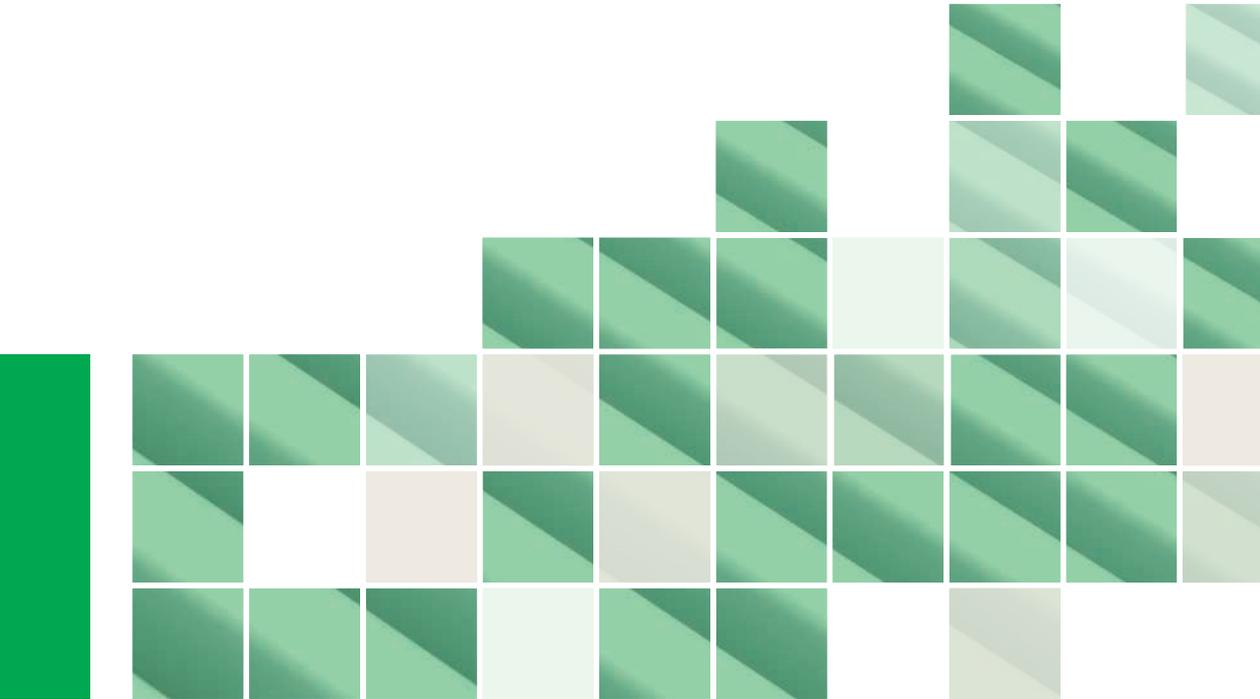


ANUARIOS

2025 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2024 de los grandes despachos

Araoz y Rueda • Ashurst LLP • Baker & Mckenzie • Clifford Chance • CMS Albiñana • Cuatrecasas • Deloitte • Durán Sindreu • Ernst & Young • Garrigues • Gómez-Acebo & Pombo • KPMG • Linklaters • Pérez Llorca • Landwell-PwC • Ramón y Cajal • Uría Menéndez



© Autores Varios, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: junio 2025

Depósito Legal: M-12932-2025

ISBN versión impresa: 978-84-10292-74-1

ISBN versión electrónica: 978-84-10292-75-8

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendój), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendój es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

RELACIÓN DE TRABAJOS POR DESPACHOS COLABORADORES

1. ARAOZ Y RUEDA

1.1. Sentencia dictada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de fecha 20 de junio de 2024, relativa a la competencia de la Comunidad Autónoma para comprobar y recaudar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	33
--	----

2. ARSHURST LLP

2.1. Resolución de la Comisión Consultiva para la declaración de conflicto de 29 de enero de 2024. ¿Es deducible en España el gasto financiero de una deuda de adquisición de acciones en sociedades españolas?	55
---	----

3. BAKER MCKENZIE

3.1. STS de 26 de septiembre de 2024 (Sección 2ª, rec. 4373/2022). Un caso de «peregrinaje procesal»: Cómo hacer efectivo el derecho a la aportación de pruebas en sede económico-administrativa.	79
--	----

4. CLIFFORD CHANCE

4.1. El sustituto como sujeto pasivo principal en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.....	107
--	-----

5. CMS-AML

5.1. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 2024 (RG 00/06448/2022 y 00/06452/2022) y de 27 de mayo (RG 00/06550/2022 y 00/06513/2022). Aplicabilidad del régimen fiscal especial de diferimiento y su regularización por parte de la Administración tributaria en caso de ausencia de motivación económica.	127
---	-----

6. CUATRECASAS

6.1. SSTS núm. 200/2024, de 6 de febrero de 2024; núm. 224/2024, de 8 de febrero de 2024; y núm. 237/2024, de 12 de febrero de 2024. Imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades de la devolución de impuestos contrarios al Derecho de la Unión Europea.....	149
---	-----

6.2. STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 2 de octubre de 2024, rec. 1110/2023. La nonata «tasa Amazon»: nulidad de pleno derecho de la ordenanza fiscal sobre el aprovechamiento especial del dominio público del Ayuntamiento de Barcelona.....	167
--	-----

7. DELOITTE

7.1. STS 185/2024, de 2 de febrero de 2024, recaída en el recurso ordinario número 43/2023. La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el ámbito de la Plusvalía Municipal.	191
---	-----

7.2. SSTS de 9 de diciembre de 2024 (recurso de casación 1112/2023) y de 17 de diciembre de 2024 (recurso de casación 1081/2023). Obligaciones del sustituto del contribuyente. El caso de las entidades aseguradoras como sustitutas del contribuyente en la Tasa por el mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios.....	211
--	-----

8. DURÁN SINDREU

8.1. Comentarios a la consulta de la Dirección General de Tributos V2117-24, de 1 de octubre de 2024, acerca del criterio de la Dirección General de Tributos en la bonificación por prestación de servicios públicos locales por parte de una Sociedad Anónima. Incidencia de la bonificación en el cálculo de la cuota líquida mínima. 231

8.2. Comentarios a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) de la Audiencia Nacional de fecha 10 de julio de 2024 y con número de Rec. 1427/2021. El criterio de la Audiencia Nacional en relación con el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las subvenciones relacionadas con el fomento de cultura. 247

9. ERNST & YOUNG

9.1. SAN de 10 de mayo de 2023, rec. 513/2020, LA LEY 98277/2023. Recuperación de cuotas impagadas de IVA cuando la rectificación de las bases imponibles de la operación impagada se presenta fuera del plazo establecido en la ley en caso de concurso. Primacía del principio de neutralidad del IVA sobre la firmeza de una liquidación y el incumplimiento de los requisitos formales para recuperar las cuotas de IVA impagadas cuando se cumplen los requisitos materiales para la devolución..... 265

10. GARRIGUES

10.1. STS de 7 de junio de 2024, en el recurso de casación número 7974/2022. Las actuaciones de regularización de la Administración deben tener en cuenta todas las consecuencias jurídicas y económicas obtenidas en actuaciones de comprobación, aunque correspondan a ejercicios prescritos. Aplicación del principio de regularización íntegra y delimitación del alcance de las potestades de comprobación e investigación..... 287

11. GÓMEZ-ACEBO POMBO

11.1. Sentencia núm. 1567/2024 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2024 (recurso de casación núm. 948/2023). Deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica: sobre el efecto vinculante del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación.	301
---	-----

12. KPMG

12.1. STS Núm. 1466/2024, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 19 de septiembre de 2024, Recurso Núm. 663/2023. Límites a la Inspección de los Tributos, con motivo del rechazo del conflicto en la aplicación de la Norma.	331
---	-----

12.2. Compatibilidad del tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos con la Directiva 2003/96/CE: Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024 (Asunto C-743/2022) y a la STS de 20 de septiembre de 2024 (Recurso de Casación 1560/2021).	353
---	-----

13. LINKLATERS

13.1. Sobre la naturaleza [IN]mobiliaria de los rendimientos derivados de carteras de préstamos hipotecarios adquiridas a descuento.	375
---	-----

14. PÉREZ LLORCA

14.1. Sentencias de la AN, Sala de lo contencioso, de 11 de marzo de 2024, Recursos núm. 846/2020 y 845/2020. Competencia de la Inspección para aplicar una interpretación contable contraria a las cuentas anuales auditadas: análisis de la aplicación de la DAU del RD 10/2008 a entidades holding dominantes en consolidación fiscal.	395
--	-----

14.2.	SAN, Sala de lo contencioso, de 20 de diciembre de 2023, Recurso núm. 475/2020. Procedimiento de rectificación de domicilio fiscal: no se puede determinar la residencia fiscal de un contribuyente en base a pruebas referidas a otros periodos impositivos.....	417
15.	PWC	
15.1.	Comentarios a la STS de 13 de marzo de 2024 (rec. núm. 9078/2022). La falta de previsión estatutaria de la retribución de administradores no determina, en todo caso, la no deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades.	441
15.2.	Sentencia del TS, Sala de lo contencioso-administrativo, de 15 de octubre de 2024, Recurso de casación núm. 2208/2023. El punto de vista del consumidor medio como parámetro clave para determinar el tipo de gravamen aplicable a los bienes y servicios. El punto de vista del consumidor medio como parámetro clave para determinar el tipo de gravamen aplicable a los bienes y servicios.....	455
16.	RAMÓN Y CAJAL	
16.1.	Acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidaria de 11 de septiembre de 2023. Derivación de responsabilidad solidaria en un supuesto de renuncia a la herencia.....	477
17.	URÍA MENÉNDEZ	
17.1.	STS de 29 de enero de 2024, rec. cas. 5226/2022. Luces y sombras del IVA en la cesión de vehículos de empresa para uso mixto (profesional y personal).....	499
17.2.	La calificación de ingresos indebidos en las rectificaciones de autoliquidaciones. Un tema incomprensiblemente recurrente en casación.....	517

ÍNDICE TEMÁTICO

1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

Sentencia dictada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de fecha 20 de junio de 2024, relativa a la competencia de la Comunidad Autónoma para comprobar y recaudar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Escrito por Elly Yazhen Wang.

Araoz y Rueda..... 33

2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

Resolución de la Comisión Consultiva para la declaración de conflicto de 29 de enero de 2024. ¿Es deducible en España el gasto financiero de una deuda de adquisición de acciones en sociedades españolas? Escrito por Eduardo Gracia Espinar, Marina García Vallejo y Lorena Viñas Rueda.

Ashurst LLP..... 55

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 2024 (RG 00/06448/2022 y 00/06452/2022) y de 27 de mayo (RG 00/06550/2022 y 00/06513/2022) sobre aplicabilidad del régimen fiscal especial de diferimiento y su regularización por parte de la Administración tributaria en caso de ausencia de motivación económica. Escrito por Alejandro García-Jalón.

CMS-ASL..... 127

SSTS, sentencias núm. 200/2024, de 6 de febrero de 2024; núm. 224/2024, de 8 de febrero de 2024; y núm. 237/2024, de 12 de febrero de 2024. Imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades de la devolución de impuestos contrarios al Derecho de la Unión Europea. Escrito por Salvador José Llopis y Rubén Díez Esclapez.

Cuatrecasas 149

Comentarios a la consulta de la Dirección General de Tributos V2117-24, de 1 de octubre de 2024, acerca del criterio de la Dirección General de Tributos en la bonificación por prestación de servicios públicos locales por parte de una Sociedad Anónima. Incidencia de la bonificación en el cálculo de la cuota líquida mínima. Escrito por Antonio Durán-Sindreu Buxadé y Marta Puig Maslloréns.

Durán Sindreu 231

Sentencia núm. 1567/2024 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2024 (recurso de casación núm. 948/2023). Deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica: sobre el efecto vinculante del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación. Escrito por Rocío Arias Plaza y Carla Fandiño Seijas.

Gómez Acebo Pombo 301

Sentencias de la AN, Sala de lo contencioso, de 11 de marzo de 2024, Recursos núm. 846/2020 y 845/2020. Competencia de la Inspección para aplicar una interpretación contable contraria a las cuentas anuales auditadas: análisis de la aplicación de la DAU del RD 10/2008 a entidades holding dominantes en consolidación fiscal. Escrito por Yi Zhou Wu y Samanta Díaz Guédez.

Pérez Llorca..... 395

Comentarios a la STS de 13 de marzo de 2024 (rec. núm. 9078/2022). La falta de previsión estatutaria de la retribución de administradores no determina, en todo caso, la no deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades. Escrito por Adal Salamanca Cabrera y Alfonso Santander Ruiz.

PricewaterhouseCoopers 441

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Sentencia del TS de 26 de septiembre de 2024 (Sección 2ª, rec. 4373/2022). Un caso de «peregrinaje procesal»: Cómo hacer efectivo el derecho a la aportación de pruebas en sede económico-administrativa. Escrito por Juan Antonio Cívico Maldonado. <i>Baker McKenzie</i>	79
Comentarios a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) de la Audiencia Nacional de fecha 10 de julio de 2024 y con número de Rec. 1427/2021. El criterio de la Audiencia Nacional en relación con el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las subvenciones relacionadas con el fomento de cultura. Escrito por Antonio Durán-Sindreu Buxadé y Anna Ric Català. <i>Durán Sindreu</i>	247
SAN de 10 de mayo de 2023, rec. 513/2020, LA LEY 98277/2023. Recuperación de cuotas impagadas de IVA cuando la rectificación de las bases imponibles de la operación impagada se presenta fuera del plazo establecido en la ley en caso de concurso. Primacía del principio de neutralidad del IVA sobre la firmeza de una liquidación y el incumplimiento de los requisitos formales para recuperar las cuotas de IVA impagadas cuando se cumplen los requisitos materiales para la devolución. Escrito por Gonzalo Acebo del Río. <i>Ernst & Young</i>	265
Sentencia del TS, Sala de lo contencioso-administrativo, de 15 de octubre de 2024, Recurso de casación núm. 2208/2023. El punto de vista del consumidor medio como parámetro clave para determinar el tipo de gravamen aplicable a los bienes y servicios. El punto de vista del consumidor medio como parámetro clave para determinar el tipo de gravamen aplicable a los bienes y servicios. Escrito por Jaume Cornudella Marquès y Laura Cebollero Bergua. <i>PricewaterhouseCoopers Tax & Legal</i>	455

STS de 29 de enero de 2024, rec. cas. 5226/2022. Luces y sombras del IVA en la cesión de vehículos de empresa para uso mixto (profesional y personal). Escrito por Carlos Durán Haeussler y Alejandro Villegas Viñeta.

Uría Menéndez..... 499

4. LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

STS Núm. 1466/2024, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 19 de septiembre de 2024, Recurso Núm. 663/2023. Límites a la Inspección de los Tributos, con motivo del rechazo del conflicto en la aplicación de la Norma. Escrito por Julio César García Muñoz y Carlos Martínez Tormo.

KPMG 331

Acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidaria de 11 de septiembre de 2023. Derivación de responsabilidad solidaria en un supuesto de renuncia a la herencia. Escrito por Gonzalo Molina Marinas y Mario Rodríguez Guerrero.

Ramón y Cajal 477

La calificación de ingresos indebidos en las rectificaciones de autoliquidaciones. Un tema incomprensiblemente recurrente en casación. Escrito por Violeta Pina Montaner y Ángel Viñas Díaz.

Uría Menéndez..... 517

5. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

STS 185/2024, de 2 de febrero de 2024, recaída en el recurso ordinario número 43/2023. La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el ámbito de la Plusvalía Municipal. Escrito por Jon Arrarte Lopategui, Ekaitz Cascante Serrano e Inés Meana Rodríguez.

Deloitte Abogados 191

6. OTROS IMPUESTOS Y TASAS

El sustituto como sujeto pasivo principal en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Escrito por Inés Pou Chapa y Roberto Grau Ullastres.

Clifford Chance..... 107

STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 2 de octubre de 2024, rec. 1110/2023. La nonata «tasa Amazon»: nulidad de pleno derecho de la ordenanza fiscal sobre el aprovechamiento especial del dominio público del Ayuntamiento de Barcelona. Escrito por Miró Ayats i Vergés y Ramon Palà Moncusí.

Cuatrecasas 167

SSTS de 9 de diciembre de 2024 (recurso de casación 1112/2023) y de 17 de diciembre de 2024 (recurso de casación 1081/2023). Obligaciones del sustituto del contribuyente. El caso de las entidades aseguradoras como sustitutas del contribuyente en la Tasa por el mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios. Escrito por Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, Lydia Serrano Valverde y Margarita Roca Bujosa.

Deloitte Abogados 211

Compatibilidad del tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos con la Directiva 2003/96/CE: Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024 (Asunto C-743/2022) y a la STS de 20 de septiembre de 2024 (Recurso de Casación 1560/2021). Escrito por Julio César García Muñoz.

KPMG Abogados..... 353

SAN, Sala de lo contencioso, de 20 de diciembre de 2023, Recurso núm. 475/2020. Procedimiento de rectificación de domicilio fiscal: no se puede determinar la residencia fiscal de un contribuyente en base a pruebas referidas a otros periodos impositivos. Escrito por Javier Povo Martín y Ángel Gil Balsera.

Pérez-Llorca..... 417

Sobre la naturaleza [IN]mobiliaria de los rendimientos derivados de carteras de préstamos hipotecarios adquiridas a descuento. Escrito por Abel Ayuso Arranz, Belén Agrasar González y Sofía Echezarra Pérez.

Linklaters..... 375

STS de 7 de junio de 2024, en el recurso de casación número 7974/2022. Las actuaciones de regularización de la Administración deben tener en cuenta todas las consecuencias jurídicas y económicas obtenidas en actuaciones de comprobación, aunque correspondan a ejercicios prescritos. Aplicación del principio de regularización íntegra y delimitación del alcance de las potestades de comprobación e investigación. Escrito por María Muñoz Domínguez y Juan Luis Zayas Zabala.

Garrigues..... 287

LAS ACTUACIONES DE REGULARIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN TENER EN CUENTA TODAS LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS Y ECONÓMICAS OBTENIDAS EN ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN, AUNQUE CORRESPONDAN A EJERCICIOS PRESCRITOS. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA Y DELIMITACIÓN DEL ALCANCE DE LAS POTESTADES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

(STS de 7 de junio de 2024, en el recurso de casación número 7974/2022)

María Muñoz Domínguez
Socia del Departamento de Derecho Tributario

Juan Luis Zayas Zabala
*Socio del Departamento de Derecho Tributario
J&A Garrigues, S.L.P.*

RESUMEN

La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2024 casa el pronunciamiento emitido por la Audiencia Nacional que confirmaba el que hasta ese momento venía siendo criterio consolidado de la Inspección y del TEAC y concluye que en el seno de los procedimientos de comprobación e inspección que la Administración esté llevando a cabo sobre ejercicios no prescritos debe, necesariamente, tener en consideración todas las consecuencias jurídicas que, siendo determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, deriven de hechos acaecidos en ejercicios tributarios prescritos de los que tenga conocimiento en el marco de aquellas actuaciones de comprobación, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente.

Es decir, según el Alto Tribunal la Administración tributaria debe realizar una regularización íntegra de la situación del contribuyente, aun cuando esta traiga causas de magnitudes relativas a ejercicios prescritos.

I. HECHOS

En el caso enjuiciado por el Alto Tribunal se examina el supuesto de una entidad (PF) a la que, como consecuencia de unas actuaciones de comprobación seguidas en relación con el Impuesto sobre Sociedades («IS»), correspondiente al ejercicio 2008, la Inspección regularizó las bases imponibles negativas («BINs») acreditadas en 2005 y 2007 (ejercicios prescritos a la fecha del inicio de las actuaciones) y compensadas en 2008, que tenían su origen en la deducción por parte de la citada entidad en dichos ejercicios de la provisión por insolvencias dotada respecto de las cantidades adeudadas por otra compañía («X»).

PF era propietaria de unos apartamentos que se explotaban económicamente en régimen de arrendamiento. Para ello, tenía suscrito un contrato con X, a la que cedía su explotación. Además, intermediaba entre X y otros propietarios del complejo de apartamentos que también estaban interesados en cederlos a cambio de un precio. De esta forma, la entidad recurrente percibía de X la renta pactada por la cesión de la explotación de los apartamentos, pero no sólo la relativa a los que eran de su propiedad, sino también la de los apartamentos que eran propiedad de terceros, a los que PF debía, a su vez, retribuir, previa detracción de su comisión de intermediación.

A nivel contable esto implicaba que, en el momento de emitir a la entidad X la factura de arrendamiento:

(i) PF daba de alta una cuenta por cobrar por el importe total de la renta a percibir de ésta (tanto por apartamentos propios como por los de terceros) y,

(ii) contabilizaba, igualmente, el ingreso contable por la totalidad de la renta (la propia y la de terceros), ingreso que se integraba en el resultado contable y, por ende, en la base imponible del IS del período de registro.

Por último, PF reconocía un gasto por la parte de la renta que tenía que reembolsar a los propietarios de los apartamentos que no eran de su propie-

dad, dando de baja la cuenta por cobrar. Por tanto, si X pagaba las rentas (como era su obligación), no se generaba ninguna distorsión en la cuenta de resultados ni en el resultado contable gravable declarado por PF, por cuanto que acababa tributando únicamente por los ingresos que le correspondían a ella como arrendadora (y que estaban integrados por la renta que X le pagaba por los apartamentos que eran de su propiedad y el diferencial —comisión— que percibía por intermediar en la gestión del alquiler de los apartamentos que no eran de su propiedad).

Sin embargo, a partir del ejercicio 2004, X dejó de pagar las rentas del arrendamiento (las que correspondían a PF y aquellas que correspondían a los terceros), por lo que PF tuvo que dotar la correspondiente provisión por insolvencias mediante la contabilización de un gasto que, por cumplir con los requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, consideró fiscalmente deducible.

Pues bien, la Inspección corrigió las BINs generadas en los ejercicios 2005 y 2007 y compensadas en el ejercicio 2008 al considerar que una parte de dichas BINs no eran susceptibles de compensación porque tenían su origen en la deducción de la totalidad de la provisión por insolvencias dotada en los ejercicios 2005 y 2007 respecto de las cantidades que X le adeudaba a PF cuando, a juicio de la Inspección, sólo se podía considerar fiscalmente deducible una parte de dicha dotación. En concreto, según la Administración, PF nunca debió reconocer como ingreso las cantidades adeudadas por X que correspondían a terceros y de ahí concluía que tampoco debió reconocer el gasto por la provisión asociada a esos importes. Sin embargo, la Administración no eliminó la tributación de esos ingresos que en su opinión estaban mal registrados por considerar que eran de ejercicios prescritos por lo que, en la práctica PF acababa tributando por una renta que no había obtenido.

En definitiva, a pesar de reconocer expresamente que PF había registrado y tributado por unos ingresos que no le correspondían (por ser un simple mediador en el cobro), la Inspección no tuvo en cuenta en su regularización la tributación por esos ingresos improcedentemente registrados, por entender que habían sido registrados en un ejercicio prescrito, limitándose a cuestionar la deducibilidad de la provisión por insolvencias registrada en 2005 y 2007 (ejercicios también prescritos) ante la morosidad del deudor de los citados ingresos.

Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias («*TEAR de Canarias*») como el Tribunal Económico-Administrativo Central

(«TEAC») confirmaron la postura inspectora y sostuvieron que le estaba vedado a la Inspección corregir ingresos contabilizados en ejercicios que estaban prescritos, si bien admitían que, al amparo de lo previsto en el artículo 66.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»), se corrigieran los gastos registrados en ejercicios igualmente prescritos.

Contra la Resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional en el cual se sostuvo que el derecho a una regularización tributaria completa que asiste a todo contribuyente y el respeto al principio de buena administración que debe presidir la actuación de todo órgano administrativo exigían que la regularización comprendiera tanto los aspectos que benefician a la Administración tributaria como los que benefician al contribuyente. Así, si la Inspección había concluido que la forma en la que PF registraba los ingresos derivados de su relación comercial con X no era correcta (en la medida en que suponía registrar ingresos contables que, conforme al criterio inspector, no le correspondían), su regularización no podía limitarse a cuestionar la deducibilidad de la provisión dotada ante el impago de X.

Por el contrario, si la provisión no se consideraba deducible porque estaba vinculada al deterioro de un crédito que, en la tesis inspectora, no debió registrarse por PF ni dar lugar a ningún ingreso, la Inspección debió haber tenido igualmente en cuenta dicha circunstancia en su regularización, incluso aunque los ingresos hubieran sido registrados en ejercicios prescritos.

Con fecha 22 de julio de 2022 la Audiencia Nacional desestimó el recurso interpuesto y confirmó el criterio del TEAC, del TEAR de Canarias y de la Inspección. Contra dicha sentencia se preparó recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso de casación 7974/2022).

El citado recurso de casación fue admitido a trámite por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, al apreciarse la concurrencia de interés casacional objetivo. En concreto, la Sala apreció que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia era *«determinar si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente. En particular, si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de bases imponibles negativas debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos, aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción»*.

DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN UN SUPUESTO DE RENUNCIA A LA HERENCIA

**(Acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria
de carácter solidario de 11 de septiembre de 2023)**

Gonzalo Molina Marinas
Socio

Mario Rodríguez Guerrero
Abogado
Ramón y Cajal Abogados, S.L.P.

RESUMEN

La Administración tributaria inició un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario contra unos herederos. Concretamente, la Administración consideró que, al haber adquirido su condición de herederos por la renuncia previa de un familiar que había sido declarado, con carácter previo, responsable subsidiario por deudas tributarias, se cumplían todos los requisitos establecidos en la norma.

Una vez concluido el trámite de alegaciones, la Administración confirmó la declaración de responsabilidad contra los herederos.

ABSTRACT

The tax authorities initiated a procedure to declare joint and several tax liability against the heirs. Specifically, the authorities considered that, since they acquired their status as heirs through the prior waiver of a family member who had previously been declared subsidiarily liable for tax debts, the legal requirements for such liability were met.

After the objection process concluded, the authorities confirmed the declaration of liability against the heirs.

I. HECHOS

El objeto del presente artículo es analizar un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria de carácter solidario dictado por la Agencia Tributaria (en adelante, «*el acuerdo*»). En el caso concreto un particular renunció pura y simplemente a la herencia de su madre. En dicha herencia, conforme al testamento, además de la cuota hereditaria correspondiente se estableció un legado a su favor. Por otra parte, la causante instituyó herederos por partes iguales en el resto de sus bienes y derechos a sus hijos, estableciendo la sustitución vulgar por sus respectivos descendientes. La renuncia se produjo dentro del plazo de 6 meses posterior al fallecimiento de la causante.

De esta forma, los hijos del particular, en sustitución, comparecieron como herederos en la escritura de adjudicación de herencia y operaciones particionales, donde se les adjudicó tanto el legado como la cuota hereditaria correspondiente en sustitución de su padre.

A la fecha de la renuncia a la herencia, el particular figuraba como deudor en período ejecutivo a la Hacienda Pública de una serie de deudas que, en su conjunto, representaban un importe muy inferior al valor del legado y la cuota hereditaria que correspondía a éste.

No obstante, con posterioridad al fallecimiento de la causante y a la adjudicación y liquidación de la herencia, concretamente casi un año después, se inició un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria contra el particular, que finalizó mediante acuerdo por el que se declaró a este responsable subsidiario al amparo de lo establecido en el artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, «*LGT*») de una serie de deudas por un importe muy superior al valor del legado y la cuota hereditaria que le correspondían.

Al respecto, la Administración señaló que los presupuestos de hecho indicados en el artículo mencionado ya existían con anterioridad al falleci-

miento de la causante, por lo que el devengo de las deudas susceptibles de ser exigidas al particular se habría producido con anterioridad a la secuencia de hechos descrita.

Finalmente, y casi tres años después de la adjudicación y liquidación de la herencia, se notificó a los herederos por sustitución un acuerdo de inicio de expediente de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario de conformidad con lo establecido en el artículo 42.2.a) de la LGT, al considerar la Administración que éstos, al haber aceptado la herencia en sustitución de su padre, habían colaborado en la ocultación o transmisión de bienes o derechos con la finalidad de impedir la actuación recaudatoria de la Hacienda Pública respecto de una serie de deudas.

La Administración consideró que la relación de parentesco existente es una evidencia de que los hijos tenían conocimiento de las deudas de su padre y, por tanto, colaboraron de forma consciente en la ocultación de los bienes a heredar para sustraer su obtención a la Administración.

Ante el acuerdo de inicio los contribuyentes presentaron alegaciones solicitando el archivo de la propuesta de responsabilidad por no concurrir los principios rectores que rigen en nuestro ordenamiento jurídico para que la Administración iniciase el mismo, toda vez que no se cumple el requisito finalista que denota la existencia de un plan preconcebido entre el deudor principal y el contribuyente como responsable, las cuales fueron desestimadas por la Administración, procediendo a derivar la responsabilidad tributaria de carácter solidario.

II. RESOLUCIÓN JURÍDICA

Resumimos a continuación las alegaciones formuladas por el contribuyente para una mejor comprensión de los fundamentos de derecho del acuerdo:

– Improcedencia de la propuesta de declaración de responsabilidad de carácter solidario: inexistencia de presupuesto habilitante de responsabilidad. En esta alegación, se puso de manifiesto la no concurrencia del elemento objetivo por no haber ocultación ni desprendimiento material o jurídico del deudor principal (véase que el deudor principal no ve disminuido su patrimonio ni hay un cambio en la titularidad de sus bienes) y que de aceptar dicha conclusión se estaría desvirtuando la figura jurídica de la sustitución del heredero, pues, a su juicio, el padre es quien hereda en vez de los hijos en sustitución, que nada tienen que ver con el padre ni con su situación

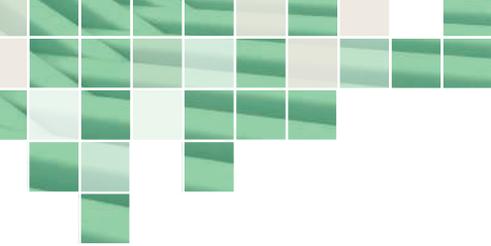
jurídica ni económica. Sin que se pueda extraer una voluntad elusiva del ejercicio de dicho derecho, como pretendía y finalmente declara la Administración.

Además, la Administración confunde dos figuras jurídicas tales como la herencia y la donación al poner de manifiesto que *«en este caso, concurren por tanto los indicios defraudatorios (...) siendo de aplicación las presunciones civiles de fraude de los artículos 1297 y 643 del Código Civil»*. Dichos artículos hacen referencia a las donaciones en fraude a acreedores y establecen, respectivamente, que *«se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito»* y *«se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella»*, por lo que no resultan de aplicación en el presente caso por configurar el presupuesto de hecho la aceptación de una herencia que, a diferencia de la donación, no requiere un acuerdo de voluntades *inter partes*.

– Subsidiariamente, se puso de manifiesto la improcedencia del expediente de declaración de responsabilidad por el hecho de que la Administración no solo derivó las deudas exigibles en el momento en el que a su juicio se promueve o colabora en la ocultación o transmisión de los bienes para impedir la acción acreedora de la Administración, sino también las deudas que, sin ser exigibles, se devenguen con posterioridad. Y ello con base en los principios de tipicidad y *lex certa*, puesto que dicha acción —derivar una deuda que no es ni líquida ni exigible que se devenga con posterioridad a la concurrencia del elemento objetivo— debe estar tipificado con la suficiente precisión en la norma que resulta de aplicación.

– Inexistencia de culpabilidad en la actuación del contribuyente. La Administración atribuye al contribuyente —por aplicación automática— un acto jurídico que escapa de su voluntad, esto es, la renuncia de la herencia por parte de su padre, para exigirle el pago de sus deudas, de las que se presume que tenía o debía tener conocimiento. Sin embargo, dicho proceder resulta a todas luces inadmisibles y contraviene con el criterio recientemente establecido por nuestros Tribunales, que exige un esfuerzo probatorio suficiente —prueba plena—, que acredite la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el cobro a la Administración.

Adicionalmente a lo anterior, el hecho de que la práctica totalidad de la deuda que se deriva fuera, a su vez, derivada al padre con posterioridad a la



Práctica Fiscal para Abogados 2025 da continuidad a esta obra que nació con el objetivo de compartir con los profesionales dedicados al Derecho Tributario los casos de mayor relevancia e interés para la práctica por parte de un conjunto de despachos colectivos. En esta ocasión, han sido 17 los despachos que han colaborado en la tarea de analizar y comentar los 24 casos seleccionados, que permiten al lector acercarse a sus principales claves interpretativas que los autores exponen con la riqueza y la calidad que les confiere su intervención o conocimiento cercano de los casos comentados.

La homogeneidad del formato de esta obra contrasta con la variedad de temas analizados tal y como se refleja en el índice temático:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley General Tributaria y procedimiento tributario
- Impuestos locales y tasas.

Práctica Fiscal para Abogados supone una magnífica oportunidad de poder estar al tanto de las más recientes sentencias y resoluciones, así como de la doctrina administrativa sobre los temas que han resultado de mayor interés durante 2023.

Su **enfoque práctico basado en el análisis de los casos presentados, le convierte en un material de estudio de gran utilidad no sólo para los abogados especializados en Derecho Tributario, sino que resulta una obra accesible para otros profesionales del Derecho interesados en la fiscalidad** y, asimismo, para las tareas docentes tanto en universidades como en centros de formación post-grado, por su actualidad y acercamiento a las preocupaciones habituales en materia tributaria de empresas y contribuyentes.

ISBN: 978-84-10292-74-1



ER-0285/2005

GA-2005/0100