sociedad holding.

- La participación de la sociedad holding en el consejo de administración de las sociedades participadas es una muestra más de la evolución estructural hacia una eficiente gestión de las participaciones, y no una prueba más de una conducta abusiva.

La parte recurrente alegó que el nombramiento de la sociedad holding miembro del consejo de administración de la sociedad operativa permite limitar las responsabilidades ante determinadas situaciones, como en el caso de concurso de acreedores y de disolución. Este motivo legalmente previsto es valorado por la Inspección y el TEAC como negativo, con intencionalidad fraudulenta a nivel mercantil, no a nivel fiscal. Por lo que consideramos que queda fuera de todo fundamento en el caso objeto de estudio; máxime, cuando el propio Derecho regula las extralimitaciones, bajo la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Sin embargo, tanto el TS como el propio TEAC en otros asuntos han reconocido que la protección del patrimonio es un motivo económico válido (STS de 23 de noviembre de 2016 (Rec. 3742/2015) y la resolución de TEAC de 8 de octubre de 2019)¹⁰

- Sobre la retribución del administrador y su mantenimiento, ha sido considerada por la Inspección y el TEAC como una prueba más de la intención elusiva del aportante, si bien, no se indica por qué esta situación tiene un efecto elusivo. No hay que olvidar que la vinculación entre el administrador y su sociedad no alcanza a la retribución del administrador, que no queda sujeta al procedimiento de comproba-

10 STS de 23 de noviembre de 2016 (Rec. 3742/2015) «De la doctrina general sobre la cuestión expuesta en el Fundamento anterior, resulta clara la corrección de la tesis que mantiene la parte recurrente. La Sala de instancia identifica los motivos por los que se llevaron a cabo las operaciones «separar el patrimonio de la recurrente para limitar los riesgos de las distintas actividades desarrolladas, y que las operaciones han beneficiado a las sociedades del grupo al limitar sus riesgos empresariales», en modo alguno, ni directa, ni indirectamente, conecta estos motivos con perseguir como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, sino que realiza una interpretación del art. 96 excesivamente amplia al exceder del alcance que se desprende de su literalidad y de la propia finalidad de la norma, en cuanto que se afirma que «La necesidad de concurrencia de motivos económicos válidos, no solo viene referida a la finalidad de elusión fiscal, sino también en aquellos casos en que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, en cuyo caso se disfruta de unas ventajas fiscales previstas para operaciones que no son las realizadas»; al contrario, como

ción a valor de mercado de operaciones entre partes vinculadas (LIS art. 18.2.b).

Si bien, es cierto que la retribución del representante-persona física de la sociedad integrante en un consejo de administración, sí puede considerarse operación entre partes vinculadas. Pero, su comprobación y regularización supondría otro tipo de procedimiento, independiente del presente (RTEAC 1354/2023, 24 de septiembre de 2024 y RTEAC 1784/2023, de 20 de marzo de 2024).

- La Inspección y el TEAC, en la línea de considerar la sociedad holding como sociedad interpuesta, confunden la sociedad holding con el propio socio, incluso, al valorar la manifestación de capacidad económica de la sociedad holding como propia del socio persona física, pues consideran que la operación supone una continuidad en la capacidad económica y de decisión de las personas físicas, dueñas de las entidades del grupo, si bien *«pasando de residenciarse en una persona física a una persona jurídica la titularidad de las distintas entidades, y de sus dividendos, con un ahorro fiscal evidente»*

Como decimos, no puede admitirse este tipo de confusión, pues equivale a considerar que la sociedad holding y su socio son lo mismo, apreciando aquí una visión extensiva de la normativa, doctrina y jurisprudencia de las «sociedades profesionales» que nada tiene que ver con la situación actualmente analizada. En el presente caso, existen diferencias muy relevantes con respecto a las sociedades profesionales:

- En dichos supuestos, las rentas proceden inequívocamente de la actividad intelectual del socio; actividad ofrecida a terceros, a través de la sociedad profesional.

ha quedado expuesto, lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, nada más, y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurren motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, «tales como», aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecte con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial.

En el caso que nos ocupa, es la propia Sala de instancia la que viene a mantener que las operaciones tendentes a la protección del patrimonio encierran un motivo económico válido, pero en lugar de relacionar el supuesto con el fraude o la evasión fiscal y vincularlo con la finalidad perseguida con el régimen de diferimiento, entra a analizar la intención de la parte recurrente en relación con la relevancia civil de la operación y no acepta que estemos ante un motivo económico válido, no porque la operación tenga por finalidad la elusión fiscal, sino porque «implica una elusión de la responsabilidad patrimonial universal prevista en el artículo 1911 del Código Civil». En definitiva, la sentencia debe ser casada y como jueces de instancia, dado que como se ha razonado se ha rechazado que las operaciones tuvieran como objetivo principal la elusión fiscal, resultaba de todo punto legítimo acogerse al expresado régimen especial, por lo que procede acoger la pretensión actora y anular los actos impugnados.»

- La relación socio-sociedad queda regulada bajo el régimen fiscal específico de partes vinculadas del art. 18 de la LIS, como el hecho de la retribución del socio profesional a valor de mercado.
- La estructura puede ser valorada como simulación, bajo el art. 16 de la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante, LGT).

Sin embargo, nada de esto se da en la sociedad holding, la cual responde a una estructura societaria de lo más habitual en el mundo empresarial para la gestión, estructura y organización de un patrimonio societario.

- Con respecto a la percepción, por la sociedad holding, de un dividendo de la sociedad participada, en ningún caso, puede considerarse la existencia de un ahorro fiscal en la persona física-socio último de la sociedad holding, quien no recibe nada.

El dividendo distribuido de la sociedad participada a la sociedad holding no llega a la persona física, no llega a su patrimonio personal, de hecho, este sigue inalterado por el reparto de dividendos indicado. No hay una ventaja fiscal en la propia persona del socio por el reparto de dividendos, ya que éste no percibe los mismos.

El dividendo distribuido queda en la sociedad holding que, como parte de su actividad, los gestionará de cara a una mejor financiación del grupo empresarial. A este respecto, debemos recoger distintas valoraciones respaldadas por la jurisprudencia del TJUE y del TS, así como, por la doctrina del TEAC:

- El propio TEAC, en sus resoluciones del 8 de octubre de 2019 —como la res. 4869/2016—, manifiesta que la interposición de una sociedad holding no tiene ningún efecto en la persona física, *«no se puede obligar a los contribuyentes a elegir la opción más gravosa desde el punto de vista impositivo cuando en el fondo nada ha cambiado en su situación patrimonial (tenía los bienes en una sociedad y ahora los tiene en otra).»*

Lo anterior, es expuesto por el propio Tribunal Supremo, en su sentencia del 26 de noviembre de 2022, asunto Securitas Seguridad Holding SL, en la que se rechaza la «economía de opción inversa», por la que sólo es legítima aquella opción, entre las posibles, que se decanta por la mayor carga fiscal, de suerte que cabe identificar el fraude cuando no se favorece la mayor recaudación. La doctrina del Tribunal Supremo considera legítimo que los contribuyentes organicen sus operaciones de manera que puedan aplicar la fiscalidad más ventajosa.

En esta línea, la financiación que, a través de los dividendos, podría obtener la sociedad holding para reinvertir en las entidades filiales o en nuevos negocios, podría haberse obtenido mediante un préstamo de la entidad filial a la matriz, una vez realizada la aportación no dineraria a la sociedad holding, a un tipo de interés preferente frente al

mercado (interés preferente que el propio Tribunal Supremo permite en su sentencia del 4 de octubre de 2010, rec. 4954/2005¹¹), seguida de una condonación del mismo, la cual no generaría tributación ni en las sociedades matriz-filial –salvo el 5%¹² por gastos generales según LIS art. 21.1 y 10– ni en los socios personas físicas (contestación a las consultas de la DGT número CV 3769/15, 30-11-2015; CV 2358/2023, 31-8-23; BOICAC núm 79, consulta número 5).

A mayor abundamiento, la financiación dentro del grupo se podría haber obtenido mediante préstamos entre las distintas entidades hermanas, bajo un tipo de interés preferente, con su posterior condonación. La condonación del préstamo entre entidades hermanas integradas al 100% por una misma sociedad (en nuestro caso, integradas por la sociedad holding de nueva creación) no genera tributación ni en las entidades hermanas ni en la sociedad holding-matriz creada con la operación de reestructuración (DGT número CV 1067/2021, 23-4-21). Incluso, sin llevar a cabo la operación de reestructuración con la creación de la sociedad holding, se podrían haber otorgado préstamos entre las entidades hermanas integradas por los mismos socios personas físicas para su posterior condonación, no generando tributación ni en las entidades hermanas ni en los socios-personas físicas (DGT número CV 1856/23, 27/06/2023).

De hecho, los créditos entre la filial y la sociedad holding o entre las sociedades hermanas se considerarían afectos a la actividad de cara a la tributación patrimonial del socio-persona física (DGT CV 3101/2023, 28-11-23 y CV 26/2024, 13-2-2024, STS 10-1-22, rec. 1563/2020).

Por lo que, estas posibilidades de financiación hubiesen sido, incluso, más ventajosas que la propia creación de una sociedad holding y el posterior reparto de dividendos.

Sin embargo, se llevó a cabo una operación de reestructuración porque lo que impulsa este tipo de operaciones va más allá de la mera obtención de unos dividendos de la sociedad filial, puesto que permite adquirir un mayor peso en el mercado, ofrecer una mayor garantía de cara a la obtención de financiación, conseguir una estabilidad en el grupo empresarial, dar entrada a nuevos inversores o, incluso, planificar la sucesión empresarial...

- A lo anterior, hay que añadir que la exención recogida en el artículo 21 LIS es una medida para evitar la doble imposición fiscal intersocietaria, es decir, su razón de ser es puramente técnica, persigue evitar distorsiones

11 STS 4/10/2010; rec. 4954/2005; EDJ 2010/226161 *«El tipo de interés preferencial que las entidades financieras aplican a sus mejores clientes es más adecuado para valorar préstamos entre entidades vinculadas que el tipo de interés legal anual»*

12 En el caso de la condonación de préstamos de la sociedad matriz a la filial íntegramente participada, la tributación sería nula, pues no generaría gasto en la matriz al ser considerada una aportación a los fondos propios, ni ingreso en la filial (contestación a las consultas de la DGT número CV118/2017, 23-1-2017).

en el sistema tributario, no estamos, pues, ante un beneficio fiscal finalista.

Esta idea ha sido común y tradicionalmente aceptada por la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos, a la que se le han planteado consultas en las que se cuestionaba directamente la aplicación de la exención para evitar la doble imposición (o la deducción cuando ésta era aplicable) y el citado centro directivo, en ningún supuesto ha considerado que estos beneficios puedan considerarse como un beneficio fiscal abusivo.

En este sentido, se ha preguntado a la Dirección General de Tributos directamente sobre la posibilidad de utilizar esta estructura, empleando términos tan claros y concretos como el de «residenciar», «canalizar» «remansar», los dividendos en la sociedad holding, como motivo económico válido y el centro consultivo ha contestado afirmativamente. En este sentido, por su claridad, podemos citar la contestación vinculante número V4585-16, de 25 de octubre de 2016 en la que se plantea la posibilidad de:

«remansar en estas entidades los dividendos o reparto de reservas que vayan generando las sociedades participadas, de forma que se puedan acometer, en su caso, nuevas inversiones desde aquellas, evitando que se anticipe una tributación por dividendos en sede de los socios personas físicas que minoraría el importe de las posibles reinversiones. Los motivos señalados se consideran económicamente válidos a los efectos de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS.»

Del mismo modo, reconoce la Dirección General de Tributos, en su contestación nº V0875-13, de 19 de marzo de 2013 la idoneidad de la estructura holding para *«residenciar en la holding los beneficios de las participaciones con el fin de favorecer la financiación de nuevas inversiones; facilitar la concentración, en una sola sociedad, del patrimonio societario familiar»* o la de 29 de mayo de 2017 nº V1296-17 que analiza como motivo *«residenciar la gestión de excedentes financieros a través de una sociedad matriz que actúe como canalizadora de dichos excedentes para inversiones diversas, y que evite que respondan directa e innecesariamente de la actividad empresarial»*, en ambos casos, reconoce que *«Estos motivos pueden considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.»*

Se trata de un criterio muy consolidado en la doctrina del centro directivo, podemos citar entre otras muchas contestaciones las siguientes, V1822-18, V2929-17, V0322-15, V4583-16, V0972-15, V4582-16, V3544-16, V2768-16, V2416-15, V1066-15, V0312-14, V0353-14 V0024-13, V1242-10, V0135-10, V1625-09, V1247-08, V0033-08...

Más claras resultan las contestaciones en las que directamente se le plantea al centro directivo la posibilidad evitar el coste del IRPF sobre los dividendos y en las que la DGT no considera que éste ánimo o motivo sea abusivo. La contestación nº V1409-13, responde que es un motivo económico válido constituir una sociedad holding para *«Disponer de un vehículo*

societario que permita concentrar los recursos que puedan percibirse del Grupo A, para poder realizar, en su caso, inversiones desde dicha sociedad sin necesidad de pasar previamente por la persona física.» (Exactamente igual la nº V1410-13, V0586-14, V3083-14, V2008-15, V3161-16, V3772-16, V3918-16, V4592-16, V4919-16...). en todas estas consultas, la DGT reconoce que *«estos motivos pueden considerarse válidos a efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS»*, sin realizar matización alguna a esta concreta cuestión.

La contestación número V1003-15 expresamente reconoce que *«evitar la merma en la capacidad de reinversión en otras entidades, toda vez que los dividendos que perciben de las sociedades participadas quedan sujetos a tributación en el IRPF»* se considera un motivo económico válido del art. 89.2 de la LIS (en idénticos términos las contestaciones nº V1522-12, V1760-14, V1523-12, V1998-19... entre otras)

Resulta interesante, por su claridad en el planteamiento, la contestación número V2709-17 en la que se plantea como motivación económica *«evitar el coste de IRPF en la distribución de dividendos»* a la hora de reinvertir. En el mismo sentido las contestaciones nº V1468-16, V5403-16, V2709-17, V1989-19, entre otras. De igual manera la contestación nº V5300-16 en la que expresamente se plantea que con la entidad holding se pretende *«eliminar las distorsiones que se producirían si los citados dividendos fueran percibidos directamente por la persona física»* (criterio que compartirán también las contestaciones nº V2718-19, V2002-19, V2267-19...).

Queda claro pues, que el criterio administrativo tradicional ha sido desde siempre que la exención (deducción) para evitar la doble imposición es un mecanismo técnico que busca evitar distorsiones del sistema tributario en el circuito intersocietario, y que, por lo tanto, su aplicación o la posibilidad de aplicarlo en sede de la sociedad Holding no puede tener la consideración de beneficio fiscal abusivo ni preponderante.

A mayor abundamiento, con la última modificación del precepto, se establece la no exención del 5% de los dividendos distribuidos por gastos de gestión no deducibles –como regla objetiva–, independientemente de que la sociedad haya sufragado unos gastos de gestión por dicha distribución de menor o mayor cuantía (LIS art. 21.10). Esta modificación ha supuesto una reducción en la eliminación del 100% de la doble imposición soportada, resultando un coste fiscal frente a otras medidas que se pudieron llevar a cabo como los préstamos entre las sociedades ya comentado. Por tanto, con la estructura holding, incluso, la tributación se ve incrementada en un 1,25% adicional de la que derivaría de no existir la sociedad holding.

- Debe destacarse que, tanto en la visión de la Inspección como en la del TEAC está siempre presente, como beneficio fiscal, la aplicación de la exención para evitar la doble imposición en la distribución de dividendos y en la transmisión de participaciones cualificadas, pero, parece que se olvidan o, por lo menos, no mencionan, que, en el supuesto de que la

transmisión de las participaciones genere pérdidas, éstas no serán deducibles conforme a lo dispuesto en el art. 21.6 de la LIS¹³, que sí lo serían en la persona física aportante de no haberse aportado las participaciones de la sociedad operativa a la sociedad holding.

- Como acabamos de ver, existen multitud de contestaciones a consultas de la DGT avalando, sin considerar que existe una intención de fraude, el reparto de dividendos tras una operación de reestructuración bajo el régimen FEAC, incluso, como el caso que nos ocupa de una aportación no dineraria (DGT CV 3440/2015, 11-11-2015; CV 2328/2023, 10-8-2023)

En cambio, podemos observar que la Inspección y el TEAC consideran que hay una conducta abusiva y fraudulenta en el reparto de dividendos con cargo a las reservas existentes a la fecha de la aportación sujeta al régimen FEAC; tienden a equiparar dichos dividendos con la plusvalía existente en el momento de la operación, cuya tributación queda diferida en una operación de reestructuración sujeta al régimen FEAC.

En relación con la plusvalía, debemos recordar que la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 21.4 (letras a y b), introducido por el RDL 3/2016, de 2 de diciembre de 2016, establece limitaciones en la aplicación de la exención para evitar la doble imposición en el caso de transmitirse en los dos años siguientes las participaciones recibidas por una operación de reestructuración bajo el régimen FEAC, de forma tal que, en dicha transmisión, quedaría sujeta la plusvalía inicial, generada por la transmisión de las participaciones aportadas en el momento de la operación sujeta al régimen FEAC.

Sin embargo, esta limitación nada dice con respecto a los dividendos repartidos tras una operación de reestructuración llevada a cabo bajo el régimen especial de diferimiento, por lo que, en lo que la ley no limita, no puede la Administración entrar a limitar.

A lo anterior, habría que añadir que, incluso, en el caso de que se deseara equiparar los dividendos a la plusvalía existente en el momento de la operación, la limitación a futuro del reparto de dichos dividendos solo podría tener una limitación temporal de dos años, según LIS art. 21.4.b, y no, sin limitación alguna, como el TEAC pretende en su regularización de la operación, llegando a

13 «No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 3 de este artículo. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.
- b) en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el apartado 3 de este artículo, la aplicación de lo dispuesto en este apartado se realizará de manera parcial.»

la imprescriptibilidad¹⁴ hasta que las reservas, existentes antes de la aportación, se repartan en su integridad.

En consecuencia, si se deseara, en la limitación de la exención por doble imposición, la equiparación entre la transmisión de participaciones recibidas tras una operación de reestructuración especial y el reparto de dividendos tras dicha operación sería necesario una modificación normativa.

Como ejemplo de la modificación normativa necesaria, en el Territorio Foral de Bizkaia, se modificó el artículo 33 y 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, NFIS Bizkaia 11/2013, con efectos desde el 1 de enero de 2024, por la NF Bizkaia 4/2024 del 27 de diciembre de 2024. Esta modificación supuso la incorporación de la letra f en el apartado 3 del artículo 33 (artículo sobre la no integración en base imponible de los dividendos) y la letra c en el apartado 4 del artículo 34 (precepto relativo a la no integración de las rentas obtenidas por la transmisión de participaciones en entidades).

La Norma Foral establece un límite temporal de tres años entre, las aportaciones no dinerarias y la exigibilidad del dividendo o la transmisión de las participaciones que fueron aportadas, a partir del cual cabe la aplicación de la exención para evitar la doble imposición (artículos 33 y 34 de la NFIS), lo que supone que:

- Dentro del plazo de los tres años siguientes a la aportación se prevé la imposibilidad de aplicar la eliminación de los dividendos, salvo que el importe de dichos dividendos sea reinvertido en la actividad económica o se distribuya, a su vez, a los socios-aportantes o éstos hayan transmitido sus participaciones en el plazo de los 3 años (artículo 33.3.f de la NFIS).
- Asimismo, dentro del plazo de los tres años siguientes a la aportación, se prevé la limitación en la eliminación de las plusvalías de modo que se integra la renta diferida al amparo del régimen especial de diferimiento con motivo de la operación de reestructuración, salvo que se produzca la reinversión de los importes obtenidos en la actividad económica o que los socios-aportantes hayan transmitido sus participaciones (según art. 34.4.d de la NFIS).
- El TEAC llega a decir que *«un aspecto clave para apreciar, en este tipo de operaciones en los que se constata un ahorro fiscal en cuanto a la distribución de los dividendos, la conurrencia de «motivos económicos válidos» radicaría en la reinversión de los dividendos, es decir, en la vuelta al circuito empresarial o económico de los dividendos residenciados en sede de la entidad interpuesta. Dicho de otro modo, que no acaben, de una u otra forma, revirtiendo en beneficio directo de la persona física aportante, sirviendo a sus necesidades personales, porque, en ese caso, sería evi-*

¹⁴ Recordamos la Denuncia presentada por la AEDAF ante la Comisión Europea, admitida y estimada, por el sistema de sanciones establecido con la obligación de declaración de bienes y derechos establecidos en el extranjero, en la que uno de los puntos tratados era la imprescriptibilidad que acompañaba al sistema sancionador establecido en relación a las ganancias de rentas injustificadas. Imprescriptibilidad que el derecho comunitario solo reconoce para crímenes de guerra y crímenes contra la humanidad.

dente que se habría obtenido una «ventaja fiscal «a través de una conducta o actividad fraudulenta lo que la convertiría en «abusiva» en los términos expuestos.»:

- Por un lado, el TEAC muestra su confusión entre la sociedad holding y la persona física-aportante, al decir que, cuando aquella percibe los dividendos distribuidos por la filial, la persona física obtiene una ventaja fiscal. Puesto que ésta no percibe los dividendos, siguen sin estar en su poder, salvo de una forma indirecta, por su participación en la sociedad, al igual que antes de la operación de reestructuración. Si bien antes, a través de sus participaciones en la entidad filial, ahora, a través de sus participaciones en la entidad holding-matriz.
- Por otro lado, el TEAC viene a exigir una reinversión de los dividendos en actividades empresariales, cuando el régimen FEAC ni la DGT ni la jurisprudencia han exigido este requisito para la aplicación del régimen (como sí se exigía en la ya derogada deducción por reinversión). Incluso, puede inferirse que la sociedad holding es una figura abusiva si no se reinvierte en actividades empresariales, lo cual claramente es una extralimitación interpretativa de la normativa aplicable.

A este respecto, comentar dos cuestiones:

- Si la sociedad holding invierte en necesidades privadas o propias del socio, por su condición de socio, la regularización debería llevarse por el procedimiento de operaciones vinculadas, con los ajustes primario y secundario que correspondan y con la posible restitución patrimonial que la ley recoge (LIS art. 18.11 y 12), no procediendo la regularización mediante la inaplicación del régimen FEAC.

A mayor abundamiento, las inversiones que se pudieran llevar a cabo en beneficio del socio no están vinculadas a la existencia o no de una sociedad holding, pues se podrían realizar desde la propia sociedad filial, sin necesidad de una reestructuración del grupo perseguida con la sociedad holding creada.

- La propia normativa y doctrina administrativa reconoce la posibilidad de cierto remansamiento de los beneficios derivados de la actividad de cara a una mejor inversión, considerando bienes afectos a la tesorería, fondos de inversión líquidos, entre otros, tanto a efectos de la calificación de entidad patrimonial (LIS art. 5.2; DGT CV 3440/2015, 11-11-2015; CV 1037/2016, 15-3-16; CV 2328/2023, 10-8-2023) como a efectos de la exención del Impuesto sobre Patrimonio (LIP art. 4.ocho.dos.a; RD 1704/1999 art. 5; DGT CV 21/2021, 14-1-2021; CV 2768/2021, 11-11-2021).

Sobre este aspecto, es importante recordar el punto de inflexión que supuso la sentencia del Tribunal Supremo del 10 de enero de 2022, número 5/2022, rec. 1563/2020 (FD 3º, 4º y 5º), por la que se fijó jurisprudencia en el sentido de que el hecho de que se disponga, en el activo de la sociedad, de capital en otras

empresas, cesión de capitales a terceros o tesorería no impide su consideración como bien afecto, *per se*, a todos los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del IRPF (impuestos del caso enjuiciado), siempre que se acredite el requisito de la afección o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros.

Destacamos lo recogido en la sentencia:

«...no puede quedar fuera de la consideración de elemento patrimonial afecto a una actividad económica, a los efectos del artículo 27.1.c LIRPF –como norma de reenvío de segundo grado– todo bien o derecho del que quepa acreditar, mediante cualquier medio de prueba, que cumple en la empresa una función económica, aunque sea con fines de liquidez, solvencia, tesorería, acceso al crédito, etc., para lo que será precisa y oportuna la pertinente actividad probatoria, que se habrá de someter a las reglas reguladoras de ésta. En este caso, hay indicios más que suficientes, debidamente apreciados en la sentencia, de esa afectación...»

«En esa línea, sigue diciendo con acierto el TEAC, no cabe olvidar que en el ámbito de este beneficio fiscal, el legislador quiere, en efecto, excluir aquellos elementos que no estén afectos a dicha actividad, por no considerarlos necesarios para la misma, si bien resulta por otra parte incontrovertible que, del propio concepto de empresa como conjunción de capital y trabajo, se colige que la necesidad de elementos dinerarios con cierta liquidez, como son las participaciones en Fondos FIAMMM, que mantenía en su activo la sociedad, es algo consustancial y necesario para el desarrollo de la actividad empresarial como así lo entendió el obligado tributario en todo momento.

...Lo expuesto le permite afirmar que existían claros indicios de que las inversiones financieras temporales integradas en el activo de la entidad respondían realmente a necesidades derivadas de la vida propia de una compañía mercantil permitiendo unas materializaciones puntuales de ciertos excesos de tesorería que, por sí mismas, no pueden ser consideradas no afectas a la actividad empresarial.»

- En la línea de lo comentado en el apartado anterior, el TEAC considera que habría que atender a las inversiones, exigiendo un tipo específico de inversiones para que pueda considerarse que existe un motivo económico válido, sin embargo, el criterio inversor es muy subjetivo.

El TEAC critica que la sociedad holding haya invertido en fondos de inversión parte de los dividendos percibidos de la filial. A lo que podemos responder que, (i) podría ser la propia sociedad productiva la que realizara tales inversiones no «aptas» a juicio del TEAC y (ii) aun admitiendo la obligatoriedad de reinvertir en determinados activos para aplicar el régimen FEAC, a veces, esto no es posible ni fácil a corto plazo, por lo que la inversión en fondos de inversión, aunque sea de forma transitoria, puede resultar conveniente. Máxime en el presente caso, donde dicha inversión puede deberse al corto periodo de tiempo transcurrido entre la aportación (2017) y el inicio de la inspección (2021), sin olvidar el parón que supuso el COVID.

En cualquier caso, y evidenciando el carácter subjetivo de este argumento, citamos varias contestaciones de la DGT, en las que no se plantea problema alguno por utilizar la sociedad holding como medio para realizar inversiones menos arriesgadas que la propia actividad empresarial, por ejemplo, la contestación de la DGT a la consulta número V1967-19, en la que se reconoce, como motivo económico válido, *«utilizar a dicha empresa Holding como vehículo inversor para la adquisición tanto de bienes inmuebles como muebles así como todo tipo de activos financieros (...) sin necesidad de pasar previamente por la persona física»*, así como, las contestaciones a las consultas V1876-19 y V0256-05, en las que, expresamente, se manifiesta que es un motivo económico válido *«conseguir una separación de riesgos empresariales»*. En el mismo sentido, las consultas V0053-09, V1780-09, V2638-10, V1247-12, V0449-13, V0449-13, V3255-13, V3481-13, V1998-14, V3126-14, V1693-15, V4911-16, V4912-16.

- El TEAC manifiesta que las inversiones realizadas por la sociedad holding con los dividendos percibidos de la sociedad productiva tienen únicamente relevancia a nivel personal de los socios. Pero, como decimos, parte de una idea errónea porque, en la persona física, nada ha cambiado, lo que antes tenía la sociedad productiva ahora lo tiene la sociedad holding; a lo que añadimos, en positivo, que lo que se produce es una separación de riesgos generando seguridad de cara a la realización de negocios, y, dicha seguridad, sin lugar a duda, puede ser percibida como un motivo económico válido. Puesto que, los empresarios que tengan una estructura que les permita separar riesgos desarrollarán su actividad e iniciarán nuevas inversiones en mejores condiciones que aquellos que no puedan separar los riesgos por actividad.

Tanto es así, que la DGT tradicionalmente ha admitido en sus contestaciones planteamientos de los consultantes en los que abiertamente hacían referencia a inversiones más seguras tales como la inversión inmobiliaria o financiera (cuentas de valores) y el citado órgano interpretativo no ha planteado objeción alguna.

Así, la contestación nº V1967-19 reconoce como motivo económico válido *«utilizar a dicha empresa Holding como vehículo inversor para la adquisición tanto de bienes inmuebles como muebles, así como todo tipo de activos financieros (...) sin necesidad de pasar previamente por la persona física»*

Por su parte, la contestación nº V1876-19 de la DGT reconoce también esa posibilidad pues con la estructura holding se consigue separar *«jurídicamente la actividad de arbitraje y mediación de la actividad inmobiliaria y financiera cada una de ellas con sus riesgos y responsabilidades, de forma que se proteja el patrimonio inmobiliario y financiero frente a los riesgos de la actividad de arbitraje y mediación»*.

También, la DGT, en su contestación nº V2475-19, no objeta nada en relación con el motivo económico válido, cuando el consultante le advierte que va a adquirir *«algún inmueble para su explotación en régimen de arrendamiento»*.

Ciertamente, estas inversiones que critica, tanto la Inspección como el TEAC, son, en realidad, la concreción de uno de los motivos económicos naturales de este tipo de operaciones, la separación de riesgos, el cual resulta esen-

cial en la organización empresarial, razón por la cual la DGT lo ha acogido históricamente como una aspiración económica de cualquier empresa, en efecto podemos ver la contestación nº V0256-05 en la que se explica que el *«objetivo de esta operación es centralizar la gestión de las inversiones del consultante, conseguir una separación de riesgos empresariales(...)»* y se concluye que tales motivos se *«pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS»*, también la contestación nº V0312-14 reconoce como motivo económico válido, *«separar el patrimonio personal y empresarial de la consultante, de manera que el primero no resulte contaminado con los riesgos que lleva implícita cualquier actividad empresarial»* (en idénticos términos la nº V0322-15, V1518-15, V2791-15,...) o también la nº V0919-15 *«separar la tesorería y las inversiones financieras excedentarias del riesgo del negocio»* o la contestación nº V2996-14 que reconoce como motivo económico válido *«Separar las distintas actividades (productivas/inmobiliarias) con el fin de aislar patrimonios y riesgos»* (en el mismo sentido podemos ver las contestaciones número V0053-09, V1780-09, V2638-10, V1247-12, V0449-13, V0449-13, V3255-13, V3481-13, V1998-14, V3126-14, V1693-15, V4911-16, V4912-16)...

- En cuanto a la planificación de cara a la sucesión familiar, el TEAC llega a manifestar que *«no tiene traslación directa en la actividad empresarial del grupo o la mejora de la misma»*. El TEAC parece exigir un impacto directo en la operativa de la actividad empresarial de las sociedades aportadas para que tenga un sentido la operación de reestructuración bajo el régimen FEAC, pero, como ya hemos manifestado y como veremos nuevamente, esto no procede en las operaciones de canje de valores y aportación no dineraria.

La sucesión empresarial es una de las cuestiones que mayores preocupaciones y problemas generan en el tejido empresarial, especialmente, en la empresa familiar, por ello, toda aquella estructura que mejore las condiciones de dicha transición tiene relevancia, de hecho, una muestra de ello es la asunción por parte del legislador de su importancia en las sucesiones y donaciones, reconociendo reducciones importantes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la sucesión / transmisión de la empresa familiar (LISD art. 20).

Su ponderación es una cuestión subjetiva, así, para la Inspección y el TEAC, la sucesión familiar o generacional carece de importancia alguna, pero, para aquellos contribuyentes que desarrollan un negocio o empresa, sí resulta relevante la subsistencia del negocio en una sucesión futura, claro ejemplo es la existencia y regulación de los protocolos familiares en los grupos empresariales.

Otra muestra más de la subjetividad en la valoración de este motivo por parte del TEAC es el posicionamiento contrario de la DGT ante el mismo hecho. Así, la DGT y su contestación a la consulta del 12 de septiembre de 2019, en la que se plantea si es un motivo económico válido *«garantizar la política accionarial del grupo, unificando el voto de forma que la entrada de nuevas generaciones no implique una dispersión del voto de los socios, así como, facilitar la entrada, en la propiedad o en la gestión, de familiares o personas de confianza a través de la sociedad holding»* y a la que se responde que, efectivamente, es un motivo económico válido (en el mismo sentido, las consultas número V2021-19, V2098-19 y V2096-19 entre otras).

Extraña la disparidad de criterios entre la doctrina tradicional de la DGT y la del TEAC y la Inspección sobre este punto concreto, pues se trata de una cuestión bastante palmaria y de fácil verificación fáctica, de hecho, existen contestaciones de la DGT en las que únicamente se plantea esta motivación económica y la DGT la considera válida¹⁵, lo cual lo debería convertir en un motivo habilitante, es decir, siempre que concurren dos o más ramas familiares en una sola sociedad productiva y, cada una de ellas, tenga varios herederos, la sociedad holding actúa como un mecanismo aglutinador y afianzador de la unidad de la estirpe en la gestión de la sociedad productiva, mucho más segura que cualquiera de las alternativas que pudiesen plantearse (sindicación del voto, pactos de socios...)

Esta idea de facilitar una sucesión ordenada de las empresas afectadas tras una operación de reestructuración ya ha sido apoyada por la propia Audiencia Nacional, en su sentencia del 2 de junio de 2016, rec. 289/2013.

Asimismo, la Comisión Europea emitió una recomendación, de fecha 7 de diciembre de 1994¹⁶, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, por la que *«Se invita a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas con el fin de garantizar la supervivencia de las empresas y el mantenimiento de los puestos de trabajo correspondientes.*

En particular se invita a los Estados miembros a adoptar las medidas más adecuadas a fin de completar su marco jurídico, fiscal y administrativo, con objeto de:

- sensibilizar al empresario con respecto a los problemas de la transmisión y de esa forma animarle a preparar esta operación en vida;*
- crear un entorno financiero favorable al éxito de la transmisión;*
- permitir al empresario la preparación eficaz de la transmisión, ofreciéndole los instrumentos adecuados;*
- garantizar la continuidad de las sociedades de personas y las empresas individuales en caso de fallecimiento de uno de los socios o del empresario;*
- garantizar el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa;*

15 Por ejemplo, la contestación V0148-12 *«En el escrito de consulta se indica que la operación planteada tiene como objeto garantizar una correcta sucesión, el relevo generacional en la actividad y evitar conflictos entre los hijos que, en su caso, podrían paralizar la vida societaria y provocar graves perjuicios económicos. A su vez, se facilitaría la sucesión a los nietos. Estos motivos se pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS.»* o la nº V0167-15 *«En el escrito de consulta se indica que esta operación se realiza con el propósito de facilitar el relevo generacional y las relaciones futuras entre los hijos del matrimonio consultante. Estos motivos se consideran económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS.»*

16 Publicado en el DOCE número 385, de 31 de diciembre de 1994.

- *alentar con medidas fiscales al empresario a transmitir su empresa mediante venta o a través de su compra por los asalariados, principalmente cuando no haya sucesor en la familia»*

En definitiva, las apreciaciones tanto de la Inspección (AEAT) como del TEAC destilan un elevado componente de subjetividad, subjetividad que impide afirmar la inexistencia total de motivos económicos válidos, quizá sí, y siempre a su juicio, su escasa relevancia y, aún en esas circunstancias, salvo que exista un fraude fiscal o un abuso en las formas, vemos la regularización planteada no ajustada a Derecho.

Sin embargo, debe destacarse que ambos actos administrativos arrastran cierto desconocimiento de la justificación de las motivaciones económicas que, concretamente, pueden exigirse a cada una de las operaciones reguladas en el régimen FEAC y, como consecuencia de ello, un defecto en las exigencias para la justificación de los motivos económicos.

En efecto, los arts. 76 y 87 de la LIS contienen un listado de operaciones de naturaleza muy diversa a las que les resulta de aplicación el régimen general FEAC. Por su parte, el art. 89.2 de la LIS, al regular la cláusula antifraude, establece una descripción genérica de lo que se entiende por motivos económicos válidos, dice el precepto que *«el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal»*.

Sin embargo, dicha frase no puede, como hace la Inspección y, en este caso concreto, el TEAC, aplicarse de forma general como una lista cerrada para toda la tipología de operaciones contempladas en el art. 76 y el art. 87 de la LIS, pues la naturaleza de cada una de estas operaciones es muy dispar. Así lo tiene dicho el TS en sentencia de 23 de noviembre de 2016 (rec. 3742/2015) *«integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, «tales como», aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado»*.

En efecto, a una operación de fusión, sí se le puede exigir que como resultado de ésta se produzca una *«reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación»*, pues las actividades de las sociedades que intervienen en la operación se ven directamente afectadas por la misma, concretamente, se integran.

Lo mismo ocurre con las escisiones, en las que la actividad de una sociedad se divide y transmite a otra de forma tal que, dicha actividad se desarrolla a partir de la operación en otras condiciones distintas a las que se venía desarrollando en la sociedad origen.

Sin embargo, en otras operaciones como el canje de valores o la aportación no dineraria, lo aportado (sean participaciones o un activo concreto) no se ve afectado por la propia operación de reestructuración.

En el caso del canje de valores (art. 76.5 de la LIS) y de la aportación no dineraria de acciones o participaciones (art. 87 de la LIS), esta circunstancia es paradigmática, pues, en un supuesto como el revisado por la Inspección y avalado por el TEAC, en el que se aporta la participación en una sociedad productiva, la operación de aportación no tiene impacto alguno en la actividad de la sociedad productiva.

En este sentido, las operaciones contenidas en el art. 76 y el 87 de la LIS pueden clasificarse en dos tipos,

(i) operaciones de reestructuración organizativa, que son aquellas que tienen un impacto directo en la actividad de las sociedades operativas, entre ellas se incluyen;

- a. las fusiones
- b. Las escisiones
- c. Las aportaciones de rama de actividad
- d. Las aportaciones de activos.

(ii) operaciones de reestructuración financiera, las que tienen por objeto mejorar el control y la organización de la propia estructura empresarial, por lo tanto, no tienen un impacto directo en la actividad real de las sociedades intervinientes. En este apartado se incluirían;

- a. Los canjes de valores
- b. Las aportaciones no dinerarias de participaciones o acciones
- c. Las escisiones financieras.

En el primer grupo, la operación tiene un impacto directo e inmediato en la actividad de las sociedades intervinientes, pues su actividad se ve modificada como consecuencia de la propia ejecución de la operación, mientras que las segundas no impactan directamente en la actividad de las sociedades aportadas que, como hemos dicho, no se ven afectadas.

En las llamadas operaciones de reestructuración financiera, su motivación se concentra en la mejor disposición del empresario o del grupo en cuestión para el desarrollo de la actividad empresarial.

La DGT, tradicionalmente, ha acogido los motivos económicos válidos planteados por el contribuyente, pues la mera creación de una sociedad holding da acceso a una mejor posición para desarrollar negocios, lo que no debe confundirse con que tales motivos sean genéricos.

En efecto, la sociedad holding permite al empresario separar riesgos, dar acceso a nuevos socios en las sociedades participadas, diversificar actividades, reinvertir, aunar socios, apalancar deuda, proyectar una mejor imagen al mercado... son motivos que se alcanzan con la mera consecución de la estructura.

El empresario o el grupo empresarial está en mejor disposición con dicha estructura que sin ella.

En resumen, la Inspección (AEAT) y el TEAC tienen una apreciación errónea, por demasiado genérica, de lo que debe entenderse por motivos económicos válidos, en el sentido de que consideran que la motivación que debe regir la operación, bajo el régimen FEAC, sea la mejora de la propia actividad que, hasta ese momento, venía desarrollando la sociedad aportada. Esta afirmación carece de todo sustento; puesto que, como hemos descrito, el régimen FEAC regula diversas operaciones, que pueden agruparse en dos tipos diferenciados, (i) las de naturaleza operativa (de integración y desintegración) como son las fusiones, escisiones, aportaciones de rama de actividad... y (ii) otras, de naturaleza financiera, como el canje de valores, la aportación no dineraria o la escisión financiera.

Pues bien, a las primeras, sí puede exigírseles un impacto específico en la actividad de las sociedades intervinientes, pero, en ningún caso, cabe esta exigencia en las segundas, sencillamente, porque la actividad no se ve afectada del mismo modo en un supuesto de cambio de socio.

Tanto la Inspección como el TEAC se confunden al exigir efectos concretos y propios de las reestructuraciones operativas en las reestructuraciones financieras, como la reinversión «empresarial» o los cambios en la actividad o funcionamiento de las sociedades productivas..., exigencia que carece de sentido, debido a que los motivos económicos que impulsan las operaciones de reestructuración financiera se deducen de la propia estructura alcanzada y tienen su proyección en el control y gestión de la propia inversión empresarial.

En efecto, la exigencia a la que se refiere la Inspección y el TEAC para que se acredite la existencia de motivos económicos válidos —determinados cambios concretos y reinversión empresarial— implica la exigencia de requisitos adicionales, no acorde con una interpretación restrictiva de los motivos económicos válidos que ni los arts. 76 y ss. de la LIS ni la Directiva 2009/133 establecen, lo que resulta contrario a la doctrina del TJUE que ha concluido que «la *Directiva no deja a los Estados miembros ningún margen de maniobra en su transposición que les permita supeditar la aplicabilidad del régimen de neutralidad fiscal que establece a requisitos adicionales a los previstos en el capítulo II de dicha Directiva*» (Sentencia del TJUE, asunto C-318/22).

5. Análisis de la crítica del TEAC a la contestación de la DGT nº V2214-23

La DGT, en su contestación número V2214-23, de 27 de julio de 2023, se pronunció sobre cómo debía interpretarse el art. 89.2 de la LIS, en los supuestos en los que la Administración tributaria regularizase una operación de aportación no dineraria.

En efecto, en aquella consulta el consultante plantea al citado centro directivo directamente esta cuestión, «*En segundo lugar, y aplicando dichas cuestiones al caso concreto, se consulta si en caso de que la aportación fuese objeto de*

comprobación por la Administración tributaria y a resultas de dicha comprobación se determinase la inaplicación del régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, la Administración tributaria debería liquidar a la consultante solamente el importe de los dividendos distribuidos por A (los beneficios no distribuidos acumulados antes de la aportación) o si, por el contrario, también se deberían hacer tributar las plusvalías tácitas de las participaciones de A aportadas.»

Debe destacarse que en esta consulta se planteó una cuestión novedosa o poco habitual, y que va más allá de lo que tradicionalmente suele consultarse a este centro directivo en relación con el régimen general FEAC, que suele consistir en explicar mercantilmente la operación, plantear un esbozo de la motivación económica, consultar si el régimen resulta de aplicación y, en su caso, confirmar el régimen fiscal aplicable a la nueva estructura alcanzada.

En esta contestación, la DGT, se pronuncia sobre cómo debe interpretarse el art. 89.2 de la LIS, que, recordemos, modificaba el antiguo art. 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y señala, con total claridad, que el diferimiento no puede ser objeto de regularización en el supuesto de comprobación de este tipo de operaciones:

«(...) Así, en el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria, sólo podrá regularizarse la ventaja fiscal perseguida cuando haya quedado acreditado que la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, tal y como dispone el primer inciso del artículo 89.2 LIS, debiendo eliminarse, en consecuencia, los efectos de la referida ventaja fiscal perseguida mediante la realización de la operación de reestructuración de que se trate, distinta del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen, cuando la operación se hubiere realizado con la mera finalidad de conseguir tal ventaja fiscal.

De conformidad con todo lo anterior, en el supuesto de que la Administración tributaria, en el curso de la realización de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación, tras el examen individual de la operación de reestructuración que nos ocupa, apreciase, en su caso, la persecución de una ventaja fiscal procederá a eliminar esta última, todo ello sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponder.

La identificación de la ventaja fiscal perseguida es una cuestión de hecho, competencia de los órganos de comprobación de la AEAT, que requerirá, caso por caso, de un examen global de la operación de reestructuración de que se trate. (...)»

La DGT se pronuncia sobre la otra gran cuestión que está generando conflicto en la aplicación del régimen FEAC. En efecto, si la primera cuestión que hemos tratado en los apartados anteriores se refiere a cuándo puede regularizarse, la segunda cuestión se centra en qué puede regularizarse. Es decir, una vez verificada la existencia de abuso o de una ventaja fiscal abusiva, se plantea qué es lo que puede regularizar la Administración, y, concretamente, si el diferimiento insito en el propio régimen FEAC puede ser objeto de regularización.

Como puede apreciarse de la consulta V2214-23, la posición interpretativa de la DGT es clara:

- El diferimiento no puede ser objeto de regularización, pues es inherente al propio régimen; por lo tanto, la cláusula antiabuso contenida en el art. 89.2 de la LIS queda limitada a las ventajas fiscales derivadas de la estructura generada por la operación, no afectando a las ventajas fiscales propias de la operación en sí. Entendemos que no tiene sentido que el diferimiento sea el beneficio fiscal pretendido, pues bastaría con no realizar la operación de canje de valores o aportación no dineraria para evitar dicho coste fiscal.
- Se requiere un examen individualizado de cada caso, sin poder tomar criterios generalizados en el análisis e investigación de cada operación de reestructuración.
- El análisis, detección y determinación de la ventaja fiscal es una cuestión de hecho a valorar en cada operación, sin prejuzgar, sin preconcebir una evasión fiscal ante determinadas operaciones, eliminando la subjetividad en la valoración negativa de una operación de reestructuración cuando la subjetividad en positivo de la operación de los intervinientes no es respetada en la misma medida, máxime cuando se trata de una operación lícita.

Como decimos, esta interpretación tiene una gran relevancia, pues se pronuncia sobre cómo debe interpretarse el art. 89.2 de la LIS (i) conforme a su nueva redacción y (ii) teniendo en cuenta la gran novedad introducida en el régimen FEAC por la Ley 27/2014, es decir, su configuración como un régimen general del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando se ejecute alguna de las operaciones citadas en el art. 76 y 87 de la LIS.

En relación con la nueva redacción del art. 89.2 de la LIS, resulta interesante comparar la redacción del citado precepto en contraposición a la redacción del antiguo art. 96.2 del TRLIS, donde se aprecia la existencia de una modificación sustancial en el régimen de regularización administrativa de la aplicación del régimen FEAC:

Art. 89.2 de la LIS	Art. 96.2 del TRLIS
2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.	2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Art. 89.2 de la LIS	Art. 96.2 del TRLIS
Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.	En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos.

Como puede apreciarse, el segundo párrafo del art. 89 de la LIS, contiene un nuevo mandato para la Administración tributaria, señalando que las regularizaciones que se realicen sobre operaciones en las que se haya aplicado el régimen FEAC deberán circunscribirse exclusivamente a eliminar la ventaja fiscal pretendida. Subrayamos la palabra exclusivamente, por la relevancia que tiene dicha palabra en este nuevo párrafo, pues conforme al Diccionario de la lengua española, exclusivamente significa, de manera exclusiva, es decir, únicamente, solamente, excluyendo cualquier otro. En este sentido, la redacción actual en relación con la anterior evidencia una clara intención del legislador de limitar el alcance de las regularizaciones administrativas a eliminar únicamente la ventaja fiscal pretendida con la operación.

En efecto, dado que lo que se interpreta es el apartado 2 del art. 89 de la LIS, queda claro que éste hace referencia a la ventaja pretendida con la operación, pues es ésta a la que se refiere el primer párrafo, es decir, la ventaja fiscal que se pretende conseguir con la operación ejecutada.

En relación con la segunda de las cuestiones, la nueva configuración del régimen FEAC como un régimen de diferimiento general aplicable a todas las operaciones descritas en el art. 76 y 87 de la LIS, tiene una gran relevancia a la hora de interpretar el mencionado art. 89.2 de la LIS, pues con ello, el legislador ha querido reconocer un régimen general de diferimiento aplicable a las operaciones de reestructuración, por lo que, se abandona el sistema anterior en el que el régimen FEAC era un régimen especial y opcional cuya inaplicación remitía directamente a la aplicación del régimen general (en nuestro supuesto al art. 37.1.d de la LIRPF).

Con la entrada en vigor de la Ley 27/2014 del IS, se instaura un régimen general para las operaciones de reestructuración que, esencialmente, se basa en el diferimiento de las plusvalías que habitualmente se generan con estas operaciones, hasta que aquellas se materializan finalmente y en el que el Estado se reserva el derecho de regularizar los abusos que puedan generarse mediante la aplicación de este régimen, pero simplemente eliminando tales abusos, no haciendo tributar el diferimiento, lo cual no deja de ser un régimen que persigue generar un marco de seguridad para facilitar la realización de estas operaciones, de forma tal que, las empresas puedan adaptarse y competir en mejores condiciones.

Por ello, la contestación de la DGT interpreta esta cuestión eliminando el diferimiento como un concepto objeto de regularización en el supuesto de inaplicación total o parcial del régimen FEAC. Para ello, la DGT fundamenta su opinión en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en el asunto Europark (asunto C-14/16), de 8 de marzo de 2017.

En particular, cita los párrafos 54 y 55 que señalan lo siguiente: «(...) de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales», por lo que «(...) para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente el fraude o evasión fiscales iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva».

La DGT en su contestación también cita la Sentencia del Tribunal Supremo número 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, y concretamente su Fundamento Jurídico Quinto, en el que «ha señalado que la obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento, puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, siendo la ventaja fiscal prohibida, distinta del propio diferimiento fiscal, la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación, más allá de otros motivos económicos» y su Sentencia número 463/2021, de 31 de marzo de 2021, respecto de la que destaca que «...lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, nada más, y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurren motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, «tales como», aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecten con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial.»

A lo manifestado por la DGT en su contestación a la consulta número V2214-23, el TEAC, casi nueve meses después, rechaza el criterio manifestado por el citado centro directivo y concluye en sentido contrario, es decir, considerando que no se puede establecer un criterio general sobre la consideración de que el mero diferimiento, por sí mismo, no puede formar parte de la «ventaja fiscal a eliminar» por aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS; sino que considera que, tras el análisis individualizado de la operación de reestructuración por el que resulta la consideración de un fin elusivo con la determinación de la «ventaja fiscal a eliminar», no se puede descartar que la inaplicación parcial o total del régimen FEAC y, con ella, la eliminación del

abuso buscado, conlleve la eliminación de los efectos de la ventaja fiscal, incluyendo el propio diferimiento, si éste es parte de la misma y, así, el TEAC considera que se desprende de la contestación de la DGT a la consulta referenciada.

El TEAC, para apoyar su visión sobre el criterio manifestado por la DGT, expone una serie de argumentos que seguidamente comentamos:

- (i) En primer lugar, declara que se trata de una interpretación *«contra legem»* porque, sobre la base de la dicción literal del precepto de la cláusula antiabuso, el régimen FEAC puede no aplicarse total o parcialmente, permitiendo la eliminación total de los efectos vinculados a su aplicación.

En relación con esta cuestión y como ya hemos comentado en el apartado anterior, esta afirmación muestra que no se ha tenido en cuenta el cambio en la normativa del Régimen FEAC, convirtiéndolo en el Régimen general con la nueva LIS 27/2014, con respecto al TRLIS, RDLeg 4/2004. En este sentido, la exposición de motivos de la actual LIS explica que, *«En primer lugar, este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.»*

Por tanto, no hay que olvidar que el Régimen FEAC es el régimen general, lo que conlleva, por equivalencia, en la tributación personal del aportante, que el régimen general de tributación por ganancia patrimonial ante operaciones de aportación no dineraria o canje de valores sea el previsto en el artículo 37.3 de la Ley 35/2006 del IRPF (LIRPF). En cambio, el régimen previsto en el art. 37.1 d) LIRPF pasa a ser un régimen optativo, es decir, de aplicación si el contribuyente así lo indica. Si esta interpretación es correcta, de la misma se deducen dos conclusiones claras:

- a) Si resulta acreditado la existencia de un propósito principal de defraudación en la realización de una operación en la que resulte de aplicación el régimen FEAC, esta operación debe regularizarse aplicando las propias normas contenidas en el régimen, esto es, el art. 89.2 de la LIS, eliminando *«exclusivamente»* los efectos de la ventaja fiscal pretendida.
- b) Consecuencia de lo anterior, es que, la inaplicación del régimen FEAC no puede dar lugar, como consecuencia directa, a la aplicación del art. 37.1 d) de la LIRPF (como veremos en el próximo apartado sobre la regularización de la operación).

Por último, ya hemos visto como, con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, del IS, el art.89.2 incorpora un nuevo párrafo que limita las posibilidades de regularización de la Administración en el ejercicio de sus funciones de comprobación de estas operaciones, circunscribiéndolas, exclusivamente, a la regularización de la ventaja fiscal perseguida, esto implica que quedaría excluida la posibilidad de eliminar el diferimiento que, al ser ínsito o connatural al propio régimen FEAC, no puede considerarse como una ventaja fiscal pretendida.

Por ello, no compartimos que la interpretación dada por la DGT en su contestación vinculante nº V2214-23 sea contra legem, más al contrario, entendemos la postura del citado centro directivo más acorde con una interpretación teleológica y literal del art. 89.2 de la LIS, que la mantenida por el TEAC, que parece más propia de la anterior redacción de la cláusula antiabuso contenida en el art. 96.2 del TRLIS.

(ii) La segunda de las cuestiones que comenta el TEAC en su resolución es correlativa a la anterior, el citado tribunal manifiesta que la interpretación maximalista¹⁷ de la contestación de la DGT es contraria a la Directiva FEAC, pues la misma recoge que *«Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas»* cuando no exista una motivación económica y sí un ánimo defraudatorio.

El TEAC admite que no debe eliminarse, de forma generalizada, el efecto del diferimiento de la tributación de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de una operación para la que se determina la improcedencia de acogerse al Régimen FEAC, esto es, que no se eliminará dicho diferimiento si ello no es preciso para corregir el abuso buscado, pero, el TEAC considera que, tampoco, puede afirmarse que tal efecto goce de inmunidad siempre y en todo caso.

En nuestra opinión, retirar el beneficio de las operaciones acogidas al Régimen FEAC, no habilitaría a gravar el diferimiento, sino que puede, tal y como ha recogido el legislador español, circunscribirse a la eliminación de la ventaja fiscal pretendida. De hecho, el diferimiento siempre será una ventaja para las partes intervinientes, pero, una ventaja inherente al propio régimen, por lo que siempre estará presente en la comparativa: motivación económica versus ahorro fiscal, inclinando la balanza hacia un ahorro fiscal, que no tiene por qué suponer un ánimo fraudulento o de evasión fiscal.

A mayor abundamiento, se recuerda que el diferimiento no supone una exención fiscal, sino que la tributación se difiere en el tiempo, sin que ello suponga un fraude fiscal, como así se recoge en otras operaciones (donación de negocios o participaciones en empresas familiares exentas en el Impuesto sobre Patrimonio, quedando diferida la tributación en el IRPF por la plusvalía generada y pasando a ser el nuevo sujeto pasivo de la misma el donatario, LIRPF art. 33.3.c).

¹⁷ Este TEAC no comparte esta interpretación maximalista del artículo 89.2 LIS, puesto que supondría que la cláusula antiabuso específica para el Régimen FEAC no podría nunca, en ningún caso, eliminar todos los efectos fiscales derivados de la aplicación de dicho Régimen, aunque se haya podido concluir que la operación buscaba únicamente un fraude fiscal. Es claro que la nueva versión de la cláusula antiabuso, recogida en el artículo 89.2 LIS, introdujo, como novedad con respecto a la anteriormente vigente (la del artículo 96.2 TRLIS), la posibilidad de determinar una inaplicación parcial del Régimen FEAC, pero, en modo alguno cabe concluir que no permita una eliminación total de los efectos vinculados a su aplicación si las circunstancias del caso así lo ameritan, llegando, también al referido diferimiento de la tributación de las rentas producido al realizarse la operación, siempre que ello sea necesario para eliminar las consecuencias del abuso que se haya acreditado.

Por último, nótese que la Directiva FEAC habla de negarse a aplicar total o parcialmente el régimen o a retirar total o parcialmente «el beneficio»¹⁸ que parece ser la opción adoptada por parte del legislador español¹⁹. Por lo tanto, tampoco, observamos que el posicionamiento de la DGT suponga un incumplimiento de la Directiva.

En efecto, la actual Directiva FEAC no ha configurado el artículo 15 (ni tampoco la anterior Directiva en su artículo 11) como un artículo con vocación armonizadora, es decir, un artículo que deba ser traspuesto al derecho nacional de los estados de forma homogénea, sino que, al contrario, deja libertad a cada Estado para que establezcan los mecanismos de control de las posibles situaciones de abuso, fraude o evasión fiscal.

La naturaleza de la Directiva FEAC en este punto no impone una obligación concreta de trasposición a los Estados de la Unión Europea, sino que deja a su criterio el establecimiento de los mecanismos que consideren adecuados para salvaguardar sus intereses financieros, siempre claro está atendiendo a los principios aplicables, proporcionalidad, libertad de establecimiento y libre circulación de personas y capitales...

El planteamiento de la Directiva FEAC tiene pleno sentido, pues la cláusula antiabuso tiene por finalidad proteger la soberanía fiscal de los distintos estados y, por ello, deben ser estos los que determinen los mecanismos que consideren adecuados para la consecución de tal fin.

Esta cuestión fue abordada en la sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2017 asunto Europark (asunto C-14/16), donde en sus apartados 20 y ss. dice que:

«19 Según reiterada jurisprudencia, toda medida nacional adoptada en un ámbito que haya sido armonizado con carácter exhaustivo en el Derecho de la Unión debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización y no de las del Derecho primario (sentencia de 12 de noviembre de 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, apartado 40 y jurisprudencia citada).

20 Por consiguiente, es preciso determinar si el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 lleva a cabo tal armonización.

18 Directiva FEAC art. 15 «Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los arts. 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el art. 1:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal...»

19 LIS art. 89.2 «2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.»

21 En el presente asunto, basta con hacer constar que del tenor de dicha disposición se desprende claramente que no es así.

(...)

25 En estas circunstancias, procede señalar que la referida disposición no tiene por objeto, por lo que respecta a las medidas relativas a la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, llevar a cabo una armonización exhaustiva en Derecho de la Unión.

26 Por consiguiente, debe responderse a la primera cuestión prejudicial planteada que, en la medida en que el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 no lleva a cabo una armonización exhaustiva, el Derecho de la Unión permite examinar la compatibilidad de una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal a la luz del Derecho primario, cuando dicha normativa ha sido adoptada para transponer en Derecho interno la facultad que brinda la referida disposición.»

Esta doctrina tampoco ha pasado desapercibida para el Tribunal Supremo que, en su sentencia 1503/2022 de 26 de noviembre, también reconoce que la naturaleza del precepto de la Directiva FEAC que estamos comentado no es armonizadora:

«La sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2017, Asunto C-14/16, Caso Euro Park Service contra Ministre des Finances et des Comptes publics, señaló que el artº 11.1 no establece una norma antiabuso armonizada, sino que habilita a los Estados miembros, respetando el principio de proporcionalidad, a establecer las normas precisas para evitar el fraude o la evasión fiscal en relación con las operaciones cubiertas por la Directiva 90/434. Interesa detenernos a la referencia contenida respecto de la prueba y su carga, al considerar que corresponde a la Administración tributaria aportar la prueba, cuando menos indiciaria, de fraude o evasión fiscal, para lo cual puede apoyarse en la inexistencia de motivos económicos válidos, que también deberá probar, sin que, por lo tanto, corresponda al contribuyente probar la existencia de dichos motivos económicos válidos, a los efectos de disfrutar del régimen de diferimiento.»

En definitiva, consideramos que si el art. 15 de la Directiva FEAC, no tiene una vocación armonizadora, la apreciación manifestada por el TEAC en relación a que la interpretación efectuada por la DGT del art. 89.2 de la LIS es contraria a la mencionada directiva no se sostiene, pues, ello solo tendría sentido si el precepto fuese contrario al Derecho primario de la Unión es decir, si el criterio utilizado por el legislador patrio no respetase las exigencias de proporcionalidad y demás principios de derecho comunitario.

Con la reforma del régimen FEAC operada por la Ley 27/2014, se recoge un mecanismo antiabuso que únicamente permite a la Administración tributaria eliminar la ventaja fiscal pretendida, nada más, y ello, en principio, es plenamente compatible con las posibilidades que abre el art. 15 de la Directiva FEAC a los Estados de la Unión Europea.

En consecuencia, si como hemos visto, la interpretación que hizo la DGT en su contestación de 27 de julio de 2023 está sustentada en criterios teleológicos

y de literalidad, resulta difícilmente admisible admitir que la misma es contraria a la mencionada Directiva.

(iii) La siguiente argumentación del TEAC se basa en considerar que el posicionamiento de la DGT supone una interpretación asistemática, ajena al Derecho común, al establecer una exención sin verificar el cumplimiento de las normas antiabuso.

Para su argumentación, el TEAC trae a colación la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 (ATAD), por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Esta Directiva, como el propio TEAC cita, tiene entre sus objetivos *«luchar contra la planificación fiscal abusiva en el mercado interior»*.

Consideramos que esta apreciación, carece de fundamento, pues ambas directivas persiguen fines distintos y no existe entre las mismas una relación que permita concluir que la interpretación de una Directiva pueda resultar contraria a lo dispuesto en la otra.

En efecto, la Directiva ATAD 1 persigue la implantación de una serie de medidas por parte de los estados miembros para evitar determinadas prácticas abusivas, pero estas prácticas concretas pueden darse en estructuras societarias en las que no se haya aplicado el régimen FEAC, es decir no se trata de dos directivas que persigan el mismo fin y que, por lo tanto, deban interpretarse de forma conjunta o coordinada.

Muy al contrario, ambas Directivas buscan o persiguen fines distintos, por ello, carece de sentido el apunte realizado por el TEAC pues, el régimen FEAC tiene por objeto establecer un marco de seguridad para que las empresas puedan adaptarse a las necesidades de competencia en el mercado y no debe interpretarse bajo la luz de una norma que persigue luchar contra la planificación fiscal abusiva.

En nuestra opinión, la contestación de la DGT es plenamente respetuosa con esta cuestión, precisamente porque, el régimen FEAC cuenta con una cláusula específica para evitar el abuso en su aplicación: el art. 89.2 de la LIS, que ha permitido evidenciar los supuestos en los que se da esta circunstancia, por ejemplo, en los supuestos en los que la razón principal es el aprovechamiento de BIN's, operaciones concatenadas para evitar tributaciones futuras (escisión y venta consecutiva).... y no hay que olvidar que, el régimen FEAC cuenta con unas reglas de información pública y de comunicación a la AEAT (información específica recogida en la memoria de las cuentas anuales, comunicación a la Administración tributaria en los 3 meses siguientes a la operación) y con sus propias reglas de control establecidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Independientemente de lo anterior, es cierto que el sistema tributario cuenta con medidas antiabuso, como las introducidas por la Directiva ATAD, citada por el TEAC, y que ya cuentan con su transposición en el Derecho español, a través de la inclusión de diversas reglas como la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, la tributación por el «exit tax», la regulación de la transparencia

fiscal internacional y de los instrumentos híbridos, las cuales son aplicables independientemente de lo previsto en la cláusula anti abuso recogida en el art. 89.2 de la LIS.

(iv) El TEAC, continuando con su argumentación contra la interpretación asistemática, manifiesta que las normas antiabuso de carácter general recogidas en la Ley General Tributaria (LGT) en particular con el artículo 15 (conflicto en la aplicación de la norma) deben ser respetadas y, por ello, es posible su aplicación por la Administración.

Desde nuestro punto de vista, esta consideración únicamente sería procedente cuando el fraude o abuso fiscal supere los conceptos impositivos respecto de los que se proyecta el régimen FEAC, pues este régimen contiene su propio sistema de regularización que resulta de aplicación obligatoria a la Administración.

En esta línea, el TS, en su sentencia número 463/2021, del 31 de marzo de 2021, rec. 5886/2019 declara doctrina, por la cual *«La apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones, escisiones, etc., regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Texto refundido, –aplicable por razones temporales al caso–, debidamente motivada y sometida al control judicial, hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como lex specialis, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea.»* (F.D. 3º y 5º).

(v) Precisamente, frente a lo que entendemos que indica el TEAC, el régimen FEAC trata de crear un marco de seguridad para que los empresarios puedan organizarse y reestructurarse sin que la fiscalidad suponga un impedimento y, todo ello, sin que los Estados miembros pierdan su capacidad recaudatoria en el caso de que haya una finalidad fraudulenta. Para ello, se establece este Régimen de carácter general y, a su vez, los mecanismos específicos de regularización del mismo. En esta línea, observamos que los requisitos que exige la aplicación del régimen FEAC (encaje, instrumentación con intervención notarial y acceso al Registro Mercantil, comunicación específica a la AEAT, mención en las memorias de todos los ejercicios, declaración específica en el modelo 200, modelo 100...) lo configuran como un régimen aplicable a determinadas operaciones sujetas a unos estrictos sistemas de control y transparencia.

A mayor abundamiento, el TS, en la referida sentencia del 31 de marzo de 2021, declara que *«No cabe olvidar que la finalidad del régimen especial de la Directiva es la de no castigar, esto es, la de ser neutral, a fin de facilitar las operaciones de reestructuración empresarial, en tanto generadoras de plusvalías o ganancias que serían susceptibles de ser gravadas, que quedan así no gravadas en virtud del diferimiento. Pero, se exige, para ello, que tales actos no se busquen para obtener ventajas fiscales, única o preponderantemente, sino que tengan una finalidad y una sustancia económica.»*

(vi) El TEAC añade que *«ninguna sentencia del TJUE recoge una interpretación de la cláusula antiabuso, a la que nos estamos refiriendo, amparando la*

creación de ámbitos de impunidad para las reestructuraciones que puedan calificarse de artificiosas». Por lo que considera que, si la Administración prueba y considera que el diferimiento de la operación de reestructuración objeto de comprobación forma parte de la finalidad fraudulenta, no puede negarse su eliminación por la regularización de la operación.

Consideramos que si, como hemos visto, la Directiva FEAC, al regular la cláusula antiabuso no exige una trasposición homogénea ni armonizada a los estados miembros, la aplicación de la cláusula antiabuso es una cuestión interna de los propios estados salvo que en la implantación de la mencionada cláusula no se hayan respetado los principios comunitarios de proporcionalidad, libertad de establecimiento... En efecto, esta forma de entender la normativa que comentamos es precisamente la que da cumplimiento a la finalidad del régimen FEAC, pues permite, facilita y promueve la adaptación de las estructuras empresariales europeas a mejores condiciones de mercado para intervenir y competir en el mismo, con el menor impacto fiscal posible o dejando la fiscalidad en «stand by». Dado que, liquidar ganancias patrimoniales, ante manifestaciones de capacidad económica tan indirectas, no parece ser consecuente con el marco de seguridad y promoción del crecimiento económico que persigue la Directiva FEAC.

Por tanto, al hilo argumental del TEAC sobre la ausencia de sentencias del TJUE sobre la interpretación de la cláusula antiabuso del régimen FEAC, consideramos procedente recordar la jurisprudencia comunitaria comentada sobre el «abuso de derecho», STJUE asunto C-115/16, N Luxembourg, por la que, para la determinación de una práctica abusiva²⁰, se requiere un elemento objetivo y un elemento subjetivo, así como, recordar que el propio TEAC, en su resolución, reconoce que la operación de aportación de participaciones efectuada fue una operación lícita.

(vii) Por último, el TEAC critica la interpretación de la DGT sobre la sentencia STS número 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022 (recurso n.º: 89/2018), relativa a la no regularización del propio diferimiento de la operación de reestructuración. En razón de que el TEAC considera que, de la mencionada sentencia, no puede extraerse la conclusión de la DGT, por la cual, el diferimiento no puede ser objeto de regularización, pues es inherente al propio régimen, quedando limitada la regularización, por aplicación de la cláusula LIS art. 89.2, a las ventajas fiscales derivadas de la estructura generada por la operación, no, a las derivadas de la propia operación.

No compartimos el criterio del TEAC, debido a que el Tribunal Supremo resuelve un recurso de casación sobre una sentencia de la Audiencia Nacional, en la que sí se reconoce el diferimiento como ventaja fiscal a eliminar, resul-

20 STJUE, asunto C-115/16, «124 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para probar la existencia de una práctica abusiva es necesario que concurren, por un lado, una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, pese a haberse respetado formalmente las condiciones establecidas en la normativa de la Unión, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa y, por otro lado, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa de la Unión mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención»

tando su posicionamiento justo el contrario al de la Audiencia, como se puede observar en el siguiente párrafo de la sentencia del TS:

«En el presente caso, lo que se viene a reprochar es la simple obtención de la ventaja fiscal, en no haber tributado por las plusvalías, lo propio del régimen de diferimiento, considerando que el mismo fin se hubiera obtenido si, en lugar de las escisiones, se hubiera realizado la enajenación de las acciones, esto es, estamos en presencia de lo que hemos reconocido como economía de opción a la inversa».

Queda claro que, para el TS, el mero diferimiento no es el beneficio que justifique la inaplicación del régimen fiscal, porque si lo fuese, claramente, hubiese resuelto en sentido contrario.

Efectivamente, si se analiza la sentencia con mayor detalle, se puede apreciar como el TS sí aprecia ventajas fiscales en las sociedades matrices no residentes, pero, no en las sociedades españolas, en las que se ha producido el diferimiento propio del régimen FEAC y, aun así, el TS mantiene la aplicación del régimen FEAC a estas últimas:

«Sobre esa base no resulta contradictorio afirmar como hace la Inspección que a través de la operación de escisión el beneficio obtenido por la sociedad española no ha existido, más bien tiene un claro perjuicio al actuar en beneficio de la sociedad matriz, que es la que realmente se ha beneficiado con el ahorro fiscal. La única ventaja fiscal obtenida por el Grupo fiscal español es la elusión de la tributación que la transmisión de las acciones le habría originado si dicha operación como era procedente se hubiera realizado por su valor de mercado...»

En conclusión, se extrae con claridad que, el Tribunal Supremo analiza la cuestión, toma pleno conocimiento y concluye que el diferimiento ínsito en el régimen FEAC no es un beneficio fiscal que justifique la inaplicación del régimen FEAC.

En consecuencia, como ha podido verificarse, la crítica que ha hace el TEAC en sus resoluciones al criterio interpretativo manifestado por la DGT en su contestación de 27 de julio de 2023, en nuestra opinión no goza de la solvencia que resultaría exigible para dar por zanjada esta cuestión, en efecto, la mayoría de los fundamentos esgrimidos por el TEAC en su análisis crítico, admiten una clara discusión en contra, lo cual nos lleva a considerar más adecuada, al tenor literal y la finalidad de la norma, la interpretación dada en su día por el citado centro directivo, ello sin perjuicio de los efectos vinculantes para la Administración recogidos en el art. 239.8 de la Ley 58/2003, General Tributaria de las resoluciones que venimos comentando.

6. Regularización de la operación propuesta por el TEAC

No podemos cerrar el análisis detallado de las resoluciones del TEAC sin entrar de lleno en la regularización planteada por el TEAC, no coincidente con la regularización de la Inspección. El TEAC matiza la regularización propuesta

en sus resoluciones del 12 de diciembre de 2024 que versan sobre la ejecución de las resoluciones del 22 de abril y del 27 de mayo de 2024, RG 6452/2022. Debe recordarse además que, el criterio manifestado por el TEAC en dichas resoluciones resulta vinculante a toda la Administración tributaria por mor de la aplicación de lo dispuesto en el art. 239.8 de la LGT.²¹

Debemos comenzar recordando la situación de hecho para poder entrar de lleno en el análisis de la regularización del TEAC: una persona física aportó, a una sociedad holding de nueva creación, las acciones de las sociedades filiales en las que participaba, sociedades operativas con importantes beneficios no distribuidos aplicados a reservas voluntarias en los ejercicios anteriores al de la operación de reestructuración. Con posterioridad a la aportación, las sociedades operativas reparten dividendos a la sociedad holding, si bien, no se repartieron todos los beneficios acumulados con anterioridad a la aportación, sólo una parte de los mismos. Estos dividendos no fueron, a su vez, distribuidos de la sociedad holding al socio-persona física.

La Inspección y el TEAC consideran que el abuso normativo consiste en el hecho de que el socio-persona física «dispone» indirectamente de unos beneficios fiscales, vía dividendos exentos, recibidos por la sociedad holding de la sociedad filial operativa. Sin embargo, el TEAC matiza que, en el momento de la comprobación y liquidación administrativa, ese efecto abusivo tan sólo se había consumado parcialmente, puesto que, de todos los beneficios susceptibles de ser distribuidos, generados en los ejercicios en los que el aportante-persona física era socio de la filial, solo se habían distribuido parte de los mismos de la sociedad filial a la sociedad holding.

El TEAC, a diferencia de la Inspección, considera que, por los beneficios distribuidos tras la operación de reestructuración, el socio-persona física eludió la tributación por IRPF que hubiera correspondido si hubiese percibido directamente los dividendos sin la sociedad holding interpuesta por la operación de reestructuración.

Así, el TEAC declara *«el fraude o la evasión fiscal, aunque pueda considerarse ya preparado, tan sólo se ha producido o materializado efectivamente de un modo parcial; aunque es cierto que se puede ir completando su consumación a medida que la operativa siga repartiendo esos beneficios, los acumulados antes de la operación y no distribuidos al tiempo de realizarla, a la sociedad holding interpuesta...»*

21 Art. 239.8 de la Ley 58/2003, General Tributaria

«La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente»

...El art. 89.2 LIS nos lleva a modificar el tratamiento de este tipo de operaciones... Se debe modular, desde luego, el importe total de las correcciones a realizar, de manera que los ajustes a realizar no sean ni mayores ni menores que la ventaja abusivamente lograda de modo efectivo que se haya identificado.

Y también, para conseguir ese objetivo cuantitativo, será relevante determinar en qué ejercicio fiscal procede imputar las correcciones o ajustes que se deban realizar»

En consecuencia, el TEAC no comparte la regularización llevada a cabo por la Inspección que consistía en regularizar, como ganancia patrimonial en la base imponible del ahorro, la totalidad de las reservas acumuladas por las sociedades filiales aportadas a la fecha de la operación de reestructuración.

El TEAC discrepa de la regularización de la Inspección con base en dos motivos:

- en el importe del abuso a eliminar: considera que gravar, en el ejercicio en el que se produjo la aportación no dineraria, la totalidad de los beneficios que el socio de la operativa tenía pendientes de recibir de ésta va más allá de lo que pudiera considerarse como la eliminación de la ventaja abusiva lograda. Así, se le estaría gravando por beneficios de la operativa de los que aún no se han dispuesto: *«se estaría gravando un fraude no consumado, solamente preparado o planificado. Esa consumación podría no llegar a producirse si, por ejemplo, la evolución de la actividad de la operativa es negativa, y esos beneficios acumulados susceptibles de ser distribuidos se ven compensados con pérdidas de ejercicios siguientes»*
- en el ejercicio en el que se debe imputar el ajuste por eliminación del abuso de derecho: plantea que, si la regularización se realizara con imputación al ejercicio en el que se realiza la operación de reestructuración por el abuso manifestado y consumido hasta la fecha de la comprobación, podrían quedar sin eliminar todas las «ventajas fiscales abusivas» que consiguiese el socio-persona física en los ejercicios posteriores.

La regularización planteada por el TEAC, por aplicación de la cláusula anti-abuso del art. 89.2 LIS, se basa en la corrección de los efectos abusivos, a medida que estos se van produciendo, lo que, según el TEAC, implica, en el presente caso, la regularización en cada uno de los ejercicios en los que el socio-aportante obtenga o logre, de forma indirecta, a través de la sociedad holding, la disponibilidad de los beneficios acumulados en la sociedad operativa antes de la operación de reestructuración (operación de aportación de sus participaciones a la sociedad holding de nueva creación).

Para la regularización en el socio persona física-aportante, el TEAC se apoya normativamente en el art. 37.1.d de la LIRPF (ganancia patrimonial en caso de aportación y canje de valores) y el art. 14.2.d (imputación temporal –operaciones a plazo), en base a los cuales, la eliminación de las ventajas fiscales vinculadas al abuso se debe practicar a medida que el socio-persona física vaya obteniendo,

a través de la sociedad holding, la disponibilidad de los beneficios de la sociedad operativa, pues éstos representan la parte del valor de transmisión de su aportación que no se tuvo en cuenta en el momento de la operación de reestructuración, al sujetarla al régimen FEAC.

Pasamos a detallar las principales cuestiones en las que se basa el TEAC para fundamentar la regularización que propone:

1. En primer lugar, establece que, si no existen motivos económicos válidos, resulta de aplicación la cláusula antiabuso y con ella la **eliminación de la ventaja fiscal perseguida**, mediante la tributación de la ganancia patrimonial por la parte de los dividendos distribuidos por la sociedad filial a la sociedad holding de los beneficios no distribuidos generados con antelación a la operación de aportación no dineraria.

En la resolución de 12 de diciembre de 2024, el TEAC recuerda y remarca que esta regularización no deriva de una eliminación total del régimen FEAC, sino que éste sigue resultando de aplicación a las acciones / participaciones aportadas, como régimen general, si bien, se requiere la eliminación de la ventaja fiscal abusiva.

2. El TEAC califica la ventaja fiscal como una ganancia, no como una distribución de dividendos, pese a la configuración de la ventaja fiscal abusiva planteada por la AEAT en su liquidación (la aplicación de la exención para evitar la doble imposición prevista en el artículo 21 de la Ley 27/2014, del IS). Sin embargo, reconoce que **la manifestación del fraude se produce cuando la sociedad holding percibe los dividendos de la sociedad operativa y disfruta de la exención para evitar la doble imposición de dividendos, frente a la tributación en IRPF que supondría en el socio persona física si éste hubiese percibido directamente los dividendos.**

3. El TEAC considera el **beneficio a regularizar como una ganancia**, y concretamente con una ganancia de las reguladas en el art. 37.1.d) de la LIRPF²² (regla de cálculo de las ganancias en los supuestos de aportación no dineraria a sociedades), sin embargo, no se guía por las reglas de devengo y liquidación contenidas en dicho precepto, pues no se cuantifica por la diferencia entre el valor de mercado de lo recibido y el valor de adquisición de lo aportado, sino que se cuantifica por los *«beneficios generados hasta la fecha de aportación»* distribuidos de la sociedad filial a la sociedad holding.

22 El art. 37.1.d. de la LIRPF establece que para *«las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:*

Primera.-El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda.-El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera.-El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.»

Para cuantificar el importe a regularizar y determinar la ganancia patrimonial, el TEAC utiliza la siguiente magnitud «*los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación*», es decir, utiliza como magnitud la suma de los saldos de las cuentas de los subgrupos 11 y 12 del cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre).

4. El TEAC en sus resoluciones de 22 de abril y de 27 de mayo de 2024, lo reconoce, si bien, en sus resoluciones de 12 de diciembre de 2024, **matiza la ganancia regularizable**, estableciendo dos casos en los que no se produciría una conducta abusiva:

- Cuando en el ejercicio en el que se repartan reservas, anteriores a la operación FEAC, la sociedad holding realice inversiones «aptas» que impida considerar la existencia de abuso.
- Cuando la sociedad holding perceptora de los dividendos, a su vez, distribuya dividendos al socio persona física.

En estos casos, el TEAC considera que la ganancia a regularizar debe reducirse, manifestando que «*la adecuada interpretación del artículo 89.2 de la LIS debe conducir a que se evite toda desimposición o diferimiento abusivo, pero también debe permitir que no se vaya más allá, de modo que no se genere ningún supuesto de sobreimposición*».

5. Sobre el criterio de imputación temporal de la ganancia, el TEAC no considera procedente la regla general de imputación de las ganancias patrimoniales, imputando ésta al ejercicio en el que se produce la alteración patrimonial, sino que considera que procede aplicar la regla de **imputación de operaciones a plazos o con precio aplazado**, conforme al art. 14.2.d) de la LIRPF, haciendo coincidir los plazos, con los ejercicios en los que se distribuyen, de la sociedad filial a la sociedad holding, los dividendos que provienen de las reservas o beneficios generados hasta la fecha de aportación.

6. El TEAC, en su resolución de 12 de diciembre de 2024, aclara que las distribuciones de dividendos tras la operación de reestructuración, con independencia de la designación que se haga en el acuerdo social de distribución de dividendos, a efectos fiscales, se entenderán realizadas conforme a un **criterio FIFO**, esto es, se entenderá que los dividendos se distribuyen, en todo caso, con cargo a las reservas más antiguas, con independencia de lo que se especifique en los acuerdos de distribución.

Para ello, el TEAC se ha basado en (i) que, la existencia de reservas previas permite la distribución de las generadas en primer lugar, (ii) en el carácter fungible de las reservas de libre disposición y el beneficio del ejercicio (*son intercambiables*), tomando como apoyo normativo el art. 273 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Ley de Sociedades de Capital), (iii) en que existe apoyo interpretativo para justificar este criterio sobre la base de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 y de los art. 37.2 de la LIRPF (el criterio FIFO previsto

para la asignación de los valores homogéneos transmitidos) y el art. 33.3.a también de la LIRPF (sobre reducciones de capital).

7. Por último, resaltar que el TEAC, en base a las dos resoluciones dictadas con respecto a una misma operación, pero, en relación con dos personas físicas, considera que constituyen un criterio reiterado en el sentido del art. 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A continuación, exponemos nuestra valoración sobre la anterior propuesta de regularización del TEAC en sus resoluciones:

1. En primer lugar, y como punto de partida, consideramos que la exención contenida en el art. 21 de la LIS es una exención técnica y la creación de una sociedad holding no supone una ventaja fiscal y, menos, abusiva; puesto que esta estructura no supone ningún cambio en la persona física. Basamos nuestra opinión en que:

- La sociedad holding es una estructura absolutamente común y conveniente en la organización empresarial, no estamos, por tanto, ante un abuso de derecho, de las formas y, por ello, no puede desconocerse su existencia (disregard) o considerarse artificiosa.
- En este sentido, confundir sociedad Holding con persona física nos parece inapropiado, pues son dos personalidades (la persona física y la jurídica) distintas. De hecho, hasta que la sociedad holding no distribuya dividendos, es una estructura inocua para la persona física, en términos de manifestación de capacidad económica.

En efecto, tradicionalmente la AEAT, al analizar las operaciones FEAC, ha considerado como beneficios fiscales abusivos aquellos que generaban un ahorro fiscal en los propios sujetos pasivos intervinientes en las operaciones. Así, en el informe de 23 de junio de 2008, por parte del Departamento de Inspección financiera y tributaria de la AEAT, relativo a la comprobación de operaciones de reestructuración empresarial, se identificaban una serie de riesgos fiscales detectados en el curso de actuaciones inspectoras. El punto 3 (Áreas de riesgo en materia de finalidad de las operaciones) hacía alusión a los riesgos más frecuentes que suelen presentarse dentro del área de aplicación de la cláusula antiabuso del art. 96.2 de la TRLIS (hoy, art. 89.2 LIS), identificándose los tres siguientes:

- Operaciones que tenían por objeto la compensación de bases imponibles negativas.
- Operaciones preparatorias de una venta posterior en condiciones favorables o beneficiosas (eludiendo la tributación de plusvalías tácitas).
- Operaciones que tenían por objeto aflorar un fondo de comercio deducible.

Estos riesgos detectados tienen una base común, todos ellos contemplan una ventaja fiscal más allá del propio diferimiento, del acceso a la aplicación de regímenes fiscales especiales como el de consolidación, la aplicación de

deducciones técnicas (como la deducción por doble imposición aplicable en su día (art. 30 del TRLIS)), se refieren exclusivamente a los impuestos afectados por la Directiva, esto es, el IS y el IRPF y, además, la ventaja fiscal determinante del abuso se ubica en los sujetos intervinientes en la operación. Es decir, el ahorro fiscal se pone de manifiesto en el mismo sujeto pasivo que ejecuta la operación. Esta circunstancia no se da en el supuesto de la exención para evitar la doble imposición, que es una exención técnica que opera en sede de la sociedad holding, no en la persona física que no ha percibido renta alguna ni, por ende, ha disfrutado de beneficio fiscal alguno. Al contrario, cuando ésta perciba dividendos procedentes de la sociedad holding, deberá imputarlos en la base del ahorro sin disfrutar de ningún beneficio fiscal. Por ello, esta operación para el socio persona física aportante es inocua desde un punto de vista fiscal.

- Por el contrario, la estructura creada sí produce una ventaja para la Hacienda Pública, pues se genera una tributación adicional del 1,25% que, antes de la operación, no existía. En efecto, al crear una sociedad holding entre el socio persona física y la sociedad productiva, la carga fiscal se ve incrementada, ya que, para que el socio persona física perciba un dividendo no solo tributa la sociedad productiva, sino también la sociedad holding tomando como base el 5% de los dividendos distribuidos. Lo anterior puede verificarse fácilmente a través de un sencillo ejemplo.
- La sociedad A ha obtenido un beneficio antes de impuestos de 100.000 euros que pretende distribuir íntegramente a los socios personas físicas. En el siguiente cuadro se aprecia claramente que el coste fiscal para la persona física es superior si, entre la sociedad productiva y la persona física, se incorpora una sociedad holding:

	Con Holding	Sin Holding
BAI Sociedad A	100.000,00 €	100.000,00 €
IS (25%)	25.000,00 €	25.000,00 €
BDI	75.000,00 €	75.000,00 €
IS Holding (1,25%)	937,50 €	– €
Dividendo al Socio PF	74.062,50 €	75.000,00 €
IRPF Socio PF (23%)	17.034,38 €	17.250,00 €
Neto	57.028,13 €	57.750,00 €
% Coste fiscal	42,97%	42,25%

Como puede apreciarse, respecto de la manifestación de capacidad económica en la persona física por la percepción del dividendo, el coste fiscal es mayor mediando una sociedad holding

que sin ella. Por ello, no resulta acertado afirmar que la incorporación de una sociedad holding reduzca el coste fiscal.

- Cualquier uso personal o ilícito por parte del socio persona física de los fondos (dividendos) que pueda obtener la sociedad holding tiene normas específicas de regularización, nos referimos a la normativa de precios de transferencia (art. 18 de la LIS), la normativa de valoración de rentas en especie (art. 40 y ss. de la LIRPF), las limitaciones a la deducción del IVA contenidas en el art. 95 y ss. de la LIVA. Por ello, si realizada una operación de canje de valores o aportación no dineraria, el contribuyente persona física factura servicios a través de la sociedad y no se imputa lo que corresponda, o adquiere activos para su uso personal sin satisfacer rentas a valor de mercado o imputarse rentas... la Administración podrá regularizar estas situaciones concretas aplicando los citados preceptos o los que estime conveniente, pero no podrá considerar tales comportamientos como habilitantes para justificar una inaplicación del régimen FEAC, pues como decimos, dicha medida va más allá de lo necesario para salvaguardar los intereses recaudatorios del Estado.

2. Coincidimos con el TEAC en su resolución de 12 de diciembre de 2024, en que, aunque se practique la regularización por considerar que ha existido abuso en la aplicación del régimen FEAC, este sigue siendo aplicable, es decir el régimen FEAC se configura como un régimen general, sin que el art. 37 de la LIRPF pueda considerarse como un régimen alternativo o subsidiario. En este sentido, las participaciones o activos objeto de aportación o canje y las acciones o participaciones recibidas a cambio quedan sujetas al régimen general FEAC en todo caso.

Esta circunstancia implica el reconocimiento por parte del TEAC de que, el régimen FEAC es el régimen general que resulta de aplicación única y directamente a todas las operaciones descritas en el art. 76 y 87 de la LIS, es decir, se abandona el sistema vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, consistente en la existencia de un régimen FEAC especial y opcional, que, en el supuesto de inaplicación, derivaba indefectiblemente en la aplicación del régimen general (art. 37 de la LIRPF o 15 del TRLIS).

Lo anterior, tiene gran relevancia pues el TEAC, sustenta su criterio de regularización en que el resto de los preceptos del régimen FEAC singuen resultando de aplicación, lo cual afecta al régimen fiscal de los activos involucrados, fechas y valores de adquisición²³.

3. Coincidimos con el TEAC en que la Inspección no puede regularizar todo el diferimiento vinculado a las reservas existentes en el momento en el que se

²³ Así el art. 80 de la Ley 27/2014, establece, en sus apartados 2 y 3 que:

2. Los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, según las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniéndose, igualmente, la fecha de adquisición de los socios aportantes.

No obstante, en aquellos casos en que las rentas generadas en los socios no estuviesen sujetas a tributación en territorio español, se tomará el valor de mercado. En este caso, la fecha de adquisición

ejecuta la operación FEAC e imputarlo al ejercicio en el que se realizó la operación; pues, si se liquida, dicha liquidación *«no se ajusta ni al importe de la elusión fiscal efectivamente producida, ni se ha imputado al ejercicio en el que se ha producido»*. Efectivamente el TEAC muestra cierta sensibilidad a la hora de ubicar temporalmente la manifestación (indirecta) de capacidad económica en el momento en el que esta se produce en la sociedad holding, rechazando el criterio maximalista de la Inspección que configuraba una ganancia patrimonial como si a la operación le hubiese aplicado el art. 37.1 d) de la Ley 35/2006 del IRPF.

Sin embargo, no estamos conformes con que la aplicación del art. 89.2 de la LIS, por la falta de motivación económica válida, pueda llevar a la aplicación del art. 37.1.d de la LIRFP, porque este precepto y su regla de cálculo de la ganancia patrimonial, desde la entrada en vigor de la Ley 27/2014 del IS, es un régimen optativo y residual, ya que el régimen FEAC es el régimen general y su inaplicación total o parcial, por aplicación de la cláusula antiabuso, art. 89.2 LIS, conlleva un régimen de regularización específico.

4. En este sentido, y aplicando este último precepto, si como dice la AEAT el beneficio fiscal pretendido es la aplicación de la exención prevista en el art. 21.1 de la LIS a una distribución de dividendos percibida por la sociedad holding que no ha tributado en su socio persona física, si hay algo que, en su caso, se podría regularizar, sería, tal distribución de dividendos, pues, en el caso de inaplicación del régimen general FEAC, se regularizaría, *exclusivamente*, el beneficio fiscal pretendido de forma fraudulenta, sin que pueda suponer la regularización del diferimiento propio del régimen FEAC.

En consecuencia, la consideración de la ventaja fiscal como rendimiento del capital mobiliario en sede del socio persona física aportante encaja mejor que la tesis esgrimida por el TEAC, consistente en aplicar la norma relativa a las ganancias patrimoniales (pero conforme a unas reglas de cuantificación distintas) y el criterio de imputación de los pagos aplazados (art. 14.2.d de la LIRPF).

5. Tampoco, estamos conformes con la justificación de la regularización propuesta por el TEAC sobre la base del criterio de imputación de las operaciones a plazos (art. 14.2.d de la LIRPF). El criterio de operaciones a plazos consiste en que el contribuyente puede optar por imputar proporcionalmente las ganancias o pérdidas patrimoniales a medida que se hagan exigibles los cobros. Es un criterio de aplicación voluntaria cuando el periodo existente entre la entrega o puesta a disposición del bien o derecho y el vencimiento del último plazo sea superior al año (DGT CV 2050-22, STJ Madrid del 18 de septiembre de 2023, rec. 1517/2020).

de las acciones será la correspondiente a la fecha de realización de la operación de canje de valores. 3. Los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

Este criterio de imputación requiere la certeza de los plazos de pago como *conditio sine qua non*, así se recoge, entre otras, en la sentencia de la AN del 23 de mayo de 2012, rec. 324/2010, en la que se concluye que la operación de compraventa no cumple con los requisitos establecidos para la imputación temporal de ganancias patrimoniales, pues la falta de un calendario de pagos y la libertad del comprador para determinar los plazos de pago impiden considerar que los cobros sean exigibles, y con ello marcar un calendario de «exigibilidad de los cobros».

6. No nos parece adecuadamente fundamentado el criterio fiscal FIFO de imputación de los dividendos a distribuir por la sociedad holding tras la operación FEAC con independencia de lo acordado en los correspondientes acuerdos sociales de la junta general de accionistas, utilizado por la AEAT (en el acuerdo de ejecución de las resoluciones) y aceptado por el TEAC (en las resoluciones sobre las reclamaciones contra la ejecución) por las siguientes razones;

- La fundamentación utilizada por el TEAC en su resolución no resulta de aplicación al caso concreto y por ello no permite fundamentar tal posición.
- En efecto, el art. 273.2 de la Ley de Sociedades de Capital establece que «cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta» es decir, aclara que es indistinto si los dividendos se distribuyen con cargo a reservas o a resultado del ejercicio, lo cual significa que son intercambiables, pero no que aplique un criterio FIFO.
- Por su parte la Resolución de 15 de marzo de 2019 del ICAC, tampoco se refiere a esta cuestión concreta, ya que, hace referencia al impacto de la distribución de dividendos y el valor contable en el socio de las sociedades adquiridas que los reparten. En particular el art. 31 de la citada resolución dice:

«Artículo 31. La contabilización de la aplicación del resultado en el socio.

1. Los dividendos discrecionales devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los instrumentos de patrimonio se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos ya acordados previamente por el órgano competente en el momento de la adquisición.

Sin embargo, cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de

adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.»

En este sentido, el criterio del ICAC es el contrario, es decir si los resultados del ejercicio son iguales o mayores al importe de los dividendos distribuidos, el valor de los valores adquiridos no se reducirá, únicamente se producirá tal reducción si los dividendos distribuidos son superiores al beneficio, es decir, lo contrario de lo que implicaría aplicar un criterio FIFO.

- El art. 37.2²⁴ de la Ley 35/2006 del IRPF establece una regla (FIFO) de identificación de los valores transmitidos en las transmisiones de valores homogéneos por compraventa, a cambio de dinero. Esta cuestión no guarda ninguna relación con la imputación de las reservas en la distribución de dividendos por las sociedades, por lo que no sirve para justificar la posición de la AEAT y del TEAC.
- ni el art. 33.3.a)²⁵ de la Ley 35/2006 del IRPF tampoco serviría por la misma razón.
- Por otro lado, no puede obviarse que el propio artículo 21.1 de la LIS, que precisamente sí regula expresamente esta cuestión, dice exactamente lo contrario, esto es, *«para la aplicación de este artículo, en el caso de dis-*

24 Art. 37.2 de la Ley 35/2006 del IRPF: «A efectos de lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado anterior, cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar.

Quando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.»

25 Art. 33.3 a) de la Ley 35/2006, del IRPF: «Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Quando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de esta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

tribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas».

- Además, dicho criterio no tiene en cuenta la situación de liquidez de la sociedad productiva a la fecha de la operación FEAC que es la cuestión determinante a los efectos de valorar si tales reservas eran distribuibles o no, y, por ende, la cuantificación del eventual beneficio fiscal pretendido. Es decir, habría que estar al destino que se dio a las reservas generadas en tales ejercicios, en consonancia con nuestro comentario relativo a la determinación del beneficio fiscal abusivo a la fecha de la aportación o canje de valores.

7. En efecto, tampoco estamos conformes con la cuantificación del beneficio fiscal, «los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación», equivalente a los beneficios generados hasta la fecha de aportación, pues como decimos, dichos beneficios están financiando el activo y financiarían la actividad de la sociedad a futuro y, de admitir dicho criterio, el importe de tales beneficios anteriores debería quedar circunscrito a la liquidez real, es decir, a los excesos de tesorería claros y perfectamente identificables existentes a la fecha de la operación. Piénsese que en muchas ocasiones las sociedades aportadas no tienen prácticamente liquidez y sí reservas, por lo que, lo aportado, para el socio persona física en términos de aprovechamiento de la exención prevista en el art. 21 de la LIS, es prácticamente nulo, en supuestos como estos, resulta evidente que no hay beneficio fiscal aprovechable...

En efecto, creemos que, a la hora de cuantificar el beneficio fiscal abusivo, tanto la AEAT como el TEAC deberían distinguir entre reservas disponibles y

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).»

reservas distribuibles, pues ambas magnitudes no pueden equipararse. Las reservas disponibles son las que ha generado la compañía desde su constitución y que, de existir liquidez suficiente, podrían repartirse conforme a las disposiciones de la Ley de Sociedades de Capital y los estatutos de la sociedad que regulan esta cuestión, mientras que las reservas distribuibles, son aquellas que pueden, efectivamente, ser objeto de distribución o reparto a los socios por contar la compañía con liquidez suficiente para ello.

En este sentido, las reservas distribuibles son un concepto más restringido, se circunscribe a la capacidad efectiva de distribución de dividendos en un momento concreto sin que la situación financiera de la sociedad se vea afectada. Esta magnitud, define con mayor precisión la eventual ventaja fiscal abusiva, pues es la que, a la fecha de aportación o canje de valores, podría efectivamente repartirse y, por ende, es la que efectivamente podría beneficiarse de la exención para evitar la doble imposición prevista en el art. 21 de la Ley 27/2014 del IS.

8. En relación con el efecto en la valoración de los activos/participaciones aportadas en el supuesto de inaplicación del régimen FEAC, el criterio de revalorización «progresiva» que plantea el TEAC, es decir, en función de cómo se imputa la ganancia en la persona física, consideramos que no deja de ser incoherente pues, si aceptamos que se trate la operación como una ganancia patrimonial derivada de una aportación no dineraria (art. 37.1.d) de la Ley 35/2006), incluso admitiendo que a estas operaciones pudiese aplicarse el criterio de imputación de las operaciones a plazos, el activo debería considerarse revalorizado como consecuencia de la regularización, pues esto es, precisamente, lo que habría ocurrido con una operación de aportación no dineraria o una operación acogida al criterio de imputación a plazos recogido en el art. 14.2 d) de la LIRPF. En este sentido, la revalorización sí debería ser instantánea o coincidente con la inaplicación del régimen FEAC por parte de la Administración, pues, como consecuencia de ese acto administrativo, se modifica el régimen de tributación de los socios personas físicas.

9. Consideramos acertado (aunque sería deseable una mayor claridad y contundencia), que la ganancia diferida, pueda evitarse o reducirse si, (i) la sociedad holding destina los dividendos obtenidos de la sociedad productiva a inversiones o destinos que puedan considerarse «aceptables» desde el punto de vista de la motivación económica válida y (ii) en los supuestos en los que la sociedad holding receptora de los dividendos, a su vez, los distribuya a la persona física aportante. En caso contrario, se produciría una sobre imposición que, iría más allá de lo que establece el art. 89.2 de la LIS, pues el contribuyente quedaría sometido a una tributación mayor que la que se derivaría de no haber ejecutado la operación.

10. Decimos que sería deseable mayor claridad, pues entendemos que si se acepta la consideración del criterio FIFO como criterio aplicable a las distribuciones de dividendos desde la sociedad productiva a la sociedad holding adquirente y por esa distribución el socio persona física tributa como ganancia, cuando ésta reparte dividendos a la persona física, tales dividendos no deberían tributar hasta que se rebase el importe de la ganancia patrimonial previa-

mente tributada. Ello parece entenderse de la dicción literal de la resolución de 12 de diciembre de 2024, *«La segunda afirmación, referida a la minoración de esta ganancia o ganancias que, en el futuro, se imputen o se liquiden a esta misma socia / persona física por los dividendos que, en su caso, se le repartan por la entidad holding (de la que aquella es socia única), sí se comparte por este TEAC ya que, como ya hemos dicho, ha de partirse de la premisa esencial de que la adecuada interpretación del artículo 89.2 de la LIS debe conducir a que se evite toda desimposición o diferimiento abusivo, pero también debe permitir que no se vaya más allá, de modo que no se genere ningún supuesto de sobreimposición»*, pero, como decimos, debería quedar más claro habida cuenta del especial sistema de imputación y compensación de las distintas fuentes de renta en el IRPF.

11. Recientemente el TEARCV ha resuelto sobre un acuerdo de ejecución similar al tratado por el TEAC en sus resoluciones, pues, de hecho, se aplica el criterio reiterado adoptado en las mismas, y en el mismo se planteaban dos cuestiones, a nuestro juicio, relevantes:

- (i) no se han tenido en cuenta las inversiones realizadas que deberían reducir la ganancia,
- Y (ii) que no se reconoce al contribuyente *«un crédito fiscal a favor de la persona física aportante»*

Respecto de la primera de las cuestiones el TEARCV desestima la pretensión del recurrente al entender que *«a juicio de este Tribunal las menciones del TEAC, respecto al destino que haya dado la entidad holding a los fondos recibidos por el reparto de dividendos que acuerde la sociedad opertiva, se refieren a los ejercicios posteriores a los no comprobados»*.

Respecto de la segunda cuestión el TEARCV rechaza también la pretensión del recurrente al entender que:

«En este sentido, la resolución 06543-2024 del TEAC señala que ha de partirse de la premisa esencial de que la adecuada interpretación del artículo 89.2 de la LIS debe conducir a que se evite toda desimposición o diferimiento abusivo, pero también debe permitir que no se vaya más allá, de modo que no se genere ningún supuesto de sobreimposición.

Pues bien, en el presente caso no se aprecia ninguna posible sobreimposición en el acuerdo de ejecución, toda vez que el reclamante no ha percibido ningún dividendo en 2017.

Procede, por tanto, desestimar las alegaciones en este punto».

No nos parece que con esta resolución se esté evitando por parte del TEARCV ni de la AEAT evitar que como consecuencia de la regularización se produzcan supuestos de sobreimposición, ni se vaya más allá de lo necesario para eliminar exclusivamente la ventaja fiscal abusiva.

Efectivamente si la regularización a practicar conforme a lo previsto por la novedosa doctrina del TEAC, debe evitar supuestos de sobre imposición, debe-

ría reconocerse a los contribuyentes afectados por estas regularizaciones todos los derechos que como consecuencia de las mismas se les generen, todo ello sobre la base de los principios de regularización íntegra y de buena administración (STS de 15 de octubre de 2020, rec. 1434/2019). En efecto, la Administración no puede exigir a los contribuyentes lo que le conviene y obviar los derechos que, derivados de esa misma regularización, le corresponden. Es decir, la Administración no puede liquidar las ganancias patrimoniales que estime se han generado y no reconocer la no tributación de los dividendos futuros que se repartan a ese mismo socio o por las inversiones en el circuito económico que éste haya realizado en el momento en el que se dicta el acto administrativo, pues en caso contrario no se le garantiza la no sobreimposición que exige el TEAC en la doctrina que analizamos.

12. Por último, que se considere que ambas resoluciones constituyen un criterio reiterado nos parece precipitado por las siguientes razones:

- Porque, hubiese sido aconsejable que se hubiesen analizado distintas operaciones y no emitir un criterio, como reiterado, a la vista de una única operación.
- Tal y como tiene dicho el TS y el TJUE, estas operaciones son tan casuísticas, tan específicas que, en nuestra opinión, resulta imposible generar un criterio general o reiterado aplicable a todas las operaciones en ninguna de las cuestiones tratadas, ni en la calificación de los motivos económicos válidos, ni en la determinación de la ventaja fiscal, ni en el mecanismo de regularización...

Por ello, consideramos que, en un asunto como el tratado, la consideración de estos criterios como criterios reiterados a los efectos del 239.8 de la LGT, no contribuye en absoluto a generar seguridad jurídica, que es la auténtica finalidad del citado precepto.

7. Conclusión

En primer lugar, consideramos que el debate **motivación económica vs. ahorro fiscal**, no es un enfoque adecuado para determinar la aplicación del régimen FEAC, pues este debería situarse más en el abuso de Derecho vs. ahorro fiscal, pues en caso contrario se considera la motivación económica como un requisito para la aplicación del régimen, lo cual no es conforme con la normativa nacional ni europea.

Por otro lado, debe exigirse a las autoridades fiscales un **mayor conocimiento de los principios de organización empresarial** a la hora de verificar y valorar qué motivos económicos deben concurrir en cada una de las operaciones contenidas en el art. 76 y 87 de la LIS. Especialmente deben diferenciarse las reestructuraciones financieras (canjes, aportaciones no dinerarias especiales, escisiones financieras) frente a las reestructuraciones operativas (fusiones, escisiones, segregaciones de rama de actividad...)

Consideramos que la base de la regularización propuesta por la AEAT y amparada por el TEAC, parten de dos errores de concepto iniciales que son (i) la confusión de la persona jurídica (sociedad holding) con la persona física y (ii) la visión de la sociedad holding como una sociedad «interpuesta», como un abuso de Derecho.

En cuanto a la propuesta de regularización que hace el TEAC, nos parece excesivamente forzada, aunque mejora los planteamientos de la Inspección, respecto de los cuales coincidimos con el Tribunal, *«ya que (...) la persona física aportante que no ha dispuesto de los beneficios generados por la sociedad operativa al no haber sido aun repartidos por dicha sociedad»*, sin embargo, no vemos necesario hacer tributar a la persona física cada vez que la sociedad productiva distribuya dividendos a la sociedad holding por esa misma razón, porque ésta aún no ha percibido ninguna renta.

Al final, el TEAC retrasa los efectos de la regularización respecto del planteamiento de la Inspección, pero tampoco los sitúa en el momento correcto, pues la persona física no percibe ninguna renta cuando la sociedad holding recibe el dividendo.

Además, aplicar el 37.1.d de la LIRPF tiene un difícil encaje legal, pues como hemos aclarado con la entrada en vigor de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, dicho régimen deja de ser alternativo.

Consideramos pues, que en el supuesto en el que se aceptase la regularización por inexistencia de motivación económica, esta debería tratarse, en todo caso, como una distribución de dividendos y no como una ganancia, pues sería lo que habría ocurrido realmente si lo que se pretende es considerar a la sociedad holding como instrumento para aplicar la exención para evitar la doble imposición recogida en el art. 21 de la LIS de forma abusiva.

Considerar los dividendos en la holding como ganancia en el socio excede de lo que prevé el art. 89.2 de la LIS, genera distorsiones en el contribuyente persona física que puede no disponer de liquidez para afrontar dicha regularización (recordemos no ha recibido ninguna renta), el propio TEAC reconoce las citadas distorsiones cuando dice que, la regularización *«que exigirá, indudablemente, que se realicen los ajustes pertinentes para que no se generen sobreimposiciones»* pero consideramos que debe exigirse más contundencia y claridad a la hora de erradicar cualquier sobreimposición en la regularización del régimen FEAC, en el sentido de que, toda distribución de dividendos desde la holding al socio debería quedar exonerada de tributación hasta que se rebase el importe total de la ganancia patrimonial liquidada. La resolución de diciembre de 2024 que comentamos parece seguir esa dirección, pero, como apuntamos en el cuerpo de la nota, sería exigible mayor claridad.

En este sentido, y como conclusión, nos parece más ajustada la regularización que propone el TEAC que la inicialmente practicada por la AEAT. No obstante, ello no nos permite aceptarla sin más, pues, si algo demuestran todas estas cuestiones que acabamos de enumerar es que la regularización planteada por la AEAT y modificada por el TEAC resulta tremendamente forzada, pues lleva a unas conclusiones, difíciles de encajar en el sistema tributario español

conforme a los principios de seguridad jurídica y capacidad económica y la propia normativa de los tributos afectados, especialmente la del IRPF.

Si algo prueba esta situación es que la regularización que ha practicado la AEAT y ha sostenido parcialmente el TEAC, nunca debió producirse, porque, como el propio TEAC aclaró en resolución de 8 de octubre de 2019, con ocasión de un canje de valores o una aportación no dineraria especial, nada cambia en el socio persona física como consecuencia de la creación de una sociedad holding, pues considerar la exención por dividendos un beneficio fiscal invalidante del régimen FEAC *«carece de lógica económica, y desde luego, no se puede obligar a los contribuyentes a elegir la opción más gravosa desde el punto de vista impositivo cuando en el fondo nada ha cambiado en su situación patrimonial (tenía los bienes en una sociedad y ahora los tiene en otra).»*

Novedades editoriales



Bonmatí Martínez, Julio. La prueba tributaria. Tirant lo Blanch. 2025

La Prueba Tributaria aborda por un lado los conceptos tributarios y su alcance que todo profesional que trata con la Administración tributaria debe conocer, y también contempla una de las cuestiones más trascendentales en el ámbito de las relaciones entre el obligado tributario y la Administración tributaria como es la prueba, asunto no suficientemente concretado en la propia normativa tributaria, cuando los aspectos probatorios resultan en muchos casos decisivos, sobre todo cuando el obligado tributario debe enfrentar una comprobación o inspección, y no digamos en un procedimiento de revisión a la hora de presentar las oportunas alegaciones en defensa de sus intereses. Este libro tiene como destinatario a todos aquellos que se ocupan del cumplimiento con las no pocas veces complicadas obligaciones tributarias, y en especial a los profesionales del asesoramiento tributario, para que puedan conocer los diversos aspectos de la prueba en la aplicación de los tributos, en los procedimientos sancionadores tributarios y en los diversos procedimientos de revisión.

García-Ovies Sarandeses, Isabel (Dir.). Reflexiones sobre la Ley 58/2003: la posición del contribuyente veinte años después. Aranzadi. 2025

¿Te preguntas cómo ha evolucionado la Ley 58/2003 en veinte años y su impacto sobre los contribuyentes? ¿Quieres conocer las estrategias para combatir el fraude fiscal y su efectividad? ¿Te interesa saber cómo la digitalización ha transformado la normativa tributaria? Este libro, aborda una jornada realizada en Oviedo en colaboración con la AEDAF, en la que se exploran estas cuestiones y muchas más. Incluye análisis detallados sobre la seguridad jurídica, la administración tributaria y las modificaciones legislativas necesarias para adaptarse a la nueva realidad digital. Descubre cómo se han implementado los objetivos iniciales de la Ley 58/2003 y cuál es su perspectiva futura.

García Prats, F.A. Legitimidad de los nuevos paradigmas tributarios internacionales. Instituto de Estudios Fiscales. 2025

El nuevo escenario de la fiscalidad internacional requiere de la formulación de unas reglas claras de gobernanza mundial en

materia tributaria que permita incorporar la participación de los diferentes Estados en atención a su pluralidad de intereses legítimos en juego. A pesar de que los organismos internacionales –en especial la OCDE– han intentado ampliar la base de participación en su proceso de toma de decisiones, mediante la creación del 'Marco Inclusivo', éste adolece de importantes carencias por lo que respecta a la participación de determinados países, y no muestra unas reglas claras y transparentes en lo que se refiere a la iniciativa, desarrollo y aprobación de las propuestas. Por tanto, la investigación sobre la legitimidad de los nuevos paradigmas internacionales en el ámbito del Derecho tributario es esencial para abordar los desafíos y oportunidades que enfrentan los países en el contexto de la globalización, garantizar la equidad y la justicia fiscal, y promover la cooperación y la transparencia en el sistema fiscal global.

VVAA. Casación y fiscalidad: aspectos procesales. Dykinson. 2025

Esta obra recoge los siguientes artículos sobre los aspectos procesales de la casación en el ámbito tributario: La casación en el ámbito tributario de Isaac Merino Jara; Justicia cautelar y recurso de casación en materia tributaria de Sandra González de Lara Mingo; Revisión crítica de la aplicación de la doctrina Saquetti mediante el recurso de casación de Mercedes Ruiz Garijo; Ius constitutionis y ius litigatoris en el recurso de casación contencioso-administrativo de Manuel Lucas Durán; Lo tributario, una especialidad científica, académica, administrativa... ¿y por qué aún no jurisdiccional? de Raúl C. Cancio Fernández; Irrecurribilidad en casación de sentencias de órganos unipersonales. Antecedentes y consecuencias del cambio de regulación del recurso de apelación de Cristina Juana Perez-Piaya Moreno; La revisión casacional de la inactividad de la administración tributaria de José Ramón Aparicio de Lázaro; La ejecución de resoluciones judiciales en materia tributaria y el recurso de casación de Christian Hidalgo Nieto; Las costas procesales en la casación contencioso-administrativa de Francisco José Cañal García.

Asociación Española de Asesores Fiscales. Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.500 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Bernardo Bande García-Romeu

Presidente

Ignacio Arráez Bertolín

Vicepresidente

Orlando Luján Mascareño

Secretario general

Marina García Hidalgo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Noemí Naranjo Murillo

Vocal responsable de Formación

Francisco Urbano Solís

Vocal responsable de Demarcaciones Territoriales

Carmen Cano Castañeda

Vocal responsable de Atención al Asociado



Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Miranda Hita

Teléfono: +34 952 60 17 57
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Daniel Martín Moreno

Teléfono: +34 954 92 18 18
dmartin@mm-asesores.com
Balbino Marrón, 3-Ed.
Viapol-Portal A-4º-Mód.6
04018 Sevilla

Aragón-La Rioja

Francisco Gracia Latorre

Teléfono: +34 976 21 49 19
comunicaciones@graciayburillo.es
Jerónimo Zurita, 7 - Ppal. Izda
50001 Zaragoza

Asturias y León

Fernando Fernández Vallinas

fernando@etmasesores.com
Teléfono: +34 987 41 45 12
Lazúrtegui, 8 - 1º
24400, Ponferrada

Baleares

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ºB
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Julio García-Pérez Fernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

Teléfono: +34 942 03 70 90
chuspereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 2º
39002 Santander

Cataluña

Adrià Redondo Vives

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Diego Víboras Cabañero

Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2º - Of. 202
15702 Santiago de Compostela

Madrid-Zona Centro

Mabel Zapata Cirugeda

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

Francisco Iniesta López-Matencio

Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5ªA
30009 Murcia

Navarra

Beatriz Pérez Pérez

Teléfono: +34 948 15 07 00
beatrizperez@dataasesores.com
Abejeras, 1 - 1º
31007 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 Valencia

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los trabajos recibidos serán destinados a su publicación en la sección "Estudios" o "Práctica profesional". Los destinados a la sección "Estudios" deben ser trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal y los destinados a la sección "Práctica Profesional" versarán sobre cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional y no deben estar siendo evaluados simultáneamente en otra publicación. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor/a las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a rtt@aedaf.es en formato word, letra Times New Roman tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación. Los originales enviados para ser publicados en la sección "Estudios" deberán adecuarse a los siguientes criterios:

Extensión: Los trabajos de investigación destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.

Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 150 palabras, pudiendo la entidad editora adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave (entre 5 y 8 palabras) para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords). Será además necesario la traducción del título al inglés.

Deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar a el/la autor/a.

Los datos de autoría deberán constar en documento independiente con indicación de la filiación profesional, la dirección de contacto, correo electrónico y el identificador ORCID. Debe constar la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación, debiéndose incluir esta información en los agradecimientos del artículo y en el resumen/abstract de forma que pueda figurar entre los metadatos que almacena la revista. En los supuestos de autoría múltiple, se deberán indicar los criterios seguidos para decidir el orden de firma, así como la contribución específica realizada por cada autor/a al trabajo, debiendo aparecer por estricto orden de importancia en función de su contribución específica al trabajo. Esta revista tiene en cuenta el sexo de los autores en los datos de origen de la investigación para la identificación de diferencias en la práctica editorial.

También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábiga y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

Estructura: Los artículos científicos contendrán los apartados de introducción y conclusión, exponiendo en el primero la metodología empleada para extraerla. Podrá incluirse un apartado final de agradecimientos a las entidades que hayan apoyado la investigación.

Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista. Se recomienda consultar la Política de igualdad de sexo de esta revista en el siguiente enlace: <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/igualdad-sexo>.

La estructura de los trabajos destinados a ser publicados en la sección "Practica profesional" se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado y su extensión no debe exceder de 10 páginas en formato Word, tipo de letra Times New Roman 12 e interlineado 1,5.

Consulta la Plantilla para la edición de artículos destinados a su publicación en la sección "Estudios" en revistatecnicatributaria.com.

Archivos complementarios

Los archivos complementarios como dibujos, tablas, gráficos, imágenes, figuras, etc. se introducirán en el texto en el lugar correspondiente y se numerarán correlativamente con numeración arábiga (ej: Figura 1; Tabla 1, etc.), con indicación del pertinente título y leyenda (según normas APA). Se debe hacer constar, expresamente, si es de "elaboración propia" o la fuente de la que ha sido extraída. Asimismo, se recomienda el envío en archivo separado indicando con claridad el lugar en el texto en el que debe insertarse. Esta recomendación adquiere especial importancia cuando resulte necesario remitir los gráficos, tablas, dibujos, etc. en formatos diferentes a Word (imagen jpg, tif, etc.).

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto.

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7º edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del libro (en cursiva), Editorial,.

Ej: Alarcón García, E. (2016), La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, Francis Lefebvre.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre), (Año de publicación), Título del capítulo, en inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), título del libro en cursiva, (páginas), editorial.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009), "Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dossier de precios de transferencia", en N. Carmona Fernández (coord.), Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas, (105-128), Edición Fiscal CISS.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del artículo. Nombre de la revista en cursiva, volumen en cursiva (número), páginas.

Ej: Marín Benítez, G. (2016). "Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica", Revista Técnica Tributaria (114), 29-40.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de última actualización). Título del trabajo en cursiva. Nombre del blog o sitio web. Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (2017, enero) Los aplazamientos y/o fraccionamientos del IVA y otros tributos por la gracia de la AEAT. Fiscaltblog. <http://fiscaltblog.es/?p=3565>

Pueden consultarse más en ejemplos en: <https://normas-apa.org/referencias/ejemplos/> y en el Manual of the American Psychological Association, 7th edition disponible en www.apa.org.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán ser completas y contener todos los datos necesarios para su adecuada identificación. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI. Debe evitarse el uso de referencias a bases de datos de uso restringido.

Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que, mediante el contrato por el que se le remunera, el/la autor/a cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.). Los asociados y los suscriptores podrán acceder directamente a la versión electrónica de los contenidos publicados con su clave de usuario y contraseña, disfrutando de materiales complementarios. Así mismo, con fines educativos, la Revista está disponible para fomentar la investigación en las instituciones de educación superior de nuestro país a través de las Bibliotecas universitarias y en centros internacionales de investigación especializada (como el International Bureau of Fiscal Documentation). Los contenidos de Revista Técnica Tributaria son accesibles, únicamente, para asociados de AEDAF y suscriptores durante el primer año desde su publicación. Transcurrido este periodo, quedarán en abierto accesibles para todo el público bajo licencia

Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obra derivada 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO, Medra, Crossref y similares.

Prevía petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria permitirá y facilitará el posible autoarchivo del trabajo publicado en el repositorio de la institución a la que pertenece el/la autor/a, especialmente cuando su investigación se haya financiado con fondos públicos. Se respetará la legislación vigente aplicable a las políticas relativas a favorecer que los autores puedan publicar sus investigaciones en acceso abierto, sin que ello interfiera en los procesos editoriales ni en las políticas de suscripción.

Esta publicación no cobra tasas por envío de trabajos ni tampoco cuotas por la publicación de sus artículos. Las colaboraciones se abonarán una vez publicadas.

Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE), y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozcan.

Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

Committee on Publication Ethics (COPE)

Code of conduct and best practice guidelines for journal editors

Asimismo, la Revista cuenta con un código ético que se puede consultar en el siguiente enlace: https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/codigo_etico

Detección de plagio

Una vez recibidos los trabajos y antes de ser aceptados para su publicación, la Revista Técnica Tributaria comprobará los distintos niveles de posibles concurrencias y similitudes que pudieran derivar en un potencial plagio. En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el/la autor/a las responsabilidades derivadas de las mismas.

Se recomienda consultar todas las políticas editoriales de la revista, con especial atención al Proceso de publicación, el Proceso de revisión de pares, el Código Ético y la política de derechos de autor disponibles en revistatecnicatributaria.com.

