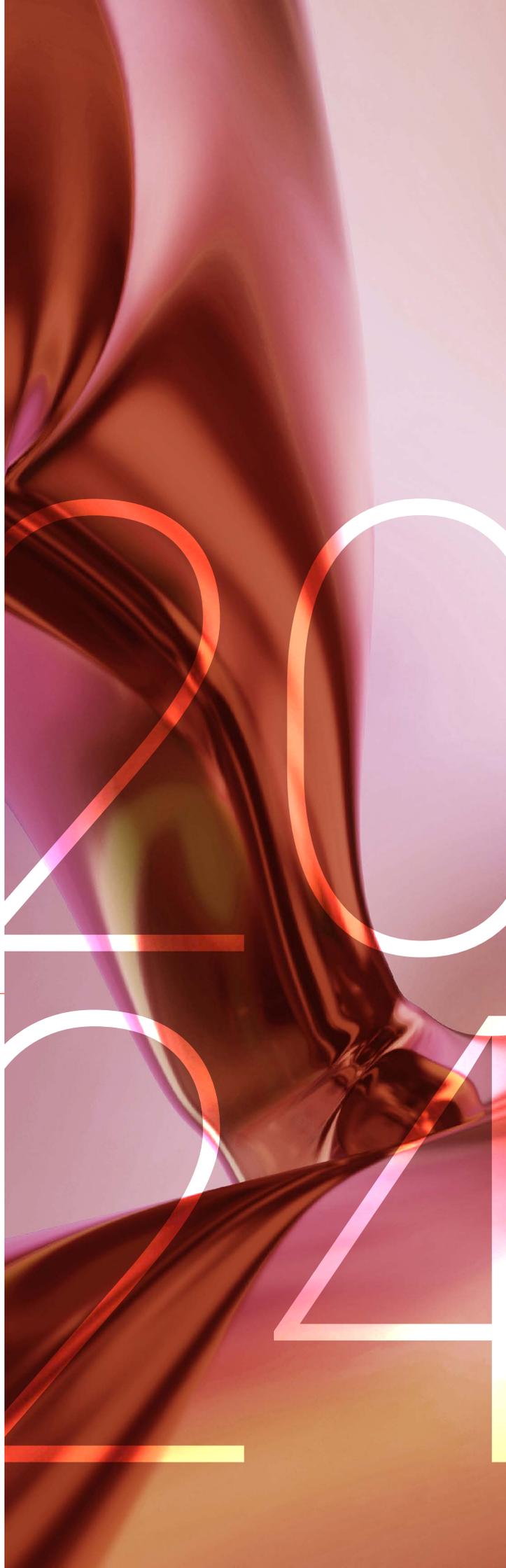


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

OCTUBRE 2024



Índice

FISCALIDAD DIRECTA

IS

Esperados pronunciamientos del TS sobre el carácter vinculante de los informes motivados a efectos de la deducción por innovación tecnológica /4

La reserva de nivelación debe entenderse como un derecho y no como una opción tributaria /7

Ejercer como persona física representante del administrador persona jurídica no entra dentro de las funciones propias de un administrador y, por tanto, constituye una operación vinculada /8

En el cálculo de la limitación de gastos financieros netos del ejercicio, deberá excluirse del cómputo del beneficio operativo aquellos gastos e ingresos que, integrantes del mismo, fuesen excluidos de la base imponible del impuesto de manera definitiva mediante la práctica de ajustes extracontables permanentes, incluyéndose por tanto aquellos dividendos percibidos en la parte de los mismos que pudiese resultar exenta de tributación /9

La condonación de préstamos entre sociedades hermanas no tiene impacto fiscal, ni para las sociedades ni para sus socios /10

La reserva para inversiones en las Islas Baleares únicamente puede materializarse en las inversiones expresamente previstas en la Disposición Adicional 70^a de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2023 y su normativa de desarrollo /11

Deducciones de I+D+i y carácter vinculante de las CVs: a vueltas con la necesidad de la consignación de esta deducción en los períodos en los que se genera. La Sentencia del TS de 24 de octubre de 2023 y la resolución TEAC de 22 de febrero de 2024 a la luz de la CV 1718-24 /12

Los ajustes extracontables por diferente valoración contable y fiscal solo tienen eficacia en el propio período impositivo en que corresponde realizarlos, no en otro período impositivo posterior /13

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

Las entidades holding que intervengan en la gestión de sus entidades participadas podrán deducir el IVA aparejado a los gastos de asesoramiento en la adquisición de participaciones siempre y cuando estos estén relacionados con su actividad económica /15

Índice

PROCEDIMIENTO

La Administración tributaria no puede recalificar unos negocios jurídicos tras el rechazo de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma en relación con los mismos /16

FISCALIDAD LOCAL

El TS afirma que la STC 182/2021 no limita las acciones para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado, por lo que estima las pretensiones de los recurrentes en los supuestos enjuiciados por entender que no se realizó una verdadera valoración probatoria en vía administrativa ni en sede judicial /18

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

El TS se pronuncia sobre los sujetos con legitimación activa para obtener la devolución del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos indebidamente ingresado /20

FISCALIDAD DIRECTA

IS

Esperados pronunciamientos del TS sobre el carácter vinculante de los informes motivados a efectos de la deducción por innovación tecnológica

Clara Jiménez, Yi Zhou y Pilar Valero | Socia y abogados

- › Sentencias del Tribunal Supremo de 8 y 9 de octubre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4893), (ECLI:ES:TS:2024:4858) y (ECLI:ES:TS:2024:4894)

En los últimos años, la aplicación de la deducción por actividades de innovación tecnológica en el desarrollo de proyectos de software ha sido fuente de constante controversia entre el contribuyente y la Administración tributaria. A pesar de que los contribuyentes estuviesen en posesión de informes motivados vinculantes emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación (“MCI”) calificando los proyectos de software como de innovación tecnológica -informe que es vinculante para la Administración tributaria-, la Inspección, con base en los informes emitidos por el Equipo de Apoyo Informático (“EAI”) venía cuestionando la deducción aplicada por el contribuyente.

El motivo de dicho cuestionamiento no era la calificación de los proyectos de software como de innovación tecnológica (la existencia del informe motivado vinculante impedía esta posibilidad) o no, sino que se centraba en considerar que parte (la totalidad en algunos casos) de los gastos incurridos en el proyecto de software no podía subsumirse en las categorías de gastos previstas en el artículo 35.2.b) 1º y 2º de la LIS, que establece una lista tasada de gastos que pueden formar parte de la base de la deducción por innovación tecnológica.

En este sentido, entendía la Inspección que únicamente los gastos incurridos en la fase preliminar del diseño del software cumplían los requisitos para formar parte de la base de la deducción, lo que suponía que los gastos incurridos en el resto de las fases, que en ocasiones eran la mayoría, quedaban excluidos de la misma.

Este criterio de regularización había sido rechazado por la AN a través de diversas sentencias en el pasado, pero dicho tribunal cambió su criterio mediante tres sentencias emitidas en el año 2022, donde la AN se alineaba con el mencionado criterio de la Administración tributaria una vez examinados el criterio y la argumentación realizada por los funcionarios del EAI respecto de los concretos gastos del proyecto de software que deben formar parte de la base de la deducción por innovación tecnológica.

Frente a las sentencias de la AN, los contribuyentes interpusieron sendos recursos de casación (nº 948/2023, 1633/2023 y 1635/2023) ante el TS, quien en tres sentencias de fechas 8 y 9 de octubre, los ha estimado íntegramente, anulando las sentencias de la AN, declarando nulas las liquidaciones recurridas y reconociendo a las sociedades recurrentes el derecho a la deducción fiscal por actividades de innovación tecnológica.

En todos los recursos, el TS apreció que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en:

“1.1 Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático -dependencia interna de la propia AEAT-, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.

1.2 Dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene

dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreto, la unidad informática mencionada.

1.3 En relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso”.

Como indica el TS en las sentencias que resuelven dichos recursos, “tales cuestiones versan, en esencia, sobre diferentes aspectos de la prueba relativa a la realización de actividades que constituyen innovación tecnológica; a la deducción fiscal de los gastos relacionados con tales proyectos y sus consiguientes inversiones; y, en suma, al valor vinculante que la ley otorga a los informes previos emitidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (MINECO), que constituyen un derecho subjetivo para los beneficiarios del informe y una obligación correlativa de abstención por parte de la Administración fiscal”

Una vez examinado el caso planteado en cada recurso, establece el TS la siguiente **doctrina jurisprudencial**:

En relación con la **primera cuestión planteada**, establece el TS que (el subrayado es nuestro):

“a) En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal para la deducción por innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal concepto, sino también en las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva.

b) En particular, tales informes vinculantes no pueden ser rebatidos ni ignorados por los órganos de la Administración tributaria, ni en la calificación de los proyectos como merecedores de la deducción fiscal ni en lo relativo a los gastos incluidos en el proyecto o proyectos y acompañados a la consulta.

c) Basta con la consideración, a este respecto, de que el informe vinculante -para la Administración- a que se refiere el citado artículo 35.4 TRLIS incorpora todos los elementos precisos para que la sociedad a quién beneficia pueda aplicar la deducción en la cuota íntegra del impuesto sin temor a ser corregida por ulteriores opiniones de los órganos internos de la Administración”.

Como comentaremos más adelante, es importante destacar en relación con la resolución a esta cuestión y la jurisprudencia fijada al efecto, que el TS expresamente indica, en los fundamentos de derecho de las sentencias, que la diferencia de redacción entre el TRLIS y la LIS respecto al artículo 35.4 ha sido esencial para el análisis del caso.

Así, por un lado, señala que (el subrayado es nuestro):

“Es preciso, en primer lugar, esclarecer un aspecto crucial que no parece haber sido bien entendido a lo largo del proceso. Pese a que se sostiene como aplicable -con toda la razón- el art. 35 TRLIS de 2004, que regía en el ejercicio 2011, aquí controvertido, la tesis sustentadora de la sentencia asume como propio el contenido y efectos de la LIS de 2014 que, casi idéntica a la anterior, contiene un matiz esencial que condiciona la decisión. Así, el artículo aplicable -35.4 TRLIS, in fine-, dice:

“[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria”.

En cambio, el equivalente art. 35.4 LIS 2014, no aplicable aquí, afirma:

“[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria **exclusivamente en relación con la calificación de las actividades**”.

La diferencia entre una y otra norma es decisiva en este asunto”.

Y por otro, indica (el subrayado es nuestro) que:

“A diferencia de lo previsto en la versión de la deducción en el art. 35 de la LIS de 2014, que introduce una reducción del ámbito objetivo del informe vinculante, en el 35.4.c) in fine TRLIS no se limita el alcance de la vinculación ni se apodera a la AEAT para discutir, enervar u objetar el informe vinculante emitido por el órgano de la Administración experto en la materia”.

En cuanto a la **segunda cuestión planteada**, indica el TS que *“la respuesta a esta cuestión puede entenderse integrada en la doctrina formulada a la primera, sin perjuicio de considerar que la razón determinante de la improcedencia de la sentencia examinada radica en la aceptación incondicionada en ella de la tesis que sustenta en el proceso la AEAT, teniendo en cuenta que la pregunta incorpora una vertiente del problema examinado a la que nos hemos referido, la de que, partiendo de esa naturaleza vinculante del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología, que la Administración debe respetar, nada puede ser y no ser al mismo tiempo, lo que traducido a las características de este asunto, equivale a decir que la misma Administración, a través de distintos órganos y dependencias, no puede sostener que una actividad constituye innovación tecnológica y no lo constituye; que una deducción fiscal es procedente y, a un tiempo, no lo es; que un informe que la ley reputa vinculante, sin límites, no es vinculante porque puede ser privado de su valor y eficacia”.*

Finalmente, en cuanto la **tercera cuestión planteada**, entiende el TS que *“el enfoque de esta pregunta atiende primordialmente al modo de haber creado la Administración la prueba, o auto prueba, que elimina el valor vinculante del informe. También en relación con esta cuestión, aunque podemos remitirnos a la doctrina fijada para la primera de ellas, se puede completar de este modo:*

- a) *Un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozar de un derecho, vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora -en un sentido amplio y omnicomprensivo-, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración.*
- b) *Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica -que en este caso no son concurrentes- pudiera ser hecha valer por la Administración fiscal mediante prueba, sobre lo que no nos pronunciamos, no es aceptable la prueba autocreada en su seno mismo.*
- c) *En tales condiciones, esto es, aun cuando se aceptara a efectos dialécticos que es posible tal prueba, no puede revestir la forma de prueba meramente documental ni ser presentada a un Tribunal de justicia entre los documentos que se integran en el expediente administrativo.*
- d) *En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la Administración demandada en la instancia y recurrida en esta casación, ni está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les haga imparciales en sus conclusiones.*
- e) *Dicho equipo no consta, más bien se infiere lo contrario de la resolución que lo crea -de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT-, que posea conocimientos técnicos y científicos necesarios para opinar sobre la calificación de los proyectos como innovación tecnológica, sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción y, en suma, sobre el acierto o desacierto de un informe especializado de un Ministerio competente en materia de ciencia al que la ley le atribuye carácter vinculante para la Administración”.*

Si bien el TS se pronuncia con claridad – en supuestos a los que aplica el TRLIS - acerca de la vinculación que, a todos los efectos, debe tener el informe motivado del MCI para la AEAT, así como de la imposibilidad de esta última de rebatir dicho informe a través del EAI, la literalidad de las sentencias plantea cuestiones que precisarán aclaración en un futuro.

Así, si se tiene en cuenta que el cambio de redacción al que el TS tanta importancia atribuye, se encuentra solo en el apartado c) del artículo 35.4 de la LIS, que es el referido a la posibilidad que tiene el contribuyente de solicitar un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones de su proyecto, se puede llegar a dos conclusiones:

- 1) Que tal mención en el citado apartado c) -indicando que el informe tendrá carácter vinculante exclusivamente en relación con la calificación de las actividades- es lógica puesto que el valor del informe motivado por lo que al importe de los gastos y las inversiones se refiere, carece de toda trascendencia cuando el contribuyente decide acudir a un acuerdo previo de valoración.
- 2) Que la redacción del apartado a) del artículo 35.4 de la LIS, que se refiere al informe motivado vinculante como herramienta para otorgar seguridad jurídica a la aplicación e interpretación de la deducción, tiene idéntica redacción bajo el TRLIS y la LIS.

Por lo expuesto, sería posible considerar que, fuera del supuesto de solicitud de acuerdo previo de valoración, el informe motivado sí será vinculante en materia de gastos, aunque solo en cuanto a su razonabilidad y no respecto de aquellas cuestiones cuyo control el TS sí atribuye a la AEAT como son “la constatación de la realidad de los gastos, su adecuado reflejo contable o su relación con los proyectos examinados”. Es decir, que de la lectura de estas sentencias se podría concluir que el grado de vinculación de los informes motivados bajo la LIS es el mismo que el TS ha señalado que tenían bajo el TRLIS. ¿Es eso compatible con la trascendencia que el TS quiere dar al cambio de redacción? Habrá que esperar los pronunciamientos que tras estas sentencias recaigan en relación con la LIS.

Por otro lado, la posible habilitación de la AEAT para revisar los gastos incluidos en la base de la deducción de IT se ve seriamente afectada por la falta de valor probatorio que el TS otorga a los informes del EAI con base en su falta de independencia, al estar integrado en la estructura jerárquica de la Administración tributaria -y cualificación técnica específica- de la que sí goza el MCI al que el TRLIS otorga ex lege una presunción de calificación técnica, para dar a sus informes un efecto vinculante.

La reserva de nivelación debe entenderse como un derecho y no como una opción tributaria

Ignasi Montesinos | Abogado

› Resolución del TEAR de Baleares de 01 de octubre de 2024 (R.G.07/02563/2023)

La resolución objeto de análisis versa sobre la naturaleza de la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de la Ley del IS.

El recurrente presentó la autoliquidación del IS del ejercicio 2019 en diciembre de 2020, habiendo finalizado el período voluntario y aplicando reserva de nivelación. Posteriormente, recibió un acuerdo de liquidación en relación con la citada autoliquidación extemporánea, por el cual la AEAT inaplicó la reserva de nivelación al entenderla como una opción tributaria ejercitada fuera del período voluntario de conformidad con el artículo 119.3 de la LGT.

La parte recurrente alega que la reserva de nivelación es un derecho y no una opción, siendo imperativa la renuncia expresa y no siéndole aplicable el artículo 119.3 de la LGT regulador de las opciones tributarias.

La resolución se hace eco de lo establecido en la sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:4394), definiendo las opciones tributarias de acuerdo con dos requisitos: (i) uno, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

Recuerda el TS que, de acuerdo con el artículo 119.1 de la LGT, se considera declaración tributaria “*todo documento presentado ante la Administración*”

tributaria donde se reconozca o se manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”, debiendo ser las declaraciones tributarias expresas y no presuntas, por lo que, en línea con el artículo 119.3 de la LGT, el ejercicio de las opciones tributarias en la presentación de la declaración, tiene que ser expreso en todo caso.

La resolución objeto de análisis rememora el pronunciamiento del TEAC en la resolución de 22 de febrero de 2024 (R.G. 00/05702/2022), por el que la reserva de capitalización se configura como un derecho y no como una opción tributaria, debido a que no se describen alternativas, pues se regula la facultad de los contribuyentes que cumplan una serie de requisitos para aplicarse un beneficio fiscal, sin que la decisión de aplicarse o no dicho incentivo implique optar entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En consecuencia, el TEAR de Baleares concluye que no puede entenderse la reserva de nivelación como una opción tributaria al no estar regulado como un sistema de elección en los términos expuestos.

Ejercer como persona física representante del administrador persona jurídica no entra dentro de las funciones propias de un administrador y, por tanto, constituye una operación vinculada

Alejandra Flores y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2024 (R.G. 1354/2023)

En el caso objeto de estudio, el TEAC analiza si cabe apreciar la existencia de una operación vinculada entre un administrador persona física y la sociedad que administra cuando esta última le encomienda la tarea de administrar, en su nombre y por su cuenta, a otras personas jurídicas en la que participa, o si por el contrario esa tarea es propia de su cargo como administrador.

La diferencia es relevante, pues el artículo 18.2.b) de la Ley del IS, establece que se considerarán personas o entidades vinculadas una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones. Por tanto, si se entiende que dentro de las funciones como consejero o administrador está la de ser representante (persona física) de las sociedades en las que la sociedad que administra participa, su retribución no sería considerada como una operación vinculada. Por el contrario, si se considerase que dichas funciones van más allá del cargo de administrador, entonces estaríamos ante una operación vinculada que debería ser retribuida a valor de mercado y, que de no existir o de percibirse por un importe distinto al valor normal de mercado, será susceptible de regularización por parte de la Administración.

Pues bien, en la resolución aquí analizada, una persona es nombrada consejero delegado de la entidad matriz de un grupo empresarial, que es (a su vez) administradora de las sociedades participadas. Con el objetivo de poder ejercer las funciones de administración que le corresponden, la entidad matriz nombra al consejero delegado como su representante persona física para poder realizar labores ejecutivas en las filiales del grupo. Para ello se suscribe un contrato de prestación de servicios entre el consejero delegado y la sociedad matriz en el que se incluyen expresamente dichas tareas.

La Inspección consideró que las funciones que ejercía el consejero como representante persona física de la matriz en la gestión de las filiales iba más allá de sus labores de administrador y, por tanto, era una función realizada al margen y fuera de las que le correspondía por ser consejero delegado de la matriz. Esta interpretación, implicó que la regularización de la Inspección consistiera en que la sociedad matriz debía retribuir al consejero por dichas funciones a valor de mercado, sin que la retribución que ya percibía cubriera este concepto.

Sin perjuicio de lo anterior, el TEAR de Valencia, estimó las alegaciones de los recurrentes, señalando que, a efectos probatorios, no se demostró que las actividades realizadas por la persona física en la gestión de las entidades participadas no correspondieran a las funciones propias de un consejero delegado de la entidad matriz.

El TEAC, en unificación de criterio, ha establecido que el juicio sobre si dentro de las funciones de un consejero delegado o miembro del consejo de administración está el de ser designado representante persona física por esa sociedad para el ejercicio de funciones permanentes de gestión y representación en el órgano de otra persona jurídica que ha designado a la primera como consejera, no en un problema prueba, como establecía el TEAR, sino una cuestión de criterio interpretativo de la normativa mercantil. Es decir, lo relevante es determinar si mercantilmente, estas funciones son o no inherentes al cargo de administrador o consejero delegado.

En este contexto, y basándose en su [resolución del 20 de marzo de 2024 \(R.G. 1784/2023\)](#), así como en la normativa mercantil y las resoluciones emitidas por la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, el TEAC establece que la designación de una persona física como administradora de una sociedad, en su papel de representante en el órgano de administración de otra entidad jurídica en la que participa, conlleva funciones completamente distintas a las de su rol de administrador. Esta conclusión se fundamenta en dos puntos:

- i) La persona física designada como representante de una persona jurídica administradora puede, o no, pertenecer a su órgano de administración, y sus funciones se limitan a las de representante mediante un poder formalizado en escritura pública.
- ii) Tanto el representante como la entidad jurídica administradora son solidariamente responsables ante la sociedad, socios y terceros por los daños derivados de sus acciones u omisiones que sean contrarias a la ley, a los estatutos o a sus deberes.

Por tanto, el TEAC concluye que los servicios que el administrador, en su calidad de representante persona física, brinda a la sociedad que dirige —los cuales consisten en gestionar las entidades que la sociedad administra, como persona jurídica,— han de ser valorados a efectos fiscales a valor de mercado, sin que les sea de aplicación la exclusión prevista en el artículo 18.2.b) de la Ley del IS relativa a la retribución de los administradores por el ejercicio de sus funciones.

Debe recordarse que el TEAC por medio de esta resolución unifica criterio y vincula a toda la Administración tributaria en sus acciones de comprobación.

En el cálculo de la limitación de gastos financieros netos del ejercicio, deberá excluirse del cómputo del beneficio operativo aquellos gastos e ingresos que, integrantes del mismo, fuesen excluidos de la base imponible del impuesto de manera definitiva mediante la práctica de ajustes extracontables permanentes, incluyéndose por tanto aquellos dividendos percibidos en la parte de los mismos que pudiese resultar exenta de tributación

Yi Zhou y Pepe Morató | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1845-24 de 2 de agosto de 2024

Una de las materias sobre las que se ha puesto el foco por parte de la Unión Europea en la lucha contra la elusión fiscal ha sido la deducibilidad de gastos financieros. Para ello, en el año 2016 se aprobó la Directiva 2016/1164 (ATAD I), que establecía entre otras cuestiones, los estándares de deducibilidad de gastos financieros que las normativas de los Estados Miembros debían recoger, si bien, permitía que, aquellos países que ya dispusiesen de normativas de contenido equivalente pudiesen mantener su propia normativa, fijándose como plazo máximo de adaptación el ejercicio 2024.

En el caso de España, la normativa del IS ya recogía una limitación a la deducibilidad de gastos financieros desde el ejercicio 2012, fijándose como límite general de deducción el 30% del beneficio operativo del ejercicio (con la salvedad del límite mínimo de compensación de 1 millón de euros). Entre las particularidades de la normativa española, se encontraba la posibilidad de agregar los dividendos procedentes de participaciones de al menos un 5% (dividendos que, en principio, deberían estar exentos bajo el artículo 21 de la LIS). Esta posibilidad no está

prevista bajo la directiva, que, de hecho, impide computar rentas exentas para el cómputo del beneficio operativo.

Con el fin de adaptar la normativa interna a la directiva antes del plazo concedido, mediante la disposición final quinta de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, el legislador ha modificado el artículo 16 de la LIS, con efectos en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2024 y siguientes, añadiendo el siguiente inciso en el apartado primero del artículo 16: *“En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto”*.

La introducción del párrafo anterior ha generado diversas dudas interpretativas que la DGT ha tratado de resolver con ocasión de la contestación a la consulta que comentamos, las cuales se sintetizan a continuación:

- Un gasto o ingreso que forma parte del resultado de explotación sin conformar el beneficio operativo del período (amortización) no computará a la hora de calcular el beneficio operativo, y ello con independencia de que sea objeto de un ajuste temporal o permanente.
- Sin embargo, tratándose de un gasto o un ingreso que forma parte del beneficio operativo y, por ende, del resultado de explotación, en la medida en que no se integre de manera definitiva en la base imponible del IS, por ser objeto de un ajuste extracontable permanente, deberá ser excluido del cálculo del beneficio operativo (sanciones). Si estos gastos son por el contrario objeto de ajuste extracontable temporal, no deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo del período, al tratarse de gastos o ingresos que no son excluidos de la base imponible del IS de forma definitiva.
- Respecto a los dividendos, en la medida en que la renta (ingreso minorado en los correspondientes gastos de gestión) goza de exención plena, en los términos establecidos en el artículo 21 de la LIS, su importe deberá excluirse del cálculo del beneficio operativo del período. En cuanto al 5% en concepto de gasto de gestión, la DGT no se manifiesta específicamente al respecto. No obstante, si consideramos que dicho importe ya se encuentra recogido dentro del beneficio operativo (si bien, recordemos, se trata de una presunción que puede no tener correspondencia real), entendemos que el mismo, al no gozar de exención, deberá ser mantenido y computado a efectos de la determinación del beneficio operativo.

Así, la anterior interpretación de la DGT sirve para despejar una serie de dudas que rodeaban la aplicación e impacto de la modificación realizada en el artículo 16 de la Ley del IS, para las cuales no existía respuesta hasta el momento. No obstante, mayores dudas podrían plantearse respecto del tratamiento del 5% en concepto de gasto de gestión, al no ser objeto de análisis de forma expresa por parte de la DGT, si bien siguiendo la lógica de la consulta, entendemos que dichos gastos de gestión deberían mantenerse a los efectos de beneficio operativo.

La condonación de préstamos entre sociedades hermanas no tiene impacto fiscal, ni para las sociedades ni para sus socios

Arturo Parellada y Javier García | Abogados

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V1849-24 de 2 de agosto de 2024](#)

En el presente supuesto, la DGT analiza el tratamiento fiscal aplicable a la condonación de préstamos entre sociedades hermanas que pertenecen a un mismo grupo y que están participadas en idénticos porcentajes por los mismos socios personas físicas. En particular, las consultantes plantean si la operación descrita implica el devengo de ingresos o gastos contables y fiscales en sede de las sociedades prestatarias y/o prestamistas.

Dado que la normativa del IS no prevé un tratamiento específico para la condonación de préstamos, la DGT se remite al tratamiento contable recogido en la Consulta 4 del BOICAC 79/2009 del ICAC, en la que se interpreta que, al pertenecer las entidades dependientes a un mismo grupo en el sentido de la Norma

13^a de elaboración de las cuentas anuales, al estar las entidades dependientes controladas por personas físicas que actúan conjuntamente, la condonación del crédito debe registrarse a efectos contables por lo dispuesto en la NRV 21^a que se remite a la NRV 18^a.

Así, por aplicación de las referidas NRV, la condonación de un crédito por parte de una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente debe registrarse por la entidad donataria (o prestataria) como un incremento de sus fondos propios, en concreto, en la cuenta "Otras aportaciones de socios" y, como contrapartida, la sociedad donante (o prestamista) registrará la operación con cargo a una cuenta de reservas, dando de baja el crédito por su valor en libros.

Como consecuencia de lo anterior, la DGT considera que, por la parte del préstamo condonado correspondiente al porcentaje de participación que ostenta cada socio, las entidades donantes/prestamistas estarían distribuyendo reservas en especie a los socios personas físicas, consistente en el crédito que ostentan frente a la sociedad donataria/prestataria y, a su vez, tales socios estarían aportando la parte del crédito mencionado a los fondos propios de la entidad donataria/prestataria, sin que las entidades dependientes deban registrar ningún gasto ni ingreso contable.

Asimismo, en sede de las socias personas físicas, la DGT trae a colación la Consulta Vinculante V2941-13 de 2 de octubre de 2013, que resolvió una cuestión idéntica, y señala que la condonación de los préstamos realizada por una sociedad en beneficio de otra no produce efectos en el IRPF de los socios, al ser estos ajenos al préstamo efectuado entre ellas.

La reserva para inversiones en las Islas Baleares únicamente puede materializarse en las inversiones expresamente previstas en la Disposición Adicional 70^a de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2023 y su normativa de desarrollo

José Azqueta, Viktoriya Petkova y Elena Pastor | Socio y abogadas

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V1844-24 de 2 de agosto de 2024](#)

La entidad consultante solicita confirmación de si puede materializar la reserva para inversiones en las Islas Baleares ("RIB") con la adquisición de un inmueble que va a constituir la sede de la entidad. Afirma que está dada de alta en el CNAE 69.20 (auditoría, asesoramiento fiscal).

La DGT considera que la inversión no es apta para la materialización de la RIB en tanto que, al tratarse de una inversión en el suelo (en este caso, edificado), no cumple con los destinos previstos en la letra A) del apartado 4 de la Disposición Adicional 70^a de la Ley de PGE 2023 (i.e., promoción de viviendas protegidas, desarrollo de actividades industriales, actividades socio-sanitarias, inversiones en zonas comerciales objeto de rehabilitación e inversiones destinadas a actividades turísticas cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico).

De acuerdo con lo anterior, se solicita confirmación de si la adquisición de un inmueble que va a constituir la sede de una entidad dedicada a actividades de contabilidad y asesoría fiscal puede calificarse como una inversión sobre el suelo destinado a fines industriales. La DGT niega la aplicación de la RIB en tanto que la actividad económica prestada por la entidad consultante no se encuadra en la definición de actividad industrial de acuerdo con la norma (no es ninguna de las actividades contempladas en las divisiones 1-4 de la sección primera de las tarifas del IAE). Asimismo, tampoco encaja en ninguno de los otros destinos expresamente establecidos por la norma.

Con esta contestación la DGT confirma la interpretación estricta de la norma, no permitiendo la materialización de la RIB en inversiones en el suelo que se destinen a usos distintos de aquellos contemplados de forma expresa (es decir, se trata de un *numerus clausus*), aunque las mismas vayan destinadas a "*paliar la incidencia del hecho insular en los objetivos de crecimiento económico, mejora del empleo y la competitividad de la de la Comunidad Autónoma de las*

Illes Balears”, objetivo cuyo cumplimiento persigue la introducción del régimen especial de las Islas Baleares, tal y como dispone el Reglamento de desarrollo del Régimen fiscal especial de las Illes Balears.

Deducciones de I+D+i y carácter vinculante de las CVs: a vueltas con la necesidad de la consignación de esta deducción en los períodos en los que se genera. La Sentencia del TS de 24 de octubre de 2023 y la resolución TEAC de 22 de febrero de 2024 a la luz de la CV 1718-24

Clara Jiménez | Socia

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1718-24, de 11 de julio de 2024

No estamos ante un tema sencillo de desentrañar. Y no lo es, entre otras cosas porque a su resolución como tema sustantivo (¿hay que consignar las cantidades destinadas a I+D+i en los años en los que las actividades tuvieron lugar, o cabe hacerlo después dentro del margen legalmente previsto?) se une una interesante sentencia del TS que se pronuncia sobre el alcance y vinculación de las consultas vinculantes.

Sobre la cuestión sustantiva mencionada, ha existido una importante evolución del criterio aplicable. Nos remitimos para el análisis de dicha evolución a [nuestro comentario relativo a la CV 0012-24, de 13 de febrero](#), en el que señalábamos, aunque con más detalle, los siguientes hitos:

- CVs previas a 2022 en las que no se exigía la consignación de las cantidades que forman parte de la deducción en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios en los que se incurría en ellas, de manera que el contribuyente podía acreditarlas y aplicarlas en los ejercicios siguientes (dentro del plazo aplicable en cada momento) sin necesidad de rectificar las autoliquidaciones correspondientes a los años en los que se incurrió en las mismas.
- CVs de 2022 (CVs 1510-22 y 1511-22, de 24 de junio) y resoluciones del TEAC de 22 de marzo del mismo año en las que se cambia el criterio y se exige que las cantidades que forman parte de la deducción mismas consten consignadas en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios en los que se incurre en ellas, o que estas se rectifiquen después.
- Sentencia del TS de 24 de octubre de 2023 y resolución del TEAC de 22 de febrero de 2024, de las que hay que señalar que se referían a períodos declarados antes de las CVs 2022. En ambas se concluía que en los supuestos enjuiciados era aplicable el criterio contenido en las CVs previas a 2022.

Al referirnos a la indicada sentencia del TS en el mencionado [comentario](#), ya señalábamos lo peculiar de la misma, no solo porque se fundamentaba exclusivamente en las CVs previas al 2022 (aun cuando las de dicho año ya habían sido publicadas), sino porque quizá por esa razón, la sentencia giraba en torno fundamentalmente al carácter vinculante de las CVs y podía concluirse que no sentaba doctrina sobre el criterio sustantivo, sino que se limitaba a considerar que, apreciando (en contra de lo que la Inspección señalaba) que existía identidad de circunstancias entre el caso controvertido y los contenidos en aquellas CVs, procedía la aplicación del criterio contenido en las mismas.

Pues bien, al margen de lo interesante de tal sentencia del TS desde este último punto de vista, y que mucho tiene que ver con la sentencia del TS de 22 de enero de 2024 que comentamos en nuestra [NL del mes de marzo](#), lo cierto es que la resolución del TEAC de 22 de febrero de 2024, ignorando de plano las CVs de 2022 y basándose exclusivamente en la sentencia del TS de octubre 2023, concluye que es conforme a Derecho aplicar las deducciones por I+D+i en ejercicios posteriores a aquellos en los que se incurrieron los gastos que forman la base de tal deducción sin necesidad de rectificar las declaraciones correspondientes a estos últimos.

La CV 1718-24, de 11 de julio ahora comentada contiene, básicamente, dos pronunciamientos:

- Que el criterio de las CVs de 2022 se mantiene inalterado. Por ello, dado que se consultaba por deducciones de I+D+i por gastos incurridos en 2019 y 2020, que pretendían consignarse por primera vez y aplicarse en la autoliquidación del IS de 2023, la DGT considera que ello solo será factible si por no haber transcurrido el plazo de prescripción, se instase la rectificación de las autoliquidaciones de 2019 y 2020¹.
- Que tal pronunciamiento es plenamente conforme con la sentencia del TS de 24 de octubre de 2023. La consideración que permite a la DGT llegar a esta conclusión es que el TS no resolvió de manera explícita si, en caso de deducciones que puedan aplicarse en períodos posteriores a la realización de la actividad que origina la deducción, resulta exigible la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas (que era la cuestión con interés casacional admitida), puesto que el criterio seguido por el TS para resolver a favor del contribuyente es la aplicación del criterio de la DGT vigente *ratione temporis*.

En este sentido, si bien la DGT razona sobre la compatibilidad de su criterio con la sentencia del TS, no hace lo mismo con la resolución del TEAC de 22 de febrero de 2024, respecto de la que se limita a reproducir dos de sus párrafos. A este respecto, conviene señalar que, en nuestra opinión, el TEAC no deja claro si su pronunciamiento es aplicable más allá del momento del cambio de criterio por la DGT, dado que los años sobre los que se pronuncia son, al igual que en la sentencia del TS de octubre de 2023, previos a tal cambio. Seguramente sea consecuencia de la extensa reproducción del literal de la citada sentencia del TS y el escaso (por contraste) desarrollo de su razonamiento.

En definitiva, frente a la falta de pronunciamiento del TS sobre la cuestión de fondo, dado el planteamiento procedimental por el que optó en su sentencia, que se resuelve realmente acudiendo a la confirmación del carácter vinculante para la AEAT de las CVs, y dada la falta de pronunciamiento genérico del TEAC (comprensible quizá dado que para la resolución del caso concreto bastaba con la aplicación del criterio del TS), la CV opta por mantener su criterio tras el cambio operado por las CVs 1510-22 y 1511-22 (y no contradicho por la CV 0012-24 a pesar de alguna interpretación de la misma en contra). Este es criterio de la DGT, que no se opone, en nuestra opinión, ni al TEAC ni al TS.

Habrà que esperar, que el TEAC y en su caso los Tribunales se pronuncien sobre esta cuestión en ejercicios posteriores a 2022, sin perjuicio de señalar que la evolución de todo lo relativo al alcance del carácter vinculante de las CVs (vid. comentario a la sentencia del TS de 22 de enero de 2024 en nuestra [NL de marzo](#)) y la aplicación en el tiempo de los cambios de criterio son también temas que habrá que seguir muy de cerca.

Los ajustes extracontables por diferente valoración contable y fiscal solo tienen eficacia en el propio período impositivo en que corresponde realizarlos, no en otro período impositivo posterior

Sergi Aguilar y Josep Farré | Abogados

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V0321-24, del 5 de marzo de 2024](#)

En esta consulta vinculante, la DGT analiza un supuesto en el que la Sociedad B, previa adquisición de unos inmuebles vía aportación de rama de actividad por parte de su socio (Sociedad A) y absorción de las Sociedades C y D sobre las que participaba íntegramente, realizó una escisión de parte de su patrimonio (entre los que se encuentran dichos inmuebles) cuya beneficiaria fue una entidad de nueva creación, la Sociedad H. Asimismo, se optó por acoger dichas operaciones al régimen especial de neutralidad fiscal previsto en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del IS, por lo que los inmuebles recibidos por parte de la Sociedad H se valoraron por los mismos valores que tenían en sede de la Sociedad B.

¹ Quizá se debe tomar en consideración en el análisis de esta CV que, aunque los ejercicios en los que se incurre el gasto son previos al cambio de criterio en 2022, el momento en el que se presenta la autoliquidación en la que se pretende consignar y aplicar la deducción es posterior al mismo ¿hubiera sido diferente el criterio si se hubiera pretendido respecto de ejercicios previos al cambio de criterio?

No obstante, la Administración inició actuaciones inspectoras de comprobación que concluyeron con la improcedencia de la aplicación del régimen fiscal en dichas operaciones como consecuencia de la referida regularización. En el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, la Sociedad A procedió a integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. Por su parte, la entidad adquirente B debió proceder a valorar, a efectos fiscales, los inmuebles aportados por su valor normal de mercado en el momento de la aportación y, sin embargo, no lo hizo.

En línea con lo anterior, la Sociedad H tampoco valoró los inmuebles recibidos por su valor de mercado sino por su valor histórico contable registrado en la Sociedad B, por lo que la amortización llevada a cabo durante los ejercicios en los que era titular de los inmuebles tomó como referencia los valores contables y no los importes regularizados. Asimismo, dio de baja todas las instalaciones y construcciones sobre estos activos con carácter previo a la transmisión de los inmuebles en el ejercicio 2021.

Con base en todo lo expuesto, la DGT debe entrar a resolver si procede practicar ajustes extracontables, en concepto de amortización y baja de los elementos patrimoniales, en periodos impositivos posteriores al ejercicio en el que se produjo la regularización por parte de la Administración.

En este sentido, la DGT aclara que no nos encontramos ante un supuesto de contabilización de un gasto en un ejercicio posterior al que hubiera correspondido con arreglo a devengo en virtud del artículo 11.3 LIS, sino ante ajustes extracontables que deberían haberse practicado sobre el resultado contable de cada ejercicio no prescrito (esto es, ejercicios 2019 a 2021) en línea con lo dispuesto en el artículo 20.c) LIS.

En consecuencia, podrán aplicarse dichos ajustes instando la correspondiente rectificación de la autoliquidación en aquellos periodos impositivos en los que corresponda practicar el correspondiente ajuste y no en otro periodo impositivo posterior.

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

Las entidades holding que intervengan en la gestión de sus entidades participadas podrán deducir el IVA aparejado a los gastos de asesoramiento en la adquisición de participaciones siempre y cuando estos estén relacionados con su actividad económica

Marta Núñez y Maddalen Aguirre | Socia y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1640-24, de 5 de julio de 2024

La DGT analiza un caso en el que la entidad consultante es una entidad holding que había adquirido participaciones de diferentes sociedades durante 2022 y 2023, incurriendo en gastos de asesoramiento.

Tal y como se expone en la contestación, la actividad de la entidad consultante consiste en gestionar y administrar valores representativos de los fondos propios de otras entidades y prestar servicios de gestión y administración a las entidades participadas.

Atendiendo a los hechos expuestos, la Consultante plantea la posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de servicios de asesoramiento vinculados con la adquisición de las participaciones.

En su contestación, la DGT confirma la condición de empresario o profesional de la entidad consultante puesto que, de la información facilitada, se entiende que la misma realiza actividades empresariales o profesionales, por lo que las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad estarán sujetas a IVA.

Asimismo, la contestación también analiza la jurisprudencia del TJUE en virtud de la cual se distingue entre una “holding pura” (haciendo alusión a aquellas entidades cuya actividad es la mera tenencia de participaciones) y una “holding mixta” (haciendo alusión a aquellas que intervienen en la gestión de sus participadas), concluyendo que la Consultante, en la medida en que presta servicios de gestión a sus participadas, se considerará una “holding mixta”.

Finalmente, la DGT señala que la consultante podrá deducir la totalidad de las cuotas del IVA soportadas en los gastos generales de su actividad, en la medida en que participe en la gestión de todas sus entidades filiales. Si no participa en la gestión de alguna de ellas, deberá adoptar un criterio de reparto razonable y homogéneo para la deducción del IVA soportado.

Añade además la DGT que, adicionalmente, debe analizarse si los gastos tales como los de asesoramiento, que son objeto de la consulta, deben o no calificar de gastos generales a efectos del IVA para poder considerar que las cuotas del impuesto son deducibles. Concluye la DGT que la deducción de las cuotas del IVA soportado por dichos servicios estará condicionada a que el coste de estos esté incorporado al precio de los bienes o servicios prestados por la Consultante, en el ejercicio de su actividad empresarial. Si no se puede demostrar esta relación directa e inmediata, las cuotas del impuesto no serían deducibles.

PROCEDIMIENTO

La Administración tributaria no puede recalificar unos negocios jurídicos tras el rechazo de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma en relación con los mismos

Clara Jiménez y Daniel Olábarri | Socia y counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4461)

En los últimos años el TS ha dictado numerosas sentencias (cuyo punto de partida es la sentencia de 2 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2257) pronunciándose sobre los límites y diferencias entre las figuras de la calificación (artículo 13 de la LGT), el conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 de la LGT), y la simulación (artículo 16 de la LGT). En las referidas sentencias el Tribunal Supremo ha concluido que estas tres instituciones antielusivas no son intercambiables, sino que las mismas únicamente pueden ser aplicadas por la Administración si se cumplen los requisitos establecidos para cada una de ellas.

En este contexto, el TS ha dictado su sentencia de 19 de septiembre de 2024, en la que profundiza en esta doctrina y, en particular, en las diferencias entre la calificación y el conflicto en la aplicación de la norma.

El pronunciamiento del Alto Tribunal tiene su origen en la operación llevada a cabo por dos sociedades españolas, filiales de una entidad sueca, y que a su vez participaban en el capital de una sociedad brasileña. Ambas sociedades españolas acordaron realizar una ampliación de capital de su filial brasileña, ampliación que suscribieron íntegramente con fondos prestados por la matriz sueca. Unos meses después, las sociedades españolas transmitieron a la matriz sueca las participaciones en la filial brasileña, reconociéndose unas cuantiosas pérdidas patrimoniales que consideraron deducibles en su IS.

Incoadas actuaciones de inspección, la Administración tributaria inició los trámites para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma, solicitando de la Comisión consultiva el preceptivo informe, tal y como demanda el artículo 159 de la LGT. No obstante, la Comisión consultiva rechazó la existencia de dicho conflicto, por lo que la Administración fundamentó la regularización recalificando las operaciones realizadas por las entidades españolas a un contrato de mandato, en el que dichas entidades actuaban como mandatarias de su matriz sueca, que era a quien debían atribuirse las pérdidas derivadas de la transmisión de la filial brasileña.

Cuestionada la conformidad a Derecho de esta actuación de la Administración, el TS comienza reconociendo que, en su actividad inspectora, aquella debe explorar todas las posibles vías que permitan llegar a una decisión final sobre el expediente. No obstante, señala que esta libertad debe desplegarse de una manera ordenada y sin comprometer el ejercicio de los derechos por parte del contribuyente.

Ello implica que la Administración debe asumir, como punto de partida, una determinada calificación jurídica de los actos o negocios que se comprueban, pues tal calificación (que coincidirá, o no, con la otorgada por los contribuyentes) opera como base para poder acudir, en su caso, al conflicto en la aplicación de la norma o a la simulación.

En el caso enjuiciado, el TS destaca que, inicialmente, la Administración había planteado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, institución que no cuestiona la calificación dada por las partes al correspondiente negocio jurídico, sino si el mismo es notoriamente artificioso o impropio para conseguir el resultado obtenido. Por tanto, la Administración entendió que la calificación que las entidades españolas habían otorgado a las operaciones de ampliación de capital de la filial brasileña, contrato de préstamo de la matriz sueca, y transmisión a esta de las participaciones en dicha filial, era correcta.

Por este motivo, no es conforme a Derecho que, una vez rechazada por la Comisión consultiva la existencia de conflicto en la aplicación de la norma,

Procedimiento

la Administración lleve a cabo, sin acreditar un cambio en las circunstancias fácticas valoradas, una mutación de la calificación jurídica de las operaciones analizadas, que pasan a ser encuadradas bajo la figura del mandato.

Esta mutación de la calificación es criticada por el TS también en la medida en que puede comprometer la posición del contribuyente, quien puede ver trastocada la estrategia de defensa adoptada sobre la base de que la calificación de los negocios jurídicos era aceptada por la Administración (aceptación que se deduce del hecho de que plantease la existencia de conflicto en la aplicación de la norma), si la misma es posteriormente reconsiderada.

De este modo, la sentencia fija como doctrina que, atendiendo a las circunstancias del caso, excede de la potestad del artículo 13 de la LGT que la Inspección de los tributos recalifique tres negocios jurídicos, con causa lícita y real, reconduciéndolos a un único negocio jurídico, cuando, previamente, se rechazó el conflicto en la aplicación de la norma en el informe preceptivo emitido por la Comisión consultiva, por no considerar tales operaciones notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido.

FISCALIDAD LOCAL

El TS afirma que la STC 182/2021 no limita las acciones para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado, por lo que estima las pretensiones de los recurrentes en los supuestos enjuiciados por entender que no se realizó una verdadera valoración probatoria en vía administrativa ni en sede judicial

Diego Marín-Barnuevo y Cristina Carreras | Of Counsel y abogada

- › Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4452) y (ECLI:ES:TS:2024:4453)

El TC se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la constitucionalidad de determinados preceptos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (el “IIVTNU”) recogidos en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

La primera, la sentencia del TC 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, relativa a este Impuesto, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Posteriormente, ese mismo Tribunal, en su sentencia 126/2019, de fecha 31 de octubre de 2019, declaró también inconstitucional el artículo 107.4 de la citada Ley Reguladora de las Haciendas Locales, respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Finalmente, la sentencia 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 de la mencionada Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Esta sentencia fue publicada en el BOE de 25 de noviembre de 2021.

En ese contexto, el TS analiza en las dos nuevas sentencias aquí comentadas el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos anteriormente expuestos en la STC 182/2021. Para analizar dicha manifestación, parte del artículo 39 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del TC, en relación con el art. 161.1.a) CE, indicando que la citada STC 182/2021 no ha establecido ninguna limitación de efectos en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y que, según doctrina reiterada de dicho Tribunal, no constituye obstáculo para ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial del Estado por actos del legislador declarados inconstitucionales la circunstancia de que los actos generadores del daño sean firmes, ni siquiera si gozan de la eficacia de la cosa juzgada, siempre que tales actos hayan fundamentado la decisión administrativa productora del perjuicio.

Esa posibilidad de tramitar la responsabilidad patrimonial respecto de cuestiones en las que existe cosa juzgada es admisible porque las pretensiones que fueron juzgadas, y a las que alcanza la “*res iudicata*”, son distintas de las deducidas en el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial. Precisamente ahí reside la razón jurídica que conduce a interpretar que lo ordenado en los artículos 161.1.a) CE y 40.1 LOTC no impide el ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial sustentada en el perjuicio irrogado por la aplicación en la sentencia dotada de ese valor de cosa juzgada de la ley o norma con fuerza de ley luego declarada contraria a la Constitución.

De este modo, el TS indica que el bien jurídico cuya protección se solicita al deducir esta pretensión está claramente conectado con aquél que se solicitó en el proceso no revisable que feneció con esa sentencia, hasta el punto de que uno y otro pueden llegar a guardar una plena relación de equivalencia o utilidad económica, que les haría así, aunque sólo desde esta perspectiva, intercambiables. Pero no es el mismo bien jurídico; no hay identidad entre uno y otro. En el proceso fenecido lo era el derecho o derechos que a juicio del pretendiente derivaban

de una concreta situación o relación jurídica. En el nuevo lo es el derecho a ser indemnizado cuando el administrado sufre un perjuicio patrimonial que no tiene el deber jurídico de soportar. Como tampoco la hay necesariamente entre las partes de uno y otro proceso, entendidas con la extensión con que lo hace el párrafo primero del art.222.3 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, pues en el fenecido sólo lo eran y sólo podían serlo quienes definían la situación o integraban la relación jurídica cuyo contenido o cuyos derechos se ponían en litigio, mientras que en el nuevo lo es el tercero tal vez ajeno a ellas a quien se imputa el daño antijurídico.

En suma, el Alto Tribunal establece que, si lo que excluye la cosa juzgada es, tal y como dice el art. 222.1 LEC, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo, no es ese efecto de exclusión el que producen aquellos artículos 161.1.a) CE y 40.1 LOTC para el posterior proceso de reclamación de responsabilidad, pues no es esa situación de identidad de objeto la existente entre éste y el anterior.

En consecuencia, consideran los recurrentes y así lo confirma el Tribunal, concurren todos y cada uno de los requisitos que regula la normativa para determinar la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador. Así, el Tribunal concluye que, ni en vía administrativa ni en sede judicial, se realizó una verdadera valoración probatoria conforme a los parámetros que la STC 182/2021 contenía, sino que se limitó a inadmitir la revisión de oficio sin analizar la posible concurrencia del art. 217.1.g) de la LGT. De este modo, aunque no afirma el Tribunal que de la nulidad de los preceptos contrarios a la Constitución emerja imperativamente un daño antijurídico que pueda ser cuantificado por equivalencia a la cantidad satisfecha (como sí declaró en las sentencias 163/2024, de 1 de febrero, recurso 55/2023, y 185/2024, de 2 de febrero, recurso 43/2023), porque el TC no considera inconstitucional el IIVTNU, sino la existencia de un único método de estimación objetiva de determinación de la base imponible. En los supuestos objeto de análisis, la falta de aplicación de dicha doctrina provocó que resultaran gravadas operaciones económicas en las que no quedó constata la existencia de un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resultara compatible con artículo 31.1 CE.

Por último, en el supuesto analizado en la sentencia 4452/2024 (ECLI:ES:TS:2024:4452), el TS establece, respecto al plazo para reclamar la responsabilidad patrimonial, que el plazo de un año desde la publicación en el BOE de la STC 182/2021 debe computarse desde la fecha de notificación de la sentencia firme de instancia que desestimó la pretensión anulatoria de la actividad administrativa que ocasionó el perjuicio.

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

El TS se pronuncia sobre los sujetos con legitimación activa para obtener la devolución del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos indebidamente ingresado

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4713)

El debate casacional suscitado consistía en determinar si el ingreso de las cuotas del Impuesto especial sobre hidrocarburos (“IH”) efectuados ante la Administración tributaria por aplicación del tipo autonómico, resulta indebido por contravenir el Derecho de la Unión Europea, a consecuencia de la autorización a las distintas Comunidades autónomas a establecer tipos del IH diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en el que se consuma el producto, y en tal caso, confirmar quién está legitimado para solicitar su devolución y en qué condiciones.

Respecto de la primera cuestión, el TS presentó cuestión prejudicial ante el TJUE que concluyó, en sentencia recaída el pasado 30 de mayo de 2024 (que comentamos en esta [Nota Jurídica](#)), que el tipo impositivo autonómico del IH contravenía el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE y, por lo tanto, las cuotas ingresadas resultaban indebidas.

Una vez reconocida por el TJUE la incompatibilidad del tipo impositivo autonómico del IH con el acervo comunitario, el TS debía pronunciarse respecto de quienes son los sujetos con legitimación activa para obtener la devolución de las cuotas del Impuesto indebidamente ingresadas.

En la Sentencia comentada, el TS considera que los sujetos que han soportado jurídicamente la repercusión del IH, DISA en este caso, son quienes pueden solicitar a la Administración tributaria la devolución del impuesto indebido.

No obstante, matiza el TS, el derecho a dicha devolución queda condicionado a que no se produzca enriquecimiento injusto por parte del solicitante. Es decir, el TS condiciona la devolución a que las cuotas del Impuesto no hubieran sido objeto de repercusión económica a posteriores adquirentes de los productos. Aclara además el TS que deberá ser la Administración tributaria, y no el obligado tributario, quién deba acreditar la existencia de dicha repercusión económica.

Como consecuencia de lo anterior, en relación con el asunto DISA, el TS ordena la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la sentencia objeto de recurso para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, si se ha producido o no la repercusión económica.

En conclusión, el reintegro de las cuotas del IH soportadas por el contribuyente podrá denegarse, si la Administración tributaria hubiese llegado a probar que aquéllas fueran objeto de subsiguiente repercusión económica.

Coordinadores de la Newsletter

Clara Jiménez | Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com

T. +34 91 423 20 89

José Suárez | Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com

T. +34 91 423 67 41

Alejandra Flores | Abogada de Fiscal

aflores@perezllorca.com

T. +34 91 423 70 32

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

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

–

Montes Urales 632
1100 – Mexico City

–

Av. Ricardo Margain 440, Suite-904,
66265 – Monterrey

–

375 Park Avenue 38th floor
10152 – New York

–

8 Marina Blvd
018981 – Singapore

www.perezllorca.com

