

Pérez-Llorca

# Newsletter

## **Fiscal**

---

FEBRERO 2025



# Índice

## FISCALIDAD DIRECTA

IS

El TS establece que un sujeto pasivo puede compensar bases imponibles negativas derivadas de una AIE en la que participe, cuando estas han sido regularizadas con posterioridad, sin que sea exigible su declaración previa en la autoliquidación /3

Se determina que la operación de arrendamiento y venta de un inmueble en el extranjero constituye una operación económica real susceptible, por tanto, de aplicar la exención por doble imposición internacional del artículo 21 TRLIS en la liquidación de la sociedad propietaria del inmueble, al no tratarse de un mero producto de inversión comercializado por una entidad bancaria /3

La fusión por absorción de una entidad *sub-holding*, en el marco de la simplificación societaria de un grupo, puede aplicar el régimen de neutralidad fiscal pese a que con ello también se consiga un ahorro fiscal /4

La limitación de compensación de BINs del artículo 84.2 de la Ley del IS no opera si la entidad transmitente no ha utilizado previamente dichas pérdidas /5

## FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS se pronuncia sobre los requisitos para aplicar el tipo reducido del IVA a la transmisión de edificaciones destinadas a viviendas /6

ITPAJD

De acuerdo con el TS, una diferencia relevante entre el valor de tasación y el valor declarado es motivación suficiente para el inicio de un procedimiento de comprobación de valores por la administración tributaria /6

## PROCEDIMIENTO

Delito contra la Hacienda Pública. Prescripción penal y administrativa. El legislador no autoriza, fuera de los casos previstos en los arts. 66 bis y 115.1 de la LGT, una proyección retroactiva de las facultades de inspección respecto de ejercicios prescritos que, lejos de favorecer al contribuyente, lo expone a una nueva fiscalización que desborda el límite del plazo prescriptivo fijado en el art. 66 de la LGT /8

El cambio de sistema de notificación sin previo aviso al interesado puede vulnerar el principio de tutela judicial efectiva /9

La declaración de responsabilidad solidaria que es anulada por motivos de fondo carece de efectos interruptivos de la prescripción ex art. 68.8 LGT /10

La AN aplica la jurisprudencia del TS y niega la intercambiabilidad de las normas antiabuso contenidas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT /11

Un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT, tras la anulación del primero sobre las mismas deudas, vulnera el principio *non bis in idem* /12

## FISCALIDAD DIRECTA

### IS

#### **El TS establece que un sujeto pasivo puede compensar bases imponibles negativas derivadas de una AIE en la que participe, cuando estas han sido regularizadas con posterioridad, sin que sea exigible su declaración previa en la autoliquidación**

**Sergi Aguilar e Isabel Solís | Abogados**

› Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2024  
(ECLI:ES:TS:2024:6288)

En la presente sentencia, el TS se pronuncia sobre si un sujeto pasivo puede aplicarse una base imponible negativa (“BIN”) fijada y reconocida a otro obligado tributario en el que participa (una AIE), cuando dicha BIN aparece sobrevenida en una regularización tributaria realizada a la AIE.

En concreto, en el supuesto objeto de análisis, una entidad solicitó la rectificación de su autoliquidación del IS 2012 para aplicar BINs generadas por una AIE en la que participaba. La Administración tributaria denegó dicha solicitud al considerar que las BINs no habían sido autoliquidadas por la entidad en su momento y que el artículo 25.5 del TRLIS exigía su reconocimiento previo en la declaración del sujeto pasivo.

El TS recuerda que, conforme al régimen fiscal de las AIE, las bases imponibles (positivas o negativas) deben ser imputadas a los socios, sin que la AIE pueda compensarlas. En este sentido, establece como doctrina lo siguiente:

- El sujeto pasivo puede aplicarse, a efectos de su compensación, una BIN fijada y reconocida a otro obligado tributario (la AIE), cuando dicha BIN surge sobrevenida en una regularización realizada a la AIE.
- No es aplicable el artículo 25.5 del TRLIS en estos casos, ya que dicho precepto se refiere a situaciones en las que la BIN se generó en el propio sujeto pasivo y no en una entidad de la que es partícipe.

En consecuencia, el TS anula la liquidación y resolución impugnadas, permitiendo la compensación de las BINs derivadas de la regularización de la AIE en favor del socio recurrente.

#### **Se determina que la operación de arrendamiento y venta de un inmueble en el extranjero constituye una operación económica real susceptible, por tanto, de aplicar la exención por doble imposición internacional del artículo 21 TRLIS en la liquidación de la sociedad propietaria del inmueble, al no tratarse de un mero producto de inversión comercializado por una entidad bancaria**

**José Azqueta y Daniel Encinas | Socio y abogado**

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de noviembre de 2024  
(ECLI:ES:AN:2024:5641)

En la presente sentencia, la AN analiza un supuesto donde se rechazó la aplicación de la exención por doble imposición internacional del artículo 21 TRLIS (el supuesto de controversia versa sobre el ejercicio 2012) por una entidad española sobre la cuota de liquidación resultante de la liquidación de una entidad participada sita en Luxemburgo.

La regularización, secundada por el TEAC, llevó a cabo la tesis de que, atendiendo a las circunstancias de la entidad liquidada, la participación ostentada sobre la entidad supuso la mera incorporación por el contribuyente a un producto de inversión constituido ad-hoc por un tercero con fines tributarios (i.e., evitar la tributación por la futura plusvalía derivada de la transmisión de un inmueble); no

reuniéndose, por tanto, el requisito de existencia de actividad económica a nivel de la filial exigido por el citado artículo.

En concreto, el supuesto objeto de análisis partía de los siguientes antecedentes que fueron utilizados como hechos indiciarios por la Administración tributaria:

- La filial luxemburguesa ya se encontraba en negociaciones para adquirir un inmueble en París a la fecha de compra de esta por la entidad española.
- Este inmueble constituía su único activo, y los ingresos derivados de su arrendamiento, por ende, su única fuente de ingresos.
- En el momento de la constitución de la filial luxemburguesa por el vendedor se procedió a redactar un “Acuerdo de accionistas” por el que se establecían las reglas principales de su funcionamiento. En concreto, se fijaron distintas funciones a desarrollar en beneficio de la filial por una entidad del grupo dedicada a la gestión inmobiliaria.
- Al objeto de intentar acreditar que la actividad de arrendamiento de locales constituye una actividad empresarial, la filial luxemburguesa disponía de una oficina alquilada en Luxemburgo y contaba con un empleado con contrato laboral (residente a 280 km de París).

Tras el análisis de los argumentos expuestos por la Administración tributaria, la AN rechaza esta regularización, ya que el propio periodo de tenencia del inmueble, la realización de obras en el mismo o la celebración de nuevos contratos de arrendamiento, la explotación comercial del inmueble y la posterior venta del mismo, desnatura el perfil financiero (y sin actividad económica) alegado en la regularización y mantenido por el TEAC.

### **La fusión por absorción de una entidad *sub-holding*, en el marco de la simplificación societaria de un grupo, puede aplicar el régimen de neutralidad fiscal pese a que con ello también se consiga un ahorro fiscal**

**Daniel Olábarri y Alejandro Irache** | Counsel y abogado

› Consulta de la DGT V2402-24 de 25 de noviembre de 2024

En el caso objeto de consulta, la sociedad consultante plantea la posibilidad del acogimiento al régimen de neutralidad fiscal (o régimen FEAC) de una operación de fusión impropia por absorción de una entidad *sub-holding* del mismo grupo, llevada a cabo en el marco de la reestructuración de un grupo energético. Operación esta que, de conformidad con lo planteado por la entidad consultante, se llevaría a cabo con el objeto de reducir costes en el grupo.

Cabe señalar que esta consulta viene a ser aclaratoria de la consulta previa V1773-23, de 20 de junio de 2023, donde la DGT concluía que la operación de reestructuración planteada podría no verse amparada por el régimen de neutralidad, en aplicación de la cláusula antifraude prevista en el artículo 89.2 de la Ley del IS, por entender este órgano consultivo que se estaría produciendo un ahorro fiscal al estar evitándose la aplicación, en materia de reparto de dividendos, de los artículos 21.10 y 64 de la Ley del IS. Esto es, con la operación de fusión planteada, se estaría evitando la tributación del 1,25% en el IS de la entidad beneficiaria del reparto de un dividendo, dándole la misma relevancia a este “ahorro fiscal” que a los motivos económicos válidos que pudiesen existir.

Pues bien, en esta reciente consulta, la DGT analiza si los motivos económicos válidos esgrimidos por la entidad consultante (simplificación de la estructura del grupo, lograr una mejora en la eficiencia de la estructura de costes y manteniendo la política de retribución del accionista), tienen mayor relevancia a la hora de acoger esta operación al régimen de neutralidad fiscal que el “ahorro fiscal” que se obtiene mediante la eliminación de entidades intermedias en lo que se refiere a la distribución de dividendos y el impacto de la redacción actual del artículo 21 de la Ley del IS (el peaje del 1,25%).

En este sentido, analiza este centro directivo la jurisprudencia más reciente del TS y del TJUE en lo que respecta a la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley del IS y a la existencia de motivos económicos válidos,

concluyendo que la ausencia de estos solo debe tomarse como una presunción de que la operación se realiza con un motivo fraudulento, pero no como una condición *sine qua non* para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, debiendo los órganos administrativos analizar en cada caso concreto la existencia o no de un ánimo fraudulento.

Concluye por tanto la DGT que no puede interpretarse la cláusula antiabuso de forma restrictiva, obligando esta siempre a optar por la alternativa más gravosa para el contribuyente. Esto es, el régimen de neutralidad ampara la realización de operaciones de reestructuración que cuenten con motivos económicos válidos y que, a su vez, permitan un ahorro fiscal, siempre que este último motivo no sea el fundamental y no exista un ánimo fraudulento.

En definitiva y en virtud de lo expuesto, la DGT viene a matizar sus conclusiones expuestas en la contestación previa, y concluye que los motivos económicos válidos esgrimidos por la entidad consultante permitirían el acogimiento de la operación de reestructuración planteada al régimen de neutralidad fiscal, con independencia de que se obtenga, a su vez, un ahorro fiscal con la misma.

### **La limitación de compensación de BINs del artículo 84.2 de la Ley del IS no opera si la entidad transmitente no ha utilizado previamente dichas pérdidas**

**Arturo Parellada y Jesús Gutiérrez | Abogados**

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V2398-24, de 25 de noviembre de 2024](#)

En esta consulta vinculante, la DGT examina un caso en el que una sociedad del sector de concesionarios de automóviles (sociedad A) compra en 2020 las participaciones de otra empresa del mismo sector (sociedad B) a un tercero no vinculado, y posteriormente, la sociedad A absorbe a la sociedad B. A estos efectos, la sociedad B tenía BINs pendientes de compensación, reconocidas antes de la fusión, y sus antiguos socios habían realizado aportaciones a la sociedad B en 2005 (durante su constitución) y en 2010 (como aportación extraordinaria y aumento de capital). La sociedad A consulta a la DGT si se aplicaría la limitación del artículo 84.2 de la Ley del IS y, en su caso, cuál sería la base imponible que podría compensarse.

En respuesta a la primera cuestión, la DGT indica que, dado que la sociedad A ha aplicado el régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS, y considerando que la sociedad B se ha extinguido debido a la fusión y ambas sociedades pertenecían a un grupo mercantil según el artículo 42 del Código de Comercio, se aplicará la limitación de compensación de BINs establecida en el artículo 84.2 de la Ley del IS.

En cuanto a la segunda cuestión, el órgano directivo indica que, para determinar las BINs que pueden ser compensadas, es necesario considerar el valor total de las aportaciones realizadas por los socios de la sociedad B desde su constitución, incluyendo, por lo tanto, las realizadas por los anteriores socios, ya que estas aportaciones afectan la capacidad de compensación de dichas BINs. Esto incluye tanto las aportaciones iniciales realizadas en el momento de la constitución de la sociedad como las aportaciones adicionales efectuadas en 2010, ya que estas reducen las BINs susceptibles de compensación.

La DGT señala que el espíritu del artículo 84.2 de la Ley del IS es evitar que una misma pérdida se compense dos veces, mediante el aprovechamiento de las BINs, por un lado, en sede de los socios de la entidad, bien a través del deterioro de las participaciones bien con ocasión de las pérdidas puestas de manifiesto en la transmisión, y por otro lado, en sede de la entidad absorbente mediante la compensación de BINs una vez realizada la operación de reestructuración.

## FISCALIDAD INDIRECTA

### IVA

#### El TS se pronuncia sobre los requisitos para aplicar el tipo reducido del IVA a la transmisión de edificaciones destinadas a viviendas

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:299)

En el ejercicio 2007, Turmalina Gestión, S.L. adquirió un bien inmueble, quedando dicha entrega de bienes sujeta al IVA y tributando al tipo general del IVA. En el ejercicio 2008, la entidad enajenó dichos bienes inmuebles. En el momento de la solicitud de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición, la Administración tributaria cuestionó la procedencia de la devolución, al considerar que la edificación, al tiempo de ser adquirida, estaba terminada y calificaba de segunda entrega.

Por su parte, Turmalina Gestión, S.L. presentó una solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos que fue desestimada.

En este contexto, es importante señalar que, la Administración tributaria exigía para la aplicación del tipo reducido del IVA a la transmisión de edificaciones destinados a viviendas que las mismas contasen con la cédula de habitabilidad o, en su caso, con la correspondiente licencia administrativa de ocupación; denegando la aplicación del tipo reducido en cualquier otro supuesto.

No obstante, con este pronunciamiento del TS, los requisitos exigidos por la Administración tributaria para la aplicación del tipo reducido del IVA a la transmisión de edificaciones destinados a viviendas se han visto rebajados.

En conclusión, el Alto Tribunal establece tres condiciones para que proceda la aplicación del tipo reducido del IVA a la transmisión de edificaciones destinados a viviendas:

- Que nos encontremos ante una edificación terminada; pues de lo contrario, en cuanto la edificación no esté concluida, la tributación de la transmisión será aquella que corresponda al régimen del suelo sobre el que se asienta.
- Que el objeto de la transmisión sea la edificación en sí y no consista en meras prestaciones de servicios.
- Que el destino previsible de dichas edificaciones sea la morada de una persona o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica.

En palabras del TS, “no tiene sentido exigir la cédula de habitabilidad, licencia de primera ocupación o autorización administrativa porque se trata de trámites administrativos que dependen de cada administración autonómica, lo que dejaría la aplicación del IVA al albur de cada territorio”.

### ITPAJD

#### De acuerdo con el TS, una diferencia relevante entre el valor de tasación y el valor declarado es motivación suficiente para el inicio de un procedimiento de comprobación de valores por la administración tributaria

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:5943) y 9 de diciembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:6016)

En relación con el procedimiento de comprobación de valores previsto en el artículo 57 de la LGT, el TS ha venido considerando<sup>1</sup>, sobre la base de la presunción

<sup>1</sup> Sentencias del TS de 23 de mayo de 2018 (rec.1880/2017 y rec.4202/2017), de 5 de junio de 2018 (rec. 1881/2017 y rec. 2867/2017), de 19 de junio de 2018 (rec. 1670/2017), o de 21 de enero de 2021 (rec. 5352/2019)

de veracidad de la que gozan las autoliquidaciones tributarias, que es requisito indispensable que la Administración justifique, antes de comprobar, por qué no acepta el valor declarado. Es decir, que motive el inicio de la comprobación de valores y, en particular, la discrepancia con el valor declarado por el contribuyente y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

En este sentido, si bien dichos pronunciamientos se realizaron principalmente en el marco de comprobaciones en las que método aplicable fue el dictamen de peritos del artículo 57.1.e) de la LGT o de la estimación por referencia a los valores de los registros oficiales fiscales del artículo 57.1.b) de la LGT (coeficiente multiplicador sobre el valor catastral), la Sala consideró que esta exigencia de motivación se extiende a cualquiera de los métodos de valoración establecidos en el artículo 57.1 de la LGT<sup>2</sup>.

No obstante lo anterior, en las dos recientes sentencias de referencia, el TS ha matizado su doctrina jurisprudencial en lo relativo al método de comprobación conforme al valor de tasación hipotecaria previsto en la letra g) del citado artículo 57.1. de la LGT, en dos supuestos en los que la Administración había regularizado el ITPAJD declarado con motivo de la diferencia entre el precio consignado en la escritura de compraventa y como base imponible del impuesto y el valor de tasación que se incluía en la escritura de hipoteca calculado en los términos de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo.

En este contexto, si bien el TS recuerda en las sentencias analizadas su doctrina sobre los parámetros generales de motivación exigibles a la Administración en la comprobación de valores, establece que en el supuesto de comprobación de valores conforme a la tasación hipotecaria, la motivación de la apertura de la comprobación se entiende suficientemente cumplida por la mera existencia de una diferencia relevante en el valor declarado y el valor de tasación (en cumplimiento de la legislación hipotecaria), máxime teniendo en cuenta que ambos valores son conocidos por el sujeto pasivo.

El TS razona que, de acuerdo con lo establecido en sus sentencias de 7 de diciembre de 2011 (rec. 71/2010) y de 17 de septiembre de 2012 (rec.177/2010), la comprobación conforme a la tasación hipotecaria no requiere ninguna carga adicional para la Administración de justificar que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor real, ya que dicho valor puede corresponderse, con alto grado de verosimilitud, con el valor real del bien hipotecado, y la certificación que acompaña a dicha tasación basada en un informe técnico es documento suficiente para motivar el inicio de la comprobación.

En virtud de esta doctrina, la comprobación de valores en virtud del artículo 57.1.e) de la LGT adquiere un carácter más automático cuando exista una tasación hipotecaria (hecha en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria por una sociedad de tasación homologada y conforme a la metodología prevista en la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo) que arroje un valor de tasación distinto al valor declarado.

---

<sup>2</sup> Sentencia del TS de 23 de enero de 2023 (rec. 1381/2021)

### PROCEDIMIENTO

#### **Delito contra la Hacienda Pública. Prescripción penal y administrativa. El legislador no autoriza, fuera de los casos previstos en los arts. 66 bis y 115.1 de la LGT, una proyección retroactiva de las facultades de inspección respecto de ejercicios prescritos que, lejos de favorecer al contribuyente, lo expone a una nueva fiscalización que desborda el límite del plazo prescriptivo fijado en el art. 66 de la LGT**

**Pilar Valero y Cristina Carreras | Abogadas**

› Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de enero de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:49)

El motivo de casación alegado en el recurso formalizado por el recurrente es el siguiente: “Único.- Por infracción de ley del art. 849.1 LECrim, por inaplicación indebida de los arts. 305, 131 y 132 CP y de los arts. 66, 66 bis y 115 de la Ley 58/2003, General Tributaria”.

La sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal núm.2 de Badajoz absolvió a la contribuyente como autora de un delito contra la Hacienda Pública por el que venía siendo acusada. Contra este pronunciamiento absolutorio, se interpuso recurso de apelación por la Abogacía del Estado, al que se adhirió el Ministerio Fiscal, que fue desestimado por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Badajoz en la sentencia 42/2022, de 24 de mayo.

En este contexto, el Abogado del Estado defiende en casación que el hecho de haber prescrito el derecho de la administración a determinar la deuda tributaria, en nada afectaría a la potestad de enjuiciar los delitos, ya que deben ser los tribunales del orden jurisdiccional penal quienes valoren la actuación delictiva del obligado tributario, siendo ellos quienes determinen en sentencia el importe de la deuda tributaria dejada de ingresar. Asimismo, argumenta que en el ámbito de los delitos solo debe incidir la prescripción prevista y regulada por la legislación penal, en tanto que es la que debe establecer los límites del derecho punitivo del Estado, no pudiendo incidir en este aspecto la legislación administrativa.

A este respecto, el Alto Tribunal indica que sí existe diferencia conceptual entre la prescripción administrativa y la prescripción penal, dato que representa una constante en la jurisprudencia de la Sala. El juicio de tipicidad del delito previsto en el art. 305 del CP ha de tomar como referencia el momento en que se omitió el pago y, una vez constatado el impago y concurrente la deuda tributaria, el delito se ha consumado sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria. La responsabilidad penal sólo puede quedar extinguida por la prescripción del delito, no por la de la deuda.

Sin perjuicio de lo anterior, el Alto Tribunal señala que cuestión distinta es que la no prescripción del delito fiscal -5 años-, pese a la extinción de la capacidad de la Hacienda Pública para exigir el pago de la cuota debida -4 años-, autorice a los órganos de inspección a seguir realizando actividades de comprobación e investigación respecto de deudas formalmente prescritas y, por tanto, no fiscalizables por la Administración tributaria.

En consecuencia, el Alto Tribunal establece que, el “derecho a comprobar e investigar” que asiste a la Administración tributaria -así lo llama el art. 66 bis de la LGT-, no experimenta una extravagante resurrección en los casos en los que, ya prescrita su capacidad de comprobar e investigar, todavía no ha transcurrido el plazo de 5 años fijado para la prescripción del delito. La Abogacía del Estado defiende una capacidad indagatoria “hacia atrás” que carece de toda cobertura legal. El legislador no autoriza, fuera de los casos previstos en los arts. 66 bis y 115.1 de la LGT, una proyección retroactiva de las facultades de inspección respecto de ejercicios prescritos que, lejos de favorecer al contribuyente, lo expone a una nueva fiscalización que desborda el límite del plazo prescriptivo fijado por el art. 66 de la LGT.

Así, la indagación por la Administración tributaria de las bases de una deuda fiscal prescrita administrativamente, al margen de toda cobertura legal que



lo autorice, es un ejemplo paradigmático de vulneración de principios constitucionales y derechos fundamentales, pues se resentirían los principios de legalidad, seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) y, por supuesto, el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 de la CE). Las normas llamadas a fijar los presupuestos de legitimidad de la actividad administrativa de investigación, comprobación y exigibilidad del cumplimiento de una deuda tributaria no pueden interpretarse con tal flexibilidad que haga posible un reforzamiento de la potestad sancionadora más allá del plazo que el legislador ha querido expresamente conferir a la Administración tributaria.

### El cambio de sistema de notificación sin previo aviso al interesado puede vulnerar el principio de tutela judicial efectiva

Diego Marín-Barnuevo y Josep Farré | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:6297)

En el supuesto enjuiciado la Sala debía decidir si el cambio del sistema de notificaciones realizado por la Administración tributaria dentro del mismo procedimiento, sin que constara consentimiento ni aviso al contribuyente, vulneraba los derechos y garantías del contribuyente.

Los hechos enjuiciados se desarrollaron del siguiente modo: la Agencia Tributaria de Andalucía notificó al contribuyente, mediante notificación en papel a través de correo certificado, el inicio de un procedimiento de comprobación de valores, y en las siguientes actuaciones cambió de forma de notificación sin previo aviso al contribuyente, poniendo a su disposición el acuerdo de liquidación en una dirección electrónica habilitada al efecto. El contribuyente nunca accedió a la notificación electrónica, por lo que transcurrido el plazo legalmente establecido se dio por notificada la liquidación, y unas semanas después la providencia de apremio.

Para resolver la cuestión planteada, la Sala recuerda que la eficacia de los actos administrativos depende de su correcta notificación, tal y como establece el artículo 39.2 LPACAP. De este modo, para que una notificación sea válida, debe garantizarse que el destinatario ha tenido conocimiento real de su contenido, permitiéndole ejercer su derecho de defensa e interponer, en su caso, los recursos pertinentes. Este criterio ha sido reiterado en diversas sentencias del TS, en las que ha destacado que la finalidad de la notificación es garantizar que el destinatario de la notificación haya tenido un real conocimiento del acto notificado para que esta tenga validez y, en su caso, puedan interponer los recursos procedentes.

Esa interpretación se corresponde con la doctrina constitucional recogida en las sentencias del TC de 27 de junio de 2022 (recurso de amparo nº 83/2021) y 29 de noviembre de 2022 (recurso de amparo nº 3209/2019), en las que se determinó que las notificaciones electrónicas emitidas no podían entenderse por válidas en la medida en que los contribuyentes no tuvieron conocimiento de su recepción ni accedieron a ellas.

A la luz de la jurisprudencia mencionada, la Sala considera que, aunque la Administración puede llevar a cabo notificaciones electrónicas conforme a la normativa vigente, debe asegurarse de que el destinatario tenga un conocimiento efectivo del acto notificado. En el caso examinado, la Administración modificó el sistema de notificación sin previo aviso, sustituyendo el envío por correo certificado con acuse de recibo por la notificación electrónica, sin que existiera constancia de que el contribuyente fuera consciente de dicho cambio. Según el Tribunal, la actuación administrativa generó en el contribuyente una expectativa legítima de que las notificaciones continuarían efectuándose por el canal previamente empleado, siendo reprochable que la Administración no comprobara si el destinatario había accedido a su buzón electrónico.

En conclusión, el Tribunal determina que la actuación de la Administración vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente (art. 24.1 CE), ya que la falta de conocimiento real de la notificación le impidió ejercer su derecho de defensa dentro del plazo establecido. Este pronunciamiento subraya la obligación

de la Administración, más allá del cumplimiento de los requisitos legales, debe hacer todo lo posible para asegurar que los administrados tienen conocimiento real de los actos en los que se establecen sus derechos y obligaciones.

La sentencia no llega a establecer doctrina jurisprudencial porque entiende que se trata de una cuestión muy casuística, lo que impide establecer una doctrina general que pueda resultar de aplicación a cualquier supuesto.

### **La declaración de responsabilidad solidaria que es anulada por motivos de fondo carece de efectos interruptivos de la prescripción ex art. 68.8 LGT**

**Esther Virgili y Ángela Pérez** | Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:5847)

El TS dilucida sobre si la declaración judicial de no concurrencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT produce eficacia interruptiva sobre la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago a un responsable subsidiario en un supuesto de derivación en cascada.

En el caso objeto de litigio, el deudor principal fue declarado fallido en marzo de 2013 y en noviembre de 2015 se declaró responsable solidaria de las deudas tributarias pendientes, por el cauce del artículo 42.1.c) de la LGT, a otra sociedad. No obstante, la Sala del TSJ de Extremadura anuló la declaración de responsabilidad solidaria por no apreciar la concurrencia de suficientes elementos fácticos para declarar a esta sociedad responsable solidaria. Es decir, el TSJ emitió una decisión sobre el fondo del asunto y referido a la esencia de la declaración de responsabilidad, impidiendo que la Administración pudiera volver a declarar la responsabilidad solidaria a la referida sociedad.

Posteriormente, en marzo de 2020 se inició un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria por el cauce del artículo 43.1.b) de la LGT, que culminó con la declaración de responsable subsidiario de quién había sido administrador del deudor principal. Disconforme, el administrador interpuso recurso ante la Sala del TSJ de Extremadura, que fue estimado, bajo la motivación de que la acción de la Administración para exigir la deuda al responsable subsidiario había prescrito al haber transcurrido más de cuatro años desde la fecha de la declaración de fallido (i.e., marzo 2013) y la notificación del inicio del procedimiento de responsabilidad subsidiaria (i.e., marzo 2020). A juicio del TSJ, en la medida en que el procedimiento de responsabilidad solidaria fue anulado, no existió, y, por consiguiente, no sirvió para interrumpir el plazo de prescripción que pudiera afectar al luego declarado responsable subsidiario.

La Abogacía del Estado recurrió la sentencia del TSJ en casación por considerar que la declaración judicial de no concurrencia de un supuesto de responsabilidad solidaria constituye un supuesto de anulabilidad con eficacia interruptiva de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

A la vista de lo anterior, la cuestión de interés casacional se planteó en términos de determinar si la declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT constituye un caso de anulabilidad con eficacia interruptiva de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria a otro responsable o, por el contrario, debe considerarse como un supuesto de nulidad radical o de pleno derecho, sin eficacia interruptiva de la prescripción.

Sin embargo, en la resolución de la cuestión planteada en la Sentencia que comentamos, para el TS la cuestión no radica tanto en si la declaración de responsabilidad solidaria se invalidó por nulidad de pleno derecho o por anulabilidad, sino en el hecho de que en tanto que el declarado responsable solidario no lo era, ni nunca tuvo tal condición, todos los actos dirigidos contra el mismo sobre esa pretendida condición de responsable solidario, no han surtido efectos interruptivos de la prescripción, a diferencia de como sí hubiera ocurrido si realmente hubiera concurrido la condición de responsable, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.8 de la LGT.

Por todo ello, concluye el Tribunal que la actuación de la Administración de declaración de responsable solidario no tuvo efectos interruptivos porque, además de que fue invalidada por motivos sustantivos, lo cierto es que se produjo respecto a quien no era obligado tributario. Por lo tanto, no puede surtir efectos interruptivos de la prescripción respecto a otro obligado tributario que posteriormente fuera declarado responsable subsidiario.

### La AN aplica la jurisprudencia del TS y niega la intercambiabilidad de las normas antiabuso contenidas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT

Javier Povo y Elena Pastor | Socio y abogada

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de octubre de 2024 (ECLI:ES:AN:2024:5488)

La AN, en aplicación de la jurisprudencia del TS, en particular, de las sentencias del TS de 2 de julio de 2020 (rec. 1429/2018 y rec. 1433/2018,) y de 22 de julio de 2020 (rec. 1432/2018), y, más recientemente, de 24 de julio de 2023 (rec. 1569/2022), ha anulado el acuerdo de liquidación y consiguiente sanción tributaria practicados por la Inspección en la medida en que estos se basaban en la concurrencia de un supuesto de simulación, mientras que la AN, atendiendo a las circunstancias concretas del caso, considera que estamos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma.

En este sentido, consideramos oportuno exponer de forma sucinta los hechos del caso y las consecuencias tributarias derivadas de los mismos: los socios, todos ellos personas físicas, de una sociedad operativa (la “**Sociedad**”) decidieron aportar sus respectivas participaciones a una entidad “familiar” holding (la “ **Holding**”) de su única titularidad (i.e., cada socio participaba íntegramente en el capital de una entidad holding personal); aportación que comportó la aplicación de los coeficientes de “abatimiento” y, por tanto, la minoración de la tributación en el IRPF de los aportantes. Ello comportó que el coste tributario para las personas físicas por esta aportación fuera prácticamente inexistente, consiguiendo, con ello, que la titularidad en el capital de la operativa fuera íntegramente de la estructura familiar (que no tenía más actividad).

Con posterioridad, la entidad operativa repartió dividendos a la Holding familiar en la proporción correspondiente. Dividendos que no estuvieron sujetos a tributación efectiva como consecuencia de la aplicación del mecanismo de doble imposición regulado en su día por el TRLIS -exención plena-. Adicionalmente, y de forma subsiguiente, desde la entidad Holding se acordó una reducción de capital con devolución de aportaciones a cada uno de los socios/personas físicas, lo que comportó una ausencia de tributación en términos económicos, por cuanto que con arreglo a lo establecido en la Ley del IRPF vigente *ratione temporis* no se debía incorporar rendimiento alguno en la base imponible del ahorro de los perceptores; lo que procedía era minorar el valor de adquisición de las participaciones.

Ante esta situación, la Inspección actuaria regularizó la situación del socio, persona física, al considerar que el conjunto de los negocios jurídicos celebrados evidenciaba una única finalidad o motivación, que era la tributaria. De ahí que construyó la regularización de su situación tributaria recurriendo a los negocios jurídicos anómalos; en concreto, al de simulación. Ahora bien, lo cierto es que aun cuando la Inspección de los Tributos concluyó que “*los negocios, externamente, no tienen tacha*”, entendió que sí existía un defecto en la causa negocial (1.274 CC) que le llevó a entender que todos los negocios celebrados eran una fachada para camuflar el verdaderamente celebrado: el reparto de un dividendo directamente desde la Sociedad operativa al Socio. Posición ratificada por el TEAC; ello a pesar de que el propio Tribunal administrativo sí concluye que los negocios jurídicos sobre los que se dio publicidad existieron, aunque su finalidad última fue la tributaria. Es decir, no niega su existencia.

A la vista de la resolución del TEAC, la dirección letrada optó por modificar ligeramente los argumentos sobre los que sustentar su pretensión que, por definición, en un supuesto como este es necesariamente la misma desde su impugnación inicial: la invalidez jurídica del acto impugnado. Esta modificación

## Procedimiento

consistió, a la vista del criterio del TEAC, en sostener que de concurrir un negocio jurídico anómalo (que no se cuestiona porque su finalidad pudo ser la tributaria, en última instancia) sería la del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (fraude de ley en el ámbito jurídico). Sencillamente porque los negocios jurídicos celebrados (como un todo) sobre los que se dio publicidad, existieron y fueron buscados, aunque se reconozca que la finalidad en última instancia perseguida era la tributaria, esto es, la de minorar la tributación. Para ello, se utilizaron una serie de normas de cobertura con una finalidad distinta de aquella para las que estaban concebidas (la norma defraudada fue el ordenamiento tributario en su conjunto). Ahora bien, bajo este prisma lo que no podía era cuestionarse la inexistencia de causa negocial bajo la asunción hecha en su día por el órgano de aplicación del tributario y luego el revisor: todo era simulado llegando, de facto, a negar incluso la existencia de los negocios jurídicos.

En este sentido, la AN confirma la tesis del recurrente (y advierte del cambio de rumbo en el argumento, que no en la pretensión deducida) al sentar que no queda acreditada la concurrencia de simulación; que no hay un problema en la causa (en el sentido jurídico y no coloquial); advierte la Sala que la conducta del contribuyente es la propia de un conflicto en la aplicación de la norma. En este sentido, afirma que todos los negocios llevados a cabo son existentes y válidos, pero que *“su orquestación conduce a un resultado de elusión fiscal, que es la dinámica comisiva propia del conflicto en la aplicación de la norma: la utilización de negocios válidos con el ahorro fiscal como único designio a lograr por una vía oblicua que no se compadece con la naturaleza y la finalidad ordinaria de los negocios orquestados”*.

La AN reprocha que la Inspección haya recurrido a la vía de la simulación para regularizar la situación tributaria del contribuyente, cuyos requisitos son mucho menos exigentes que los requeridos para acreditar la concurrencia del conflicto (i.e., recabar un informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la LGT y que, en un supuesto como este, le impedía apreciar la comisión de una infracción tributaria. Algo que, con la simulación, puede concluir con cierto automatismo. Y, aprovecha la Sala, para reiterar la posición del TS: las figuras contenidas en los artículos 13 (calificación), 15 (conflicto en la aplicación de la norma) y 16 (simulación) de la LGT no son intercambiables al libre arbitrio de la Administración tributaria, sino que cada una debe emplearse cuando concurren las circunstancias propicias para su aplicación.

Por todo lo anterior, la AN anula la liquidación practicada por la Inspección, así como la sanción impuesta.

### **Un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT, tras la anulación del primero sobre las mismas deudas, vulnera el principio *non bis in idem***

**José Suárez y Pilar Martí** | Socio y abogada

› Resolución del TEAC de 10 de diciembre de 2024 (R.G. 4484/2024)

En el asunto de referencia, el TEAC analiza si la Administración está habilitada a iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria -artículo 43.1.a) de la LGT- una vez que ha sido anulado un acuerdo de declaración de responsabilidad de idéntico supuesto y fundamento en otro procedimiento anterior.

Con base en un procedimiento de apremio por deudas relacionadas con el IS y el IVA, la Administración notificó acuerdo de responsabilidad subsidiaria al administrador de una sociedad. Tras ser impugnado, dicho acuerdo fue anulado por el TEAR de Andalucía al no considerar acreditado el elemento subjetivo de dicha responsabilidad, por cuanto no se había incorporado al expediente remitido determinada documentación esencial. Ello, bajo el fundamento de considerar que la falta de inclusión de documentación en el expediente remitido a los Tribunales no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica. Es decir, constituye un error sustantivo no susceptible de ser subsanado mediante la retroacción de las actuaciones.

## Procedimiento

No obstante lo anterior, la Administración inició un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria por el mismo supuesto, que fue nuevamente anulado por el TEAR de Andalucía.

Disconforme con esta segunda resolución, la Administración interpone recurso de alzada ante el TEAC que es desestimado, confirmando así la Resolución del TEAR de Andalucía que anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

En este sentido, indica el TEAC que, toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del 43.1.a) de la LGT tiene, según el TS, naturaleza sancionadora, ello impide a la Administración iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, ya que, según nuestro Alto Tribunal, *“una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio ne bis in idem en su dimensión procedimental.”*

# Coordinadores de la Newsletter

**Clara Jiménez** | Socia de Fiscal

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

T. +34 91 423 20 89

**José Suárez** | Socio de Fiscal

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

T. +34 91 423 67 41

**Alejandra Flores** | Abogada de Fiscal

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

T. +34 91 423 70 32

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

Copyright © 2025 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](http://www.perezllorca.com)

