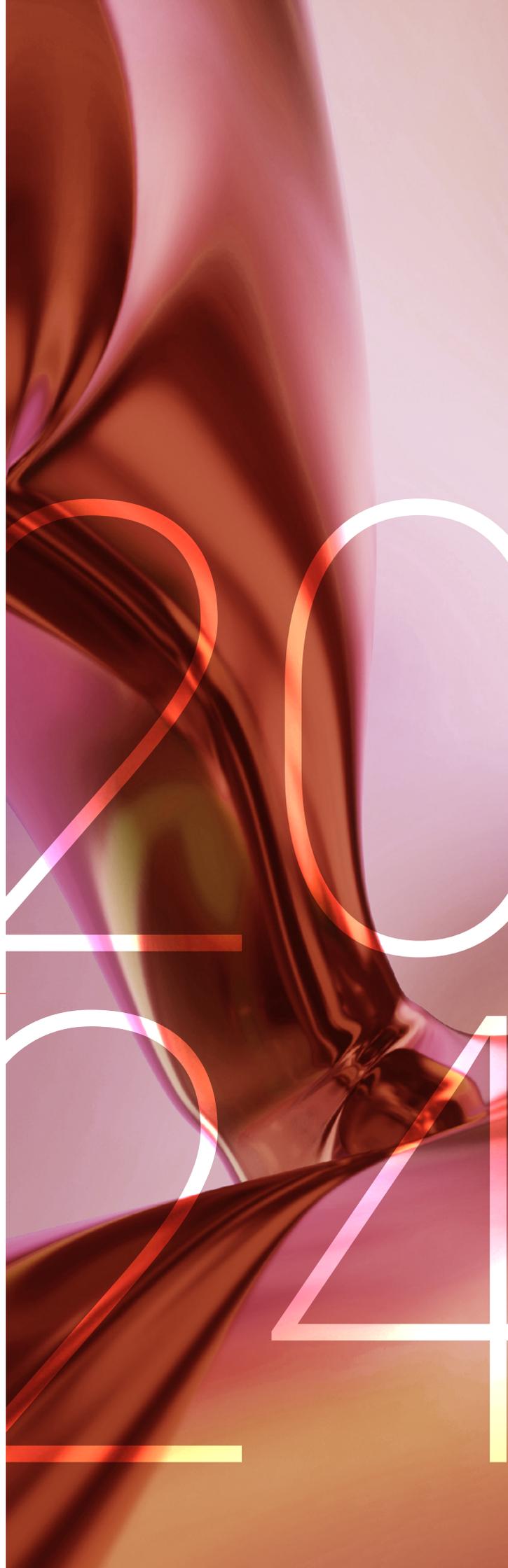


Pérez-Llorca

Newsletter  
**Fiscal**

---

MAYO 2024



# Índice

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La indemnización por cese de un administrador no prevista en los estatutos ni en el contrato de prestación de servicios no es deducible en el IS por no ser un gasto correlacionado con los ingresos /4

La Inspección puede requerir de manera motivada y excepcional la comparecencia del representante legal de la persona jurídica, siendo sancionable su incomparecencia de forma injustificada /4

El TS se vuelve a pronunciar sobre el doble tiro: ante la anulación de un acuerdo de liquidación por motivos sustantivos, la Administración puede iniciar un nuevo procedimiento con el mismo objeto (pero no retrotraer), siempre y cuando su potestad no se encuentre prescrita /5

La doctrina Saquetti obliga al TS a revisar los hechos de la sentencia recurrida, lo que en presente caso obliga a considerar los hechos considerados probados en una sentencia penal, que no vinculan necesariamente al tribunal contencioso administrativo /6

Las pruebas obtenidas en el curso de una actuación de entrada y registro en un domicilio con autorización judicial, que se produjo sin haberse notificado previamente al obligado tributario el inicio del procedimiento de comprobación e investigación, no pueden ser excluidas de valoración por el órgano judicial de instancia /7

El plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se computa de fecha a fecha, aunque el último día de dicho plazo sea inhábil /8

El TS ha establecido que no es posible computar, a efectos del IRPF, las pérdidas patrimoniales originadas en transmisiones lucrativas por actos inter vivos o por liberalidades /9

Un gasto generado en un ejercicio prescrito puede ser objeto de deducción en uno posterior siempre que no suponga una menor tributación, sin que la prescripción sea óbice para la misma /10

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

La protocolización y adveración de un testamento ológrafo no modifica el momento del devengo del ISD /12

# Índice

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### TEAC

Revisión de criterios administrativos en materia del Régimen FEAC. Inaplicación de la doctrina reciente de la DGT /13

La aplicación de deducciones que, procediendo de ejercicios prescritos o comprobados pretenden hacerse valer en ejercicios posteriores: Fijación de criterio definitivo sobre una cuestión cambiante /17

El principio *non bis in idem* impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador cuando se anula un acuerdo de liquidación y se obliga a la AEAT a retrotraer las actuaciones. No obstante, se puede dictar un nuevo acuerdo sancionador (vía retroacción de actuaciones) siempre que no se inicie un nuevo procedimiento de imposición de sanción /18

Los rendimientos obtenidos por un no residente no comunitario (ni del EEE) derivados del arrendamiento de un bien inmueble en España deben tributar en España al 24% por su importe íntegro, sin ser aplicable la regla especial de deducibilidad de gastos /20

IRNR. Acreditación de la condición de no residente de una persona física. Carga de la prueba /21

El TEAC concluye que el fondo de inversión alemán sin personalidad jurídica es el receptor de los rendimientos de capital inmobiliario, a pesar de que las propiedades sitas en España pertenezcan formalmente a su sociedad gestora /21

### DGT

La DGT vuelve a admitir que el arrendamiento de inmuebles gestionado por un tercero especializado califica como actividad económica a efectos del IS /22

La diferencia negativa resultante de una fusión, en caso de aplicación del régimen de diferimiento del capítulo VII del título VII de la Ley del IS, debe ser eliminada de la base imponible del IS de la absorbente mediante un ajuste extracontable negativo y permanente /23

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

### La indemnización por cese de un administrador no prevista en los estatutos ni en el contrato de prestación de servicios no es deducible en el IS por no ser un gasto correlacionado con los ingresos

Alejandra Flores | Abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2016)

El TS completa su doctrina sobre donativos y liberalidades fijada, entre otras, en la STS de 30 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1233), para establecer que los gastos de indemnización de un administrador, que tienen causa en un acuerdo para la salida negociada con la entidad, que no están previstos en los estatutos, ni en contrato de prestación de servicios del administrador, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos y no son gastos fiscalmente deducibles para determinar la base imponible del IS.

En el caso aquí analizado, el consejo de administración de una entidad financiera aprobó las condiciones económicas de una salida negociada del presidente y consejero de la entidad. No obstante, ni los estatutos ni el contrato de prestación de servicios del consejero preveían el pago de una indemnización por renuncia o cese.

La Administración tributaria consideró el pago de la indemnización como una liberalidad no deducible, criterio que fue confirmado por el TEAC y por la AN.

El TS realiza un análisis sobre la reciente doctrina dictada en materia de deducibilidad de la retribución de administradores en supuestos en los que ha existido un incumplimiento de la legislación mercantil donde se concluye que dicha inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración de un gasto como una liberalidad si se trata de un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados (STSs de 13 de marzo de 2024, de 18 de enero de 2024, de 27 de junio de 2023 y de 2 de noviembre de 2023).

No obstante, entiende el TS que no se entra en contradicción con dicha doctrina porque no estamos ante un supuesto de una mera inobservancia de un requisito mercantil, sino que la falta de base obligacional alguna junto con el elevado importe de la retribución (indemnización de más de 13 millones de euros) no justifica la necesaria correlación con los ingresos, motivo por el cual considera el pago como una liberalidad no deducible en IS.

Por tanto, aunque si bien es cierto que el TS está huyendo de los requisitos formales para considerar un gasto deducible cuando se trata de servicios contabilizados, acreditados y efectivamente prestados, hay que prestar especial atención a cada caso concreto y la razonabilidad del gasto, así como su necesaria correlación con los ingresos para poder determinar su deducibilidad en el IS.

### La Inspección puede requerir de manera motivada y excepcional la comparecencia del representante legal de la persona jurídica, siendo sancionable su incomparecencia de forma injustificada

Pilar Valero y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1887)

En el presente supuesto, el TS analiza la obligación de comparecencia en un procedimiento de comprobación e investigación del representante legal de una persona jurídica cuando la Inspección requiere de la misma, siendo sancionable ex artículo 203.1 de la LGT su incomparecencia injustificada.

En el caso enjuiciado, el recurrente designó a dos representantes voluntarios de la sociedad para comparecer ante la Administración tributaria. En diversas diligencias, la Inspección requirió expresamente la comparecencia del

representante legal de la sociedad para aclarar cuestiones relacionadas con el funcionamiento de la empresa, los procesos administrativos y profesionales, y la gestión de los centros de trabajo, todos ellos ámbitos en los que el representante legal actuaba como administrador. Sin embargo, los representantes voluntarios informaron reiteradamente a la Inspección sobre la imposibilidad de que el administrador compareciera.

Ante estos incumplimientos, la Inspección impuso una sanción a la entidad según el artículo 203.1 de la LGT, argumentando que la incomparecencia injustificada del administrador obstaculizaba el procedimiento de comprobación e investigación.

Tras agotar la vía administrativa, el recurrente presentó recurso contencioso-administrativo, el cual fue desestimado. Posteriormente, interpuso un recurso de casación alegando en síntesis que: (i) el tenor literal del artículo 142.3 de la LGT solo impone el deber de comparecer personalmente al obligado tributario cuando este es una persona física, (ii) no hubo una verdadera incomparecencia ya que la entidad compareció mediante un representante voluntario, y (iii) la incomparecencia del representante legal no está tipificada en el artículo 203.1 de la LGT.

El TS, compartiendo la postura de la Abogacía del Estado, concluyó que el artículo 142.3 de la LGT no distingue entre personas físicas y jurídicas, ya que el artículo 35 del mismo texto legal no hace tal distinción al definir “obligado tributario”. Según la normativa mercantil, el poder de representación de una persona jurídica recae en su administrador, quien tiene las facultades para obligar a la sociedad frente a terceros. Por lo tanto, el Tribunal entiende que cuando el artículo 142.3 de la LGT señala que “*excepcionalmente y de forma motivada*” la Inspección puede requerir la comparecencia personal del obligado tributario –el representante legal en el caso de las personas jurídicas–, esta comparecencia está justificada si se requiere información que el administrador está en mejor disposición de proporcionar.

De este modo, el Alto Tribunal indica que la incomparecencia injustificada del administrador cuando se había exigido su comparecencia personal motivadamente de acuerdo con el artículo 142.3 de la LGT, supone la imposición de un impedimento al desarrollo de las actuaciones de la Administración tributaria, sancionable de acuerdo con el artículo 203.1 de la LGT.

En conclusión, el TS fija criterio, y señala que la Inspección puede requerir la comparecencia personal de quien ostente la representación orgánica de la persona jurídica cuando dicho requerimiento se efectúe de forma motivada, siendo sancionable el incumplimiento del requerimiento de acuerdo con el artículo 203.1 de la LGT.

### **El TS se vuelve a pronunciar sobre el doble tiro: ante la anulación de un acuerdo de liquidación por motivos sustantivos, la Administración puede iniciar un nuevo procedimiento con el mismo objeto (pero no retrotraer), siempre y cuando su potestad no se encuentre prescrita**

**Daniel Olábarri y Samanta Díaz** | Counsel y abogada

› Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1708) y de 5 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1709)

En estas sentencias se examina la potestad de la Administración para reiterar una liquidación con el mismo objeto que otra anteriormente anulada, potestad comúnmente denominada como “doble tiro”.

En esta ocasión, el TS aclara que en los supuestos de anulación total por motivos de fondo la Administración está habilitada para iniciar otro procedimiento de comprobación con el mismo objeto y alcance, y dictar otra liquidación en sustitución de la anulada, rectificando los errores cometidos en la primera liquidación.

Además, se hace hincapié, sin perjuicio de lo anterior, en que la nueva liquidación no se dictaría en ejecución de la resolución anulatoria y de lo en ella resuelto (a diferencia de lo que ocurriría si nos encontrásemos ante una anulación

parcial). Se establece que, encontrándonos ante un vicio sustantivo que produce la anulación total de la liquidación impugnada, la ejecución de la resolución anulatoria que así lo declara se “agota” con el acuerdo de la Administración que confirma la anulación de la liquidación.

El TS también recuerda que, en cualquier caso, la potestad de la Administración de dictar un nuevo acuerdo de liquidación estará limitada porque esta no haya prescrito, por la prohibición de *reformatio in peius*, o por la reincidencia o contumacia en el error de la Administración.

Cabe señalar que la sentencia del 3 de abril incide particularmente en el análisis de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Aun siendo este un caso en el que se llegan a dictar hasta cuatro liquidaciones con el mismo objeto y alcance, el TS considera que la citada prescripción se interrumpe por las reclamaciones interpuestas por el contribuyente frente a las liquidaciones dictadas por la Administración, aun cuando estas fueron anuladas.

Además, en las sentencias se aclara que, en aplicación del principio general de conservación de actos y trámites (art. 66.2 del RRVA), podrán incorporarse en el nuevo procedimiento los actos y trámites del anterior, siempre y cuando estos no estén afectados por la causa de anulación.

### **La doctrina Saquetti obliga al TS a revisar los hechos de la sentencia recurrida, lo que en presente caso obliga a considerar los hechos considerados probados en una sentencia penal, que no vinculan necesariamente al tribunal contencioso administrativo**

**Diego Marín-Barnuevo e Ignacio Echávarri** | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1703)

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente era -junto con su cónyuge- titular de una sociedad a la que le fueron facturados ciertos importes por unos servicios que, a juicio de la Administración (y del Tribunal de instancia) no se prestaron realmente, considerando que las facturas emitidas fueron falsas, tanto en el importe como en el concepto. La regularización tributaria consistió, en síntesis, en considerar que las cantidades correspondientes a tales facturas falsas constituían utilidades procedentes de la condición de socio del contribuyente, debiendo gravarse en IRPF como rendimientos del capital mobiliario, al encontrarnos ante una situación de simulación tributaria del artículo 16 de la LGT.

Con este marco, y en paralelo al procedimiento que nos ocupa, el Juzgado de lo Penal n.º 5 de La Coruña dictó una sentencia en el mes marzo de 2021 (i.e., aproximadamente un año antes de emitirse el pronunciamiento recurrido en casación, si bien su existencia no se trajo a colación en dicho procedimiento) en la que negó tanto la existencia de facturas falsas como la inexistencia de actividad, absolviendo penalmente al contribuyente (pronunciamiento recaído firme).

Elevada la cuestión a sede casacional, el recurrente fundamentó en su escrito de preparación que la sola sentencia penal precitada, en la medida en que confirmaba la existencia real de las operaciones que fueron consideradas simuladas por la Administración y la Sala de instancia, motivaba por sí misma la admisión del recurso “con base en el derecho al reexamen de la culpabilidad, al amparo del artículo 2 del Protocolo nº 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en la interpretación dada por la sentencia del TEDH de 30 de junio de 2020, en el asunto *Saquetti c. España*”. El TS, no obstante, acordó en un primer momento la inadmisión del recurso, alegando que “los motivos de impugnación aducidos se fundan en cuestiones relativas a la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia que quedan excluidas del recurso de casación”. Tras promover el contribuyente un incidente excepcional de nulidad de actuaciones, la Sección Primera admitió finalmente el recurso a trámite.

En su escrito de interposición el recurrente alegó, como primer argumento (y relevante a los efectos que aquí interesan) que no había sido acreditada su culpabilidad, por cuanto las declaraciones contenidas en la sentencia penal anterior evidenciaban “la inexistencia de los hechos sobre los que se construye

*el presupuesto fáctico del que arranca y deriva la declaración de simulación". Por su parte, la Abogacía del Estado sostenía en contrario que "las cuestiones de hecho están excluidas del debate casacional, y la declaración de simulación, y por consiguiente la percepción de haber mediado culpa en la conducta sancionada tiene su fundamento en la valoración probatoria y en los hechos tenidos por probados".*

La Sala enjuiciadora, entrando a resolver el fondo del asunto, señala -en relación con este extremo- que *"el hecho de la absolución del proveedor en una sentencia penal, que niega la existencia de facturas falsas y la falta de actividad del proveedor en su relación con la entidad, resulta determinante en la imputación del recurrente".* Añade asimismo que, si bien es cierto que *"la recurrente nada alegó en la instancia respecto de la sentencia absolutoria",* igualmente cierto es que *"dicha circunstancia, esto es, que se seguía un procedimiento penal contra el proveedor por hechos absolutamente relevantes para el devenir de las liquidaciones y sanciones giradas por la Inspección derivadas de la operativa descrita (...) sí era conocida".*

No obstante lo anterior, considera el Alto Tribunal que, en todo caso, *"la proyección de la doctrina Saquetti y el alcance del reexamen que compete a este Tribunal Supremo en el recurso de casación"* obligan a concluir que, teniendo presente que unos mismos hechos *"no pueden existir y dejar de existir los órganos del Estado",* se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica, repugnando los más elementales criterios de la razón jurídica, en caso de aceptarse *"la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o que una misma persona fue su autor y no lo fue".* En este mismo sentido, agrega el Tribunal que se vería igualmente vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, toda vez que se estaría quebrantando *"la expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia".* Así, concluye la Sala que no se puede mantener, en las mismas circunstancias, *"que para el orden penal ni hubo facturas falsas, ni falta de actividad del proveedor, y para el orden administrativo penal, que las facturas fueron falsas y no había actividad por parte del proveedor, pues de aceptarse resulta evidente que resultan desconocidas las garantías que ofrece el art. 24 de la CE".*

Teniendo presente todo lo anterior, y remitiéndose a pronunciamientos anteriores, resuelve la Sala afirmando que *"nos encontramos ante una realidad que no cabe ignorar, ante una sentencia del Juzgado de lo Penal que realiza una nítida aseveración sobre un elemento fáctico (...) que, al ser esencial dicha circunstancia para resolver el litigio contencioso-administrativo, es evidente que tuvo que ser tenida en consideración".* En el concreto caso enjuiciado, atendiendo al contenido de la sentencia penal referida, se concluye que la prueba indiciaria acogida por la Administración decae por completo, deviniendo su fundamentación en un relato que se muestra insuficiente para considerar acreditado el elemento subjetivo, máxime cuando, con independencia del pronunciamiento del Juzgado de La Coruña, la fundamentación fáctica planteada por la Administración -que es reproducida y confirmada en sus mismos términos por el TSJ de Galicia- es calificada por el TS como *"oscura, confusa y contradictoria",* llegando a definirla más adelante como *"un auténtico galimatías".*

Así, acuerda el TS estimar parcialmente el recurso interpuesto, casando y anulando la sentencia de instancia en lo referente exclusivamente a la sanción impuesta, confirmando el contenido relativo al acuerdo de liquidación impugnado.

### **Las pruebas obtenidas en el curso de una actuación de entrada y registro en un domicilio con autorización judicial, que se produjo sin haberse notificado previamente al obligado tributario el inicio del procedimiento de comprobación e investigación, no pueden ser excluidas de valoración por el órgano judicial de instancia**

**Javier Povo y Ángel Gil | Socio y abogado**

› Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1888)

El TS, en la sentencia objeto del presente análisis, reitera que las pruebas obtenidas en una entrada y registro con autorización judicial, cuando todavía no se han iniciado formalmente las actuaciones de comprobación e investigación cerca del obligado tributario, deben ser valoradas por el órgano encargado de revisar la conformidad o no a Derecho de la liquidación y sanción impugnadas.

A pesar de concurrir infracción del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (por llevarse a cabo una actuación de entrada y registro autorizada judicialmente pero con carácter previo al inicio formal del procedimiento administrativo de regularización de la situación tributaria en cuestión), el Alto Tribunal, en un juicio ponderativo para verificar si existe una conexión entre la actuación que supuso el quebranto del derecho fundamental y la obtención de fuentes de prueba, sienta que las pruebas obtenidas sí deben ser valoradas y no pueden ser automáticamente excluidas por tal circunstancia de valoración.

Se reitera, por tanto, la doctrina jurisprudencial marcada por las STS de 9 de junio de 2023 (rec. cas. 2086/2022 y rec. cas. 2525/2022). Que, en síntesis, es la que sigue:

*“(...) la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. Sobre la relación entre el proceso de autorización judicial de entrada y registro y el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo, las consideraciones del anterior fundamento jurídico sexto exponen los criterios rectores que han de ser aplicados [...] (...)”.*

### **El plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se computa de fecha a fecha, aunque el último día de dicho plazo sea inhábil**

**Pilar Valero** | Abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2017)

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66 a) de la LGT, prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Por otra parte, según lo dispuesto en el artículo 30.5 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común (“LPAC”), cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

En el recurso de casación que trae causa de esta sentencia, la cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si al plazo de cuatro años de prescripción de la Administración para liquidar la deuda tributaria previsto en el artículo 66 de la LGT, le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 30.5 de la LPAC. En definitiva, si el citado plazo de prescripción podría extenderse al primer día hábil siguiente si el último día del plazo resultaba ser inhábil.

En el caso enjuiciado en la sentencia de instancia, la AN, tenido en cuenta el tiempo transcurrido desde el día en que el contribuyente presentó alegaciones ante el TEAC (3 de marzo de 2014) y el día en que le fue notificada la resolución del TEAC por la que se ponía fin a la vía administrativa (5 de marzo de 2028), concluyó que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, al constatar que había transcurrido cuatro años y dos días, más allá, por tanto, del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT.

En el recurso de casación interpuesto contra la misma, el Abogado del Estado mantiene que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria no puede concluir en un día inhábil a tenor de lo dispuesto en el artículo 30.5 LPAC, lo cual entiende aplicable tanto en relación con los plazos expresados en días como respecto a los plazos fijados en meses o años.

El TS desestima el recurso de casación argumentando que la prescripción tiene una dimensión sustantiva que no puede confundirse con la dimensión procedimental de otros plazos procesales, como los de interposición de recursos administrativos.

Entiende también el Alto Tribunal que el Código Civil (“CC”) es de aplicación supletoria al ordenamiento tributario para el cómputo de los plazos de prescripción y, conforme al artículo 5 del CC, un plazo de prescripción de un derecho se computa de fecha a fecha, con independencia de que el último día del plazo sea hábil o inhábil, máxime cuando en el cómputo civil de los plazos no se excluyen los días inhábiles.

En el sentido expuesto, indica el TS que “La LGT reconoce explícitamente una serie de derechos a la Administración, entre otros, el “derecho a liquidar”, el “de exigir” el pago de las deudas tributarias, el “de comprobar e investigar” o, el “derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias”, derechos que somete a prescripción.

*La prescripción -en su modalidad extintiva- de acciones o de derechos presenta una dimensión sustantiva, que no puede confundirse con la dimensión procedimental que el artículo 30 de la LPAC puede proyectar eventualmente sobre otros plazos, como, por ejemplo, los de interposición de recursos administrativos.*

*En el escenario de la prescripción de un derecho, como el que nuestro ordenamiento jurídico tributario reconoce a la Administración para liquidar la deuda tributaria, no resulta posible defender la ampliación o extensión de dicho lapso temporal sobre la base del carácter hábil o inhábil del último día del plazo.*

*En este contexto, un plazo de prescripción de un derecho, fijado por años, se computa de fecha a fecha, conforme al art. 5 del Código Civil, a estos efectos de aplicación supletoria, a tenor de su artículo 4.3 y del art 7.2 de la LGT, con independencia de que el último día del plazo sea hábil o inhábil.”*

Con base en todo lo anterior, el TS fija como doctrina que el plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la LGT, se ha de computar de fecha a fecha con independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.

### **El TS ha establecido que no es posible computar, a efectos del IRPF, las pérdidas patrimoniales originadas en transmisiones lucrativas por actos inter vivos o por liberalidades**

**José Suárez y Maddalen Aguirre | Socio y abogada**

› Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2004)

La Sentencia objeto de análisis aborda el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, frente a la decisión del TSJ de la Comunidad Valenciana argumentando que el artículo 33.5.c) de la Ley del IRPF excluye expresamente del cómputo en el IRPF las pérdidas derivadas de donaciones o liberalidades, mientras que la parte

recurrída defiende que la normativa tributaria no excluye dichas pérdidas del cómputo de la renta gravable.

Atendiendo a lo previamente expuesto, la cuestión que presenta interés casacional es la que sigue: “*determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de esos mismo tipo de transmisiones*”.

En este sentido, el TS, al interpretar el artículo 33.5.c) de la Ley del IRPF, establece que no es procedente computar, a efectos del impuesto, las pérdidas patrimoniales que se declaran y que provienen de transmisiones lucrativas por actos inter vivos o por liberalidades, incluso si en la misma acción se computan las ganancias patrimoniales también declaradas. En conclusión, esta decisión elimina la posibilidad de que los contribuyentes incluyan en sus declaraciones de impuestos pérdidas derivadas de acciones que dependen exclusivamente de su voluntad, con el objetivo de evitar mecanismos de elusión fiscal.

La decisión se fundamenta en una interpretación literal de la norma, asumiendo que el legislador ha excluido expresamente estas pérdidas de la base imponible para evitar la elusión fiscal. Sin embargo, esta interpretación y aplicación de la norma conllevan implicaciones significativas:

- Exceso de tributación en el donante. La imposibilidad de integrar la pérdida involuntaria en la base imponible resulta en una tributación que no se corresponde con la capacidad económica real del transmitente, contraviniendo el principio de equidad y el artículo 31 de la CE.
- Asimetrías en la tributación. La Sentencia genera asimetrías en el tratamiento fiscal de las donaciones frente a otras operaciones, como son, por ejemplo, las ventas con pérdida. Además, se observa una diferencia en el tratamiento de estas operaciones en el IS, donde sí se permite una tributación acorde con la capacidad económica.

Por tanto, se puede concluir que la Sentencia analizada determina que las pérdidas patrimoniales resultantes de transmisiones lucrativas inter vivos no son computables en la base imponible del IRPF, fundamentándose en una interpretación literal de la normativa. No obstante, esta resolución suscita interrogantes sobre la equidad y la capacidad contributiva, además de generar ciertas asimetrías en el tratamiento fiscal.

### **Un gasto generado en un ejercicio prescrito puede ser objeto de deducción en uno posterior siempre que no suponga una menor tributación, sin que la prescripción sea óbice para la misma**

**Viktoriya Petkova y Elena Pastor | Abogadas**

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1625)

El artículo 11 de la Ley del IS, como norma general, prevé que los gastos serán deducibles en el ejercicio en el que se produzca su devengo, con independencia de cuándo tenga lugar su pago o exigencia. Sin embargo, el apartado tercero del citado artículo contempla una excepción: en caso de que un gasto se contabilice en un ejercicio posterior a aquél en el que se haya devengado, el mismo será deducible siempre y cuando no suponga una menor tributación, es decir, siempre que no perjudique los intereses económicos del erario público.

La cuestión controvertida analizada en la Sentencia versa en torno a si la institución de la prescripción debe servir como límite a la excepción anteriormente expuesta, esto es, que en aquellos casos en los que el gasto se haya generado en un período que se encuentre prescrito no pueda deducirse en un ejercicio posterior en tanto que el derecho a instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT y el derecho a comprobar la deuda tributaria de la Administración ex artículo 66 de la LGT han prescrito.

El Abogado del Estado sostiene, apoyándose en la Sentencia del TS de 22 de julio de 2021 (rec. núm. 1118/2020), que una vez transcurrido el período de prescripción que se concede a los obligados tributarios para que, en caso de estimar vulnerados sus intereses, soliciten la rectificación de sus autoliquidaciones, éstos se ven privados de hacer uso de la norma contenida en el artículo 11.3 de la Ley del IS en tanto que la Administración tributaria no podría comprobar los importes de los gastos deducidos.

Sin embargo, la Sala recuerda que, en el supuesto que nos ocupa, el contribuyente no está instando la rectificación de su autoliquidación, sino que está haciendo uso de una facultad que le concede de forma expresa la normativa tributaria, la cual prevé como único límite a dicha facultad que no se consiga una menor tributación permitiendo la deducibilidad de un gasto en un ejercicio posterior. Solamente en esos supuestos se encuentran los obligados tributarios con la prohibición de deducir los gastos que, ya sea de forma deliberada o por error, no dedujeron en el ejercicio de su devengo. En este sentido, recuerda el TS el principio de reserva de ley que rige nuestro sistema tributario, el cual impide adicionar más requisitos que los previstos en la norma reguladora de la deducción.

Así, según el Tribunal, el derecho de la Administración tributaria a comprobar las circunstancias de la deuda tributaria no se vería alterado de acuerdo con el artículo 115.1 de la LGT, el cual afirma que la comprobación podrá tener como objeto períodos prescritos siempre que la misma sea en relación con circunstancias que deban surtir efectos en períodos no prescritos, tal y como ocurre en el presente caso.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, seguida la tesis de la Administración, se estaría produciendo un enriquecimiento injusto por parte de aquélla en tanto que no se les permitiría a los obligados tributarios conseguir la deducción del gasto ni en el año en el que se produjo su devengo, puesto que el mismo se encuentra prescrito, ni en el año en el que se produce su contabilización, ejercicio al que, a pesar de no estar prescrito, de acuerdo con el criterio de Hacienda, no podría imputársele dicho gasto. El TS rechaza dichas consecuencias, las cuales contradicen el mandato constitucional contenido en el artículo 31.1. de la CE.

Por todo lo anterior, la Sala fija el siguiente criterio: *“A los efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito.”*

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

### La protocolización y adveración de un testamento ológrafo no modifica el momento del devengo del ISD

Antonio Ruiz | Counsel

› Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2023 (ECLI:ES:TSBAL:2023:13129)

En el caso objeto de litigio, el TSJ de Madrid delibera sobre si la protocolización y adveración de un testamento ológrafo modifica el devengo del impuesto y, en consecuencia, el inicio del cómputo del plazo de prescripción.

En virtud del artículo 24 de la Ley del ISD, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante y el plazo para cumplir con la obligación tributaria de pago del tributo devengado mediante la presentación de una autoliquidación es de 6 meses; plazo que se cuenta desde el día del fallecimiento del causante, a tenor de lo dispuesto en el artículo 67 del Reglamento del ISD.

Centrando la atención en el supuesto analizado por el Tribunal, de los hechos resulta que el causante falleció en Madrid, en julio de 2010, habiendo otorgado testamento ológrafo en mayo de 2010. Testamento que fue protocolizado en junio de 2011. Sin embargo, no fue hasta junio de 2015 cuando se otorgó escritura de aceptación de herencia y adjudicación de bienes; y el recurrente presentó, en ese mismo mes, la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones. Ahora bien, consideró que, al haber transcurrido un plazo superior a cuatro años desde el fallecimiento del causante (devengo del Impuesto), había decaído la potestad de liquidación de la Administración tributaria a causa de la prescripción. De ahí que así lo hiciera constar en su autoliquidación (sin ingresar cuota alguna).

Con posterioridad (julio de 2018) la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación e investigación cerca del obligado tributario por dicho concepto tributario. La tesis sostenida por el órgano instructor fue que no concurría supuesto de prescripción alguno (del invocado por el sujeto pasivo). De tal modo que giró la correspondiente liquidación que fue impugnada en la vía económico-administrativa ante el TEAC, que desestimó la pretensión del interesado/sujeto pasivo del impuesto.

Sin embargo, el TSJ (con sustento en la jurisprudencia de nuestro TS–rec. 6305/2010- y en otra sentencia dictada a este respecto el 28 de enero de 2019 –rec. 878/2017-) confirma la concurrencia de un supuesto de prescripción. El motivo: porque confirma que el devengo del impuesto tiene lugar con ocasión del fallecimiento del causante y el inicio del cómputo del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante autoliquidación se inicia al finalizar el plazo de los seis meses siguientes al fallecimiento del causante. Por lo tanto, el Tribunal confirma que cuando el recurrente presentó la autoliquidación del impuesto, ya había prescrito el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Todo ello con independencia de la protocolización del testamento en fecha posterior.

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### TEAC

## Revisión de criterios administrativos en materia del Régimen FEAC. Inaplicación de la doctrina reciente de la DGT

Clara Jiménez | Socia

› Resoluciones del TEAC de 22 de abril de 2024 (R.G. 6448/2022 y R.G. 6452/2022)

Estas dos resoluciones (las “**Resoluciones**”) pueden considerarse un punto de inflexión en lo relativo a la aplicación del régimen FEAC. Son idénticas puesto que se refieren a sendas reestructuraciones realizadas por dos contribuyentes que aportaron a sus holdings (de previa creación) las participaciones que ambos tenían en una sociedad operativa. Nos referiremos por ello conjuntamente a las dos.

Estas Resoluciones contradicen rotundamente el criterio de la DGT establecido en una reciente Consulta, la CV 2214/2023 que trataba un caso similar (todo lo similar que pueden ser entre sí dos realidades económicas). A estos efectos no debemos olvidar que, si bien la vía administrativa queda cerrada con el criterio del TEAC, es muy probable que el mismo no sea definitivo y acabe por cerrarse en vía judicial, vía esta en la que será importante el análisis caso por caso de los motivos económicos válidos (“**MEVs**”) (que normalmente no podrá llegar al TS), pero aún más lo será la interpretación de algunas cuestiones fundamentales para la aplicación del FEAC a las que se refieren las siguientes líneas y que sí podrán acceder al TS, sin perjuicio de que alguna de ellas tenga muchas posibilidades de plantearse ante el TJUE por la clara vinculación del régimen FEAC con el ámbito europeo.

En todo caso, con estas Resoluciones queda expedito el camino a la AEAT para que en sus comprobaciones del régimen FEAC aplique la nueva doctrina del TEAC frente a la reciente de la DGT. Dado lo indefinido del camino abierto por el TEAC, la AEAT deberá concretar algunos aspectos sin cerrar.

Hay algunas cuestiones a considerar para el desarrollo de este comentario:

- La persona física había presentado una consulta ante la DGT que había sido contestada (CV0038-17). En dicha contestación se señalaba que los motivos expuestos por el contribuyente constituían MEVs que justificaban la aplicación del régimen FEAC. No obstante, como es habitual también se señalaba que la contestación se realizaba sin tener en cuenta circunstancias distintas de las planteadas por el consultante que pudieran afectar a la operación y por lo tanto “alterar el juicio de la misma”. Es decir que, como siempre en esta materia de la validación de los MEVs, la consideración sobre los mismos es más que nada “conceptual” señalando que los consultados son (o no) válidos desde un estricto punto de vista teórico.
- Las operaciones en las que se aplicó el régimen FEAC eran sendas aportaciones no dinerarias efectuadas por personas físicas a sus respectivas sociedades holdings creadas previamente a la operación. Las sociedades operativas tenían unas reservas importantes por haber acumulado beneficios que no se habían repartido. Estos beneficios se reparten después de la operación, aunque no inmediatamente, a la holding.
- La regularización de la AEAT consistió en la inaplicación del régimen FEAC haciendo tributar la plusvalía puesta de manifiesto en las aportaciones realizadas a las holdings por considerar que no se apreciaba la concurrencia de los MEV consultados, ni de ningún otro y que, en consecuencia, la única conclusión plausible es que la reestructuración llevada a cabo había sido un medio para que, creando una sociedad holding, meramente instrumental, la misma constituya “*un cauce para la retribución de fondos propios en la esfera patrimonial de las personas físicas sin asumir el coste fiscal de la tributación por dividendos*”.

### Cuestiones planteadas

Las Resoluciones tratan de manera amplia una serie de cuestiones que, sin afán de ser exhaustivos, vamos a concretar en las siguientes:

- 1) Los MEVs alegados por la recurrente, que resultan coincidentes en gran medida con MEVs habitualmente empleados en este tipo de reestructuraciones, no son considerados válidos por el TEAC.

El análisis que a este respecto hace el TEAC es doble. Por un lado, comprueba si los mismos se han materializado o no desde el punto de vista fáctico y, por otra parte, reinterpreta algunos de ellos frente a la DGT. Así, por ejemplo, la DGT considera que la reestructuración propuesta con la aportación de una sociedad operativa a una holding preexistente objetivamente simplifica la estructura empresarial, mientras que al TEAC le parece que eso no es así. Es cierto que pudiera parecer que tal consideración se fundamenta en que no hay medios ni toma de decisiones, pero afirma que la interposición de una holding titular de las participaciones de distintas sociedades operativas “per se” no simplifica la estructura empresarial. Pues bien, tal cuestión afecta objetivamente a un gran número de reestructuraciones al respecto. Y es que no olvidemos que hasta ahora sí que tal simplificación se apreciaba en este tipo de reestructuraciones.

Por razones de extensión de un comentario propio de una NL no volveremos después sobre esta cuestión, pero merece la pena dejarla apuntada porque tiene recorrido y seguro que se volverá sobre ella en futuras resoluciones del TEAC y sentencias por llegar.

- 2) Si bien las Resoluciones no llegan a afirmarlo, el TEAC parece considerar que hay dos posibilidades: (i) que una operación FEAC se realice por MEVs y entonces, si estos pesan más que las ventajas fiscales, se aplica el régimen FEAC y (ii) que no haya MEVs, y entonces el TEAC de manera (casi) automática, considera que se hace por ventajas fiscales, y que corresponde la prueba en contra al contribuyente<sup>1</sup>.

La razón del planteamiento en nuestra opinión binario del TEAC acerca de los MEVs, cuya presencia o ausencia determina la aplicación del régimen es, como se detalla más adelante, justamente, que considera que el mero diferimiento puede constituir per se la ventaja fiscal que detona la inaplicación del régimen, y para ello, en primer lugar se apoya en CVs anteriores a la CV 2214/2023 y, en segundo lugar, contradice esta última, señalando, entre otros razonamientos para ello, que la interpretación de la DGT en la misma es “*contra legem*”. Así, según el TEAC podría llegar a concluirse que, si en una operación amparada en el régimen FEAC, no se aprecian MEVs pero se produce el efecto del diferimiento, se podría considerar procedente la regularización.

En nuestra opinión, es necesario añadir a estas dos alternativas una tercera: que los MEV no sean suficientes (no olvidemos que esta suficiencia es algo susceptible de valoración caso por caso), y que aún así no exista finalidad fiscal que haga inaplicable el régimen FEAC. Esto puede pasar cuando el único “efecto fiscal” (que no ventaja) sea el mero diferimiento.

El artículo 89.2 de la LIS señala dos cuestiones que deben interpretarse conjuntamente:

- » Que la inaplicación del régimen solo debe producirse cuando la operación tenga como principal objetivo el fraude.
- » Que el régimen no se aplicara si (i) no concurren MEVs sino que (ii) la única finalidad es la de conseguir una ventaja fiscal.

De la lectura del mencionado artículo se desprende que la aplicación del régimen FEAC es la regla general y que la inexistencia de MEVs por sí misma no

<sup>1</sup> Tal como se indica en las Resoluciones (FJ SEXTO R.G. 6448/2022 y FJ TERCERO R.G. 6452/2022) “en el caso de que se logre concluir que la operación no estaba justificada ni explicada por “motivos económicos válidos” el órgano administrativo podría apoyarse, para sustentar su decisión de inaplicar el régimen FEAC, en la presunción de que, efectivamente, aquella se llevó a cabo con un objeto esencialmente de fraude o evasión, sin perjuicio de que esta es una presunción que admite prueba en contrario”.

es suficiente para su inaplicación, siendo necesario que la única finalidad de la operación sea una ventaja fiscal.

- 3) El mecanismo antiabuso del artículo 89.2 de la LIS constituye base suficiente para una regularización como la enjuiciada.

En esta regularización lo que realmente se corrige no es el resultado de la reestructuración, sino el presunto (y no probado en nuestra opinión) uso abusivo de los dividendos que llegan a la holding desde la sociedad operativa.

### Determinación de la ventaja fiscal y mecanismo de corrección

El TEAC considera que la reestructuración constituye “*un cauce para la retribución de fondos propios en la esfera patrimonial de las personas físicas sin asumir el coste fiscal de la tributación por dividendos*”, y en consecuencia la ventaja fiscal es que los dividendos de la operativa llegan a la holding sin la tributación que hubieran tenido si hubieran llegado a la persona física. El TEAC debería haber tenido en cuenta que es que no llegan a la persona física, sino que se mantienen en una sociedad en las mismas condiciones que antes se mantenían en la operativa.

Este punto que es muy relevante por constituir un punto de inflexión para todas las reestructuraciones similares a la enjuiciada que se han realizado antes de estas resoluciones, contradice la CV 2214/2023 que enjuiciaba un caso similar.

Por lo que al mecanismo de corrección se refiere, el mismo es novedoso y consecuencia de la ventaja fiscal apreciada por el TEAC. Partiendo de que el tenor literal del artículo 89.2 de la LIS exige que se eliminen exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal, dicho tribunal concluye que son esos dividendos que efectivamente se reparten desde la operativa a la holding los que, en la medida en que se corresponden a beneficios generados antes de la operación constituyen una ventaja fiscal. Por ello la corrección procedente es que sean los beneficios repartidos por la sociedad operativa a la holding los que deban tributar en sede de la persona física a la que, siempre según el TEAC, es como si accedieran.

Para la determinación de la ventaja fiscal, se fundamenta el tribunal en una serie de afirmaciones:

- Que el dinero que se recibe de los dividendos se destina a inversiones similares a las que realizaba la persona física.
- Que la socia detrae de la cuenta de la holding algunas cantidades, sin que al parecer el hecho de que las mismas tributen como dividendo tenga “eficacia sanadora” alguna.
- Que no se realizan inversiones adecuadas desde el punto de vista de la Inspección con el dinero que llega a la holding.

El TEAC no toma en consideración dos cuestiones:

- Que el mero remansamiento no es una ventaja fiscal en sí misma. Al margen de que al TEAC le parezca que no es un MEV (no compartimos que no lo sea de manera absoluta sino atendiendo al caso), no es desde luego, en sí mismo, una ventaja para la persona física como pretende la Inspección. Sencillamente porque no lo puede disfrutar, o al menos porque lo disfruta exactamente en la misma medida que antes de la reestructuración, ya que dichos dividendos siguen siendo de una sociedad de la que la persona física es directamente accionista. Exactamente igual que antes de la operación FEAC. Se concluye así en las Resoluciones comentadas que el remansamiento es una ventaja fiscal, pero desde luego no se prueba cómo se llega a esa conclusión.
- Que la única razón para que a la AEAT le parece una ventaja el remansamiento, es quizá (por motivar lo que el TEAC no motiva) que no considere válida la existencia de esa holding, bien porque no considere válidas este tipo de estructuras a través de las que una persona física estructura sus inversiones, o bien porque considere que la persona física hace un uso incorrecto del dividendo que llega a la holding (por utilizarlo esta indebidamente por

ejemplo para destinarlo a bienes de los que disfruta indebidamente, o para hacer retiradas de dinero sin tributar por ellas, o por cualquier otro motivo).

Al margen de que, como decimos, no parece probada circunstancia alguna en esa línea en las Resoluciones comentadas, hay que señalar que en ninguno de esos dos supuestos teóricos la Inspección podría regularizar con base en el artículo 89.2 de la LIS, sino que debería acudir a las figuras ad hoc de la LGT: simulación o abuso en la aplicación de la norma.

Y es que si tenemos claro que la estructura a la que se llega con la operación FEAC es una estructura a la que no podría ponerse objeciones si se hubiera perfeñado así desde el inicio, la reestructuración que da lugar a la misma no puede ser en sí fraudulenta. Si esa misma situación existiera desde el principio nadie afirmararía que el remansamiento de dividendos en una holding fuera fraudulento, salvo que hubiera existido el mencionado uso incorrecto de los beneficios de la holding o que esa se hubiera considerado indebidamente interpuesta. En ambos casos, dependiendo de las circunstancias, los mecanismos de corrección hubieran sido la simulación o el abuso en la aplicación de la norma. y en todo caso hubiera sido necesario construir adecuadamente la fraudulenta utilización de la holding.

Es por ello que no es la reestructuración en sí misma la que puede corregirse en virtud del artículo 89.2 de la LIS, sino que, siendo lícito su uso, será, en su caso, el uso espurio de esa holding el que deba corregirse a través de los mecanismo que el ordenamiento tiene para ello. No existen por otra parte en la literalidad de las resoluciones circunstancias que acrediten tal uso.

El TEAC, que tanta importancia considera que tiene el análisis de la situación antes y después de la operación a efectos de afirmar que no hay diferencia y por lo tanto no hay MEVs, quizá debería haber considerado que tampoco las hay a efectos de ese “acercamiento de fondos propios a la esfera patrimonial de las persona físicas” que según él constituye la ventaja fiscal fraudulenta que motiva la reestructuración, ya que el reparto del dividendo de una filial que antes de la operación era propiedad de una persona física a una holding que tras la operación es su matriz, y que también es propiedad en la misma medida de la persona física, son situaciones idénticas.

El criterio del TEAC abre además importantes ámbitos de incertidumbre, que suponemos se irán cerrando a base de comprobaciones y resoluciones:

- Si el reparto del dividendo de la operativa a la holding solo es una ventaja fiscal que da lugar a la inaplicación del régimen FEAC cuando desde esta no se realiza lo que a la AEAT y al TEAC les pueda parecer un uso adecuado del mismo, ¿cuál es el ejercicio en el que procede la regularización? ¿el ejercicio de reparto como puede pretender la Inspección? ¿otro diferente de manera que se deje transcurrir un plazo lógico (siempre para la Administración) durante el cual pueda pensarse que debería haberse destinado el dividendo percibido por la holding a una finalidad adecuada?
- Si un dividendo se reparte desde la sociedad operativa a la holding transcurridos un número determinado de años ¿puede seguir pensándose que la operación se hizo para efectuar ese posterior reparto? ¿Y si ese número de años supera el plazo de prescripción?
- Si una parte del dividendo recibido por la holding se destina a reinversiones claramente relacionadas con la actividad ¿queda sanado todo el reparto o se puede regularizar parcialmente? ¿cuál debe ser el importe reinvertido?
- Si la sociedad holding que recibe el dividendo lo materializa en el mismo tipo de inversiones que venía realizando la operativa ¿es posible la regularización argumentando por ejemplo que son inversiones en fondos de inversión y eso no parece lo suficientemente empresarial?

Habrà que esperar a las futuras actuaciones administrativas en este ámbito y a los posteriores pronunciamientos judiciales para obtener respuestas a estas y otras preguntas que irán surgiendo.

## La aplicación de deducciones que, procediendo de ejercicios prescritos o comprobados pretenden hacerse valer en ejercicios posteriores: Fijación de criterio definitivo sobre una cuestión cambiante

Clara Jiménez y Josep Farré | Socia y abogado

- › Consulta de la DGT V0012-24, de 13 de febrero de 2024 y Resolución del TEAC de 22 de febrero de 2024 (R.G. 3132/2022)

Han coincidido en el pasado mes de febrero dos pronunciamientos destacables en esta materia.

En primer lugar, el 13 de febrero se dictó la CV 0012-24 que, refiriéndose al momento temporal de aplicación de la deducción medioambiental del artículo 39.1 del TRLIS (deducción derogada que, no obstante, es de aplicación en función del régimen transitorio de la misma por razón de lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima cuarta apartado 3 de la LIS) permite su aplicación en ejercicios posteriores a aquellos en los que se realizó la inversión y que estaban prescritos en el momento de incorporarse la deducción a una declaración del IS, o comprobados por la AEAT.

En segundo lugar, el TEAC ha dictado la resolución de 22 de febrero de 2024 que, refiriéndose también al ejercicio en el que debe consignarse una deducción, en este caso de I+D, y en aplicación del criterio del TS fijado en STS de 24 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4355), considera que también respecto de estas deducciones, su consignación puede producirse en ejercicios siguientes a aquel en el que se incurrió en los gastos que son base de dicha deducción. Y ello al margen de que se trate de ejercicios prescritos. En nuestra opinión, en este tema hay que diferenciar entre las deducciones medioambientales y el resto de deducciones.

### Deducciones medioambientales

La doctrina de la DGT a este respecto no ha cambiado en absoluto. Ya desde la CV 1139-11 y las 2396-12 y 925-15, la DGT ha considerado que, si los gastos que son base de la deducción se produjeron en un ejercicio, pero no se disponía del correspondiente certificado de convalidación, que es requisito sine qua non, el derecho a su aplicación se produce en el ejercicio en el que se obtenga dicho certificado y la deducción corresponde aplicarla en dicho ejercicio. La CV 0012-24 mantiene idéntico criterio. Y ello, como decíamos, aunque se haya incurrido en los gastos en ejercicios prescritos o comprobados por la AEAT (siempre y cuando la Administración tributaria no hubiera puesto de manifiesto ninguna contingencia relacionada con la realidad de las inversiones o cualquier otra cuestión que pudiera afectar a la aplicación de la deducción).

La CV 0012-24 plantea para algunos la duda de si con la misma se estaba cambiando el criterio de la DGT respecto de la aplicación de deducciones generadas en ejercicios previos a aquel en el que se pretenden hacer valer, contenido en las CV 1510-22 relativa a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, y en la CV 1511-22, relativa a la deducción por I+D. En ambas se consideraba que dichas deducciones no podían hacerse valer en un ejercicio posterior al que correspondía por razón de cuando fueron generadas, por lo que habría que presentar una solicitud de rectificación de este último, siempre y cuando no hubiera prescrito. Estas CVs, que expresamente mencionaban que se cambiaba el criterio respecto de CVs anteriores, se apoyaban también en sendas resoluciones del TEAC de 23 de marzo 2022 (RG 514/2020 y 4379/2018).

Pues bien, no consideramos que ello acontezca porque la CV 0012-24 deja claro que es el carácter “constitutivo” del certificado de convalidación el que da lugar al criterio contenido en la misma, apoyando su criterio aún con más vigor en esta circunstancia en la sentencia de la AN nº 3895/2013 de 3 de octubre de 2013 (rec. 390/2010).

### Deducciones por I+D y resto de deducciones a las que se refiere el artículo 39 de la LIS

La polémica expuesta respecto de la CV 0012-24 da paso al análisis de qué ha ocurrido con el resto de las deducciones contenidas en el Capítulo IV del Título VI

de la LIS. Pues bien, respecto de estas deducciones en cambio el criterio ha sido cambiante:

- Hasta 2022 el criterio era que si no se habían consignado en el ejercicio en el que se realizaron los gastos que las originaban, podían hacerse efectivas en ejercicios posteriores, aunque el de origen estuviera prescrito cuando se hicieran efectivas. Tal criterio se recogía en las CVs 0802-11, 0297-12 y 2400-14.
- En 2022 las CVs 1510-22 y 1511-22, así como las resoluciones del TEAC de 23 de marzo de 2022, cambian el criterio de la DGT, como expresamente reconocen, y para hacer efectivas las deducciones correspondientes a gastos efectuados en ejercicios previos, había que presentar una rectificativa al respecto, la cual solo podía tener lugar dentro del plazo de prescripción.
- En 2023 el TS, en su sentencia de 24 de octubre de 2023, considera que no es necesaria presentar una declaración rectificativa a estos efectos. Es curioso que para ello se fundamenta de manera importante en las CVs 0802-11, 0297-12 y 2400-14 respecto de las que aprecia identidad. También se fundamentaba en la circunstancia de que el TEAC, en la resolución que da lugar a la sentencia a la que nos referimos, había aceptado que las deducciones correspondientes a ejercicios no prescritos cuando se intentaron hacer valer no necesitaban una declaración rectificativa, por lo que el TS concluyó que, no siendo imprescindible una declaración rectificativa respecto de ejercicios no prescritos, tampoco lo era respecto de aquellos que sí lo estuvieran.

Hay que señalar que el TEAC lo acepta porque respecto de dichos ejercicios, aunque no hubo una declaración rectificativa, sí que en la comprobación inspectora y por el principio de regularización íntegra, se aplicó la deducción. Esta circunstancia podría cuestionar la conclusión del TS porque la liquidación administrativa podría tener a estos efectos la consideración de declaración rectificativa.

Y decíamos que es curioso que el TS se fundamente de manera tan vigorosa en las CVs en que lo hace, porque -por las circunstancias que fuera- el mismo no llegó a tener conocimiento de que en 2022 la DGT había cambiado radicalmente el criterio contenido en las mismas y en consecuencia no las aplicó.

- En 2024 la resolución del TEAC comentada, de 22 de febrero, incorpora el señalado criterio del TS, y al margen de que se trate de una única resolución y por lo tanto no constituya doctrina reiterada, parece contener un criterio definitivo dada su fundamentación en la sentencia del TS. La peculiaridad de que la misma se fundamente en CVs cuya doctrina a fecha de dictarse la sentencia del TS ya hubiera cambiado, no creemos que pueda tener trascendencia alguna dado que las CVs no afectan a los tribunales, si bien como cuestión peculiar debe señalarse que la mencionada sentencia es fundamentalmente un tratado sobre la vinculación de las CVs, a las que, reproduciendo una STS de 6 de mayo de 2021 (rec. Nº 1208/2020) denomina “actos propios de opinión jurídica administrativa”.

### **El principio *non bis in idem* impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador cuando se anula un acuerdo de liquidación y se obliga a la AEAT a retrotraer las actuaciones. No obstante, se puede dictar un nuevo acuerdo sancionador (vía retroacción de actuaciones) siempre que no se inicie un nuevo procedimiento de imposición de sanción**

**Felipe Alonso y Alejandro Irache** | Of Counsel y abogado

› Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2024 (R.G. 2162/2022)

La reciente Resolución del TEAC analiza la procedencia de los acuerdos (de liquidación y de imposición de sanción) dictados por la Administración tributaria en el marco de un procedimiento inspector por el concepto tributario del IS e IVA.

El citado procedimiento de comprobación e investigación finalizó con la suscripción de un acta de disconformidad, mediante la que se sentó la no deducibilidad

de una serie de deterioros por créditos incobrables contabilizados y declarados por el contribuyente en el año 2016. Lo que supuso una mayor base imponible que la declarada por el contribuyente por el IS.

La Oficina técnica ratificó mediante el correspondiente acuerdo de liquidación la regularización propuesta por el actuario. Y, asimismo, se incoó el correspondiente procedimiento sancionador frente al contribuyente, que finalizó mediante acuerdo sancionador por las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195 de la LGT.

Pues bien, disconforme con la regularización practicada, el contribuyente impugnó los mencionados acuerdos ante el TEAR de Andalucía que, posteriormente, desestimó sus pretensiones. El contribuyente interpuso recurso de alzada ante el TEAC contra la mencionada resolución desestimatoria.

El TEAC entiende que la pretensión del contribuyente es acertada, al haber incurrido la Oficina técnica en un defecto formal, al faltar el preceptivo trámite de audiencia tras el cambio de calificación jurídica de la regularización planteada por la AEAT. Esto es, sienta dicha primera Resolución que el acuerdo de liquidación viene a modificar por completo la motivación que se adujo en el acta de disconformidad, por lo que dicha rectificación debió ir acompañada del correspondiente trámite de audiencia obviado por la Oficina Técnica y, por tanto, el acuerdo de liquidación sería contrario al artículo 188.3 del RGAT y, en consecuencia, inválido jurídicamente.

Consecuentemente, el TEAC ordena la retroacción de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación al momento posterior a la firma del acta en disconformidad.

En consonancia con lo anterior, el TEAC anula también el acuerdo sancionador al entender que, durante el procedimiento sancionador, se habían incorporado datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de comprobación e investigación de conformidad con el artículo 210 de la LGT. Y la anulación del acuerdo de liquidación con retroacción de actuaciones implica, per se, que se vea afectada la instrucción del procedimiento sancionador. Concluyendo que el acuerdo sancionador debe también anularse y retrotraerse al momento formal en que se incorporan estos datos.

Tras esta primera estimación del TEAC, la AEAT inicia *ex novo* un nuevo procedimiento sancionador que culmina con un segundo acuerdo sancionador.

En esta segunda impugnación, entiende el TEAC que la anulación del procedimiento sancionador con retroacción de actuaciones no sería contraria a la dimensión procedimental del principio *non bis in idem*, al no estar iniciándose un nuevo procedimiento sancionador, y, por tanto, entiende que se estaría manteniendo el criterio sentado por el TS en su sentencia de 15 de enero de 2024 (rec. Casación núm. 2847/2022).

Esta sentencia vino a fijar el siguiente criterio:

*“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 ídem 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.”*

En síntesis, el TS sienta -por tanto- que la anulación de una liquidación con retroacción de las actuaciones inspectoras impide el inicio de un nuevo procedimiento sancionador (por ser contrario a la dimensión procedimental del principio *non bis in idem*).

El TEAC, en la Resolución aquí analizada, manifiesta que acoge dicha doctrina jurisprudencial, por lo que modifica su criterio en lo que respecta a la interpretación del principio *non bis in idem*, ya que en sus resoluciones de 5 de noviembre de 2015 (RG 3142/2013) y de 5 de octubre de 2017 (RG 4807/2016), entendía que la anulación de una liquidación con retroacción de las actuaciones inspectoras no impedía el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Sin embargo, añade una cuestión adicional al criterio sentado por el TS, que es la posibilidad de retrotraer actuaciones en el propio procedimiento sancionador, entendiéndose así que no existiría un nuevo procedimiento sancionador y que, consecuentemente, no sería contrario al principio *non bis in idem*.

Queda por despejar la duda -que parece que es probable que vuelva al TS- sobre cómo se ajusta a la doctrina sentada por el TS lo resuelto por el TEAC en la resolución de la que damos noticia.

### **Los rendimientos obtenidos por un no residente no comunitario (ni del EEE) derivados del arrendamiento de un bien inmueble en España deben tributar en España al 24% por su importe íntegro, sin ser aplicable la regla especial de deducibilidad de gastos**

**Ignasi Montesinos y Marc Barroso | Abogados**

› Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2024 (R.G. 800/2021)

En la presente resolución, el reclamante, residente fiscal en Suiza, presentó autoliquidaciones relativas al modelo 210 del IRNR, declarando rendimientos procedentes del arrendamiento de dos bienes inmuebles de su titularidad durante los ejercicios 2015 a 2018, tributando por el importe íntegro de los rendimientos al tipo impositivo general del 24% para contribuyentes no residentes. No obstante, considerándose perjudicado por un trato discriminatorio, solicitó la rectificación de cada una de las autoliquidaciones presentadas, alegando que, pese a no ser residente fiscal en la UE, tenía derecho a la deducción de gastos prevista en el artículo 23.1 de la LIRPF y a la aplicación del tipo impositivo del 19%. Ello, en base a que el reclamante considera que esta diferenciación de trato atendiendo a la residencia fiscal del contribuyente supone una vulneración de la normativa y jurisprudencia de la UE.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó Acuerdo desestimatorio de las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas sobre la base de que no le resultaba aplicable la regla especial sobre la deducibilidad de los gastos que establece el artículo 24.6 del TRLIRNR, ni el tipo impositivo del 19% que, tal y como dispone el artículo 25 de la citada norma, únicamente aplica a contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Con ello, la normativa española en los citados artículos establece un régimen diferente de tributación en atención a la residencia fiscal del no residente, siendo este residente en otro Estado miembro de la UE o del EEE o en otro tercer estado.

No estando conforme con el acuerdo desestimatorio, el reclamante interpuso una reclamación económico-administrativa ante el TEAC. Así, el TEAC recuerda que esta cuestión (la supuesta discriminación a extracomunitarios al no admitirse la deducibilidad de gastos) ya ha sido abordada por el Tribunal en resoluciones de 22 de febrero de 2021 y de 25 de enero de 2022, y la cuestión relativa a la no aplicación del tipo de gravamen reducido en este tipo de rendimientos, en la resolución de 29 de mayo 2023.

En este sentido, el TEAC expone que el artículo 24 de la LIRNR ha sido objeto de diversas modificaciones a instancia de un procedimiento de infracción iniciado contra España por la Comisión Europea por el que se solicitó a España la modificación de sus disposiciones fiscales, según las cuales, a los no residentes de la UE se les gravaba su renta bruta, mientras que a los residentes solo se les gravaba su renta neta. A estos efectos, el legislador español, mediante la Ley 2/2010 y la Ley 26/2014, reformó esta normativa para que los residentes en un país miembro de la UE o del EEE pudieran deducir los gastos relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tributar sobre la renta neta.

Por lo tanto, el TEAC concluye que no existiendo deficiencia alguna derivada de un procedimiento de la Comisión ni sentencia del TJUE o del TS aplicable al caso y, en la medida en que no se procedió a la modificación de la normativa interna para permitir deducir gastos a los residentes no comunitarios, aquellos sujetos pasivos no residentes en la UE ni en un Estado del EEE deben continuar

aplicando el artículo 24 y 25 de la TRLIRNR en su redacción vigente, por lo que la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, sin que sea posible deducir los gastos previstos en la LIRPF, y sobre la misma se aplicará un porcentaje de gravamen del 24%.

## IRNR. Acreditación de la condición de no residente de una persona física. Carga de la prueba

Marta Rodríguez | Abogada

› Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2023 (R.G. 133/2021)

El contribuyente solicitó a la Administración tributaria española, a través del correspondiente modelo 210, la devolución del exceso de retenciones practicadas sobre rendimientos del trabajo en concepto del IRNR. Se le requirió, sin éxito, la aportación del correspondiente certificado de residencia fiscal en el otro país, considerando el órgano gestor que la documentación aportada por el interesado (distinta de dicho certificado) no acreditaba su condición de no residente fiscal en España y que, por tanto, no procedía la devolución.

El reclamante niega que la aportación de un certificado de residencia fiscal sea requisito indispensable para dicha acreditación, pudiendo justificarse su condición de no residente fiscal en España mediante otros medios de prueba. Además, manifiesta que, en el presente caso, no estamos ante la invocación de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición ni de una exención o gasto de la normativa interna, sino ante la acreditación de su condición de no residente español en aras de determinar la procedencia de la devolución del exceso de las retenciones relativas a sus rendimientos del trabajo.

El TEAC, analizando el valor probatorio del certificado de residencia fiscal emitido por un tercer país, comienza considerando que la aportación del mismo no implica que la Administración española deba admitir sin más la condición de no residente en España, es decir, la aportación del certificado no es incompatible con la eventual consideración del contribuyente como residente fiscal español por aplicación de la normativa interna española. Así, dicho certificado prueba únicamente que las leyes de ese determinado país consideran que el contribuyente es residente fiscal allí, pero no necesariamente que no sea residente fiscal en España.

No obstante, cuando el contribuyente aporta a la Administración tributaria española un certificado de residencia fiscal en ese otro país, es la Administración española la que tiene la carga de demostrar que, según su legislación interna, dicho contribuyente es residente fiscal español. En caso contrario (no aportación del certificado), le corresponde al contribuyente la carga de probar su residencia fiscal en el tercer país.

En el caso que nos ocupa, al no haberse aportado por el reclamante el certificado de residencia fiscal en el otro país, recae sobre él la carga de la prueba de acreditar la condición en cuya virtud solicita la devolución por el IRNR, por lo que ha de procederse al análisis del conjunto probatorio aportado. Concluye el TEAC que las pruebas concretas presentadas no eran suficientes para dicha acreditación.

Este criterio es reiterado en resolución del TEAC de 22 de febrero de 2024 (RG: 146/2021).

## El TEAC concluye que el fondo de inversión alemán sin personalidad jurídica es el receptor de los rendimientos de capital inmobiliario, a pesar de que las propiedades sitas en España pertenezcan formalmente a su sociedad gestora

Sergi Aguilar y Javier García | Abogados

› Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2023 (R.G. 3948/2020)

En el presente supuesto, el TEAC evalúa si un fondo de inversión alemán califica a efectos del IRNR como el receptor de los rendimientos de capital inmobiliario obtenidos de propiedades explotadas por el fondo, pero que formalmente pertenecen a su sociedad gestora debido a la falta de personalidad jurídica del fondo.

El TEAC concluye que puesto que la sociedad gestora actúa por cuenta del fondo, en el marco de esta relación fiduciaria regulada expresamente en la normativa alemana (que exige que la titularidad de los inmuebles se atribuya a la sociedad gestora, aunque sea el fondo el que explota en arrendamiento los inmuebles), la titularidad real de las rentas derivadas de los inmuebles adquiridos para el fondo de inversión inmobiliaria corresponde al fondo de inversión, aunque por exigencia de la normativa que los regula sea la gestora quien deba constar como propietaria. Por lo tanto, el contribuyente del IRNR es el fondo de inversión, perceptor de las rentas del inmueble, que contrata a una sociedad gestora que le presta el servicio para su obtención.

DGT

### **La DGT vuelve a admitir que el arrendamiento de inmuebles gestionado por un tercero especializado califica como actividad económica a efectos del IS**

José Azqueta y María Gutiérrez | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo090-24, de 15 de febrero de 2024

El artículo 5 de la Ley del IS definitorio del concepto de actividad económica establece que, para el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Así, de acuerdo con la literalidad de la norma, dichos medios deben analizarse a nivel individual, si bien el precepto también admite que para grupos de entidades la valoración de medios materiales y humanos se realice a nivel grupo.

No obstante lo anterior, es práctica habitual en el sector inmobiliario que no siempre se cuente con medios propios en España, y que se externalice la gestión de los activos contratando un tercer gestor profesional con experiencia, ya que una contratación directa de este personal no sería viable, ya sea por motivos económicos o por falta de estos perfiles especializados.

En la consulta de referencia, el consultante es un grupo internacional inmobiliario con sede en Luxemburgo que no cuenta, en ninguno de los países en los que opera, con empleado alguno dedicado a la gestión arrendaticia, acudiendo siempre al modelo de gestión con entidades profesionales. En España el grupo invierte a través de una sociedad holding que participa en varias sociedades vehículo (una para cada uno de los activos).

En concreto, el consultante plantea si una sociedad que arrienda un activo como oficina/centro audiovisual de 32.000 metros cuadrados, con varios niveles para distintos usos, cuya renta es muy relevante, y para cuya gestión contrata a una entidad especializada, realiza una actividad económica. La gestora prepara las propuestas de comercialización y alquiler de la propiedad, asiste en la gestión de los arrendamientos (informes periódicos, supervisión de cobro de la renta), asesora en la financiación/refinanciación de los inmuebles, selecciona agentes para los servicios de arrendamiento y conserva los contratos y documentación de las propiedades.

Así, se justifica la contratación del gestor profesional atendiendo a (i) la complejidad del activo arrendado, ya que el uso de cada uno de los niveles del activo es distinto y deben individualizarse condiciones particulares para cada nivel, así como la localización del activo que determina un cierto perfil de arrendatario, y (ii) el volumen total de activos arrendados, el elevado número de arrendatarios y el volumen de negocio y de ingresos del grupo en España.

En este contexto, la DGT sostiene que el concepto de actividad económica del IS puede diferir de la interpretación que se haga del mismo a efectos del IRPF, y que la realidad económica plantea situaciones en las que, si bien el patrimonio inmobiliario de una entidad podría requerir una persona contratada, esa labor la realiza una tercera sociedad especializada en la gestión inmobiliaria, sin que ello implique el incumplimiento de los requisitos del artículo 5 de la LIS.

Para la DGT, lo anterior concurre en el supuesto de hecho descrito, en el que la dimensión de la actividad a desarrollar, el volumen e importancia de sus ingresos, la complejidad del activo inmobiliario y su uso diferenciado por distintos arrendatarios justifica la contratación de una entidad especializada, y concluye que la sociedad desarrolla una actividad empresarial a efectos de la LIS aun cuando los medios no son propios, sino subcontratados a una entidad ajena al grupo.

En esta resolución a consulta, la DGT reitera el criterio que sostuvo en varias resoluciones a consulta emitidas al poco tiempo de aprobarse la Ley del IS, siendo del año 2017 las últimas resoluciones publicadas aplicando este criterio. Esto había generado dudas sobre si la posición de la DGT había cambiado o se mantenía, ya que, aun siendo esta una interpretación razonable y acorde con la realidad económica de la gestión de activos inmobiliarios complejos, la misma se separa del literal del artículo 5 de la LIS. Será importante esperar a pronunciamientos al respecto por parte del Tribunal Económico Administrativo Central y de los tribunales de justicia.

### **La diferencia negativa resultante de una fusión, en caso de aplicación del régimen de diferimiento del capítulo VII del título VII de la Ley del IS, debe ser eliminada de la base imponible del IS de la absorbente mediante un ajuste extracontable negativo y permanente**

**Yi Zhou y Pepe Morató | Abogados**

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo481-24, de 2 de abril de 2024

En el presente supuesto, la entidad X y la entidad Y, entidades dominantes de sendos grupos de consolidación fiscal a efectos del IS, planean llevar a cabo una operación de fusión mediante la absorción de la entidad Y por la entidad X. En este contexto, la entidad X plantea a la DGT una serie de cuestiones relacionadas con la operación de fusión.

Una de las principales cuestiones planteadas se refiere a cuál debe ser el tratamiento fiscal otorgado al ingreso reconocido en sede de la adquirente como consecuencia de una diferencia negativa de fusión.

Desde el punto de vista contable, la consultante expone que resulta de aplicación la norma 44 de la Circular 4/2017 y la Norma de Registro y Valoración 19<sup>a</sup> del PGC. Así, de acuerdo con dicha norma y teniendo en cuenta que la operación tiene la naturaleza de “combinación de negocios”, la entidad absorbente X debe registrar los activos y pasivos de la entidad absorbida Y a su valor razonable, importe que resulta superior al coste de la combinación de negocios (valor de cotización de los títulos de la entidad X en la fecha de toma de control, entregados a los accionistas de la entidad Y), lo que aflora un ingreso a registrar en los estados financieros de la entidad absorbente como diferencia negativa de fusión o *badwill*.

Pues bien, la DGT concluye que dicha diferencia de fusión, que debe contabilizarse como un ingreso, no tiene transcendencia fiscal en caso de que la operación se acoja al régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título II de la Ley del IS, ya que por aplicación del artículo 78 de la misma Ley, el valor y la antigüedad de los elementos patrimoniales adquiridos con motivo de dicha fusión deben ser los mismos que tenían en la entidad absorbida.

Por tanto, concluye la DGT que cualquier ingreso registrado por la entidad absorbente deberá ser eliminado de la base imponible del IS mediante un ajuste extracontable negativo y permanente por el mismo importe.

Por este mismo motivo, la DGT concluye que los distintos ingresos o gastos reconocidos por la entidad absorbente como consecuencia de registrar los distintos activos y pasivos por su valor razonable tampoco deben tener efectos fiscales.

Asimismo, en la contestación, la DGT analiza el impacto de la operación en el régimen de consolidación fiscal que venía aplicando tanto la entidad X como la entidad Y. Respecto a este análisis, cabe destacar que la DGT incorpora el criterio expuesto en la nota de la AEAT de 3 de mayo sobre el aprovechamiento de

## Doctrina administrativa

créditos fiscales en el régimen de consolidación fiscal, exigiendo, por lo tanto, una aplicación proporcional de los créditos fiscales del Grupo y de los créditos fiscales preconsolidación (esta consideración tendría los créditos fiscales de la entidad Y transferidos a la entidad absorbente X así como los créditos pendientes de aplicación de las entidades dependientes de grupo cuya entidad dominante era la entidad Y absorbida) atendiendo al periodo impositivo de su generación.

# Coordinadores de la Newsletter

**Clara Jiménez** | Socia de Fiscal

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

T. +34 91 423 20 89

**José Suárez** | Socio de Fiscal

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

T. +34 91 423 67 41

**Alejandra Flores** | Abogada de Fiscal

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

T. +34 91 423 70 32

## YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

Copyright © 2024 Pérez-Llorca.  
Todos los derechos reservados.  
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.



# Pérez-Llorca

---

**Diagonal 640, 8ªA**  
08017 – Barcelona

—

**Rue Belliard 9**  
1040 – Brussels

—

**Rua Barata Salgueiro, 21**  
1250-141 – Lisbon

—

**17 Hill Street**  
W1J 5LJ – London

—

**Castellana 50**  
28006 – Madrid

—

**Castellana 259 A**  
28046 – Madrid

—

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

—

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

