

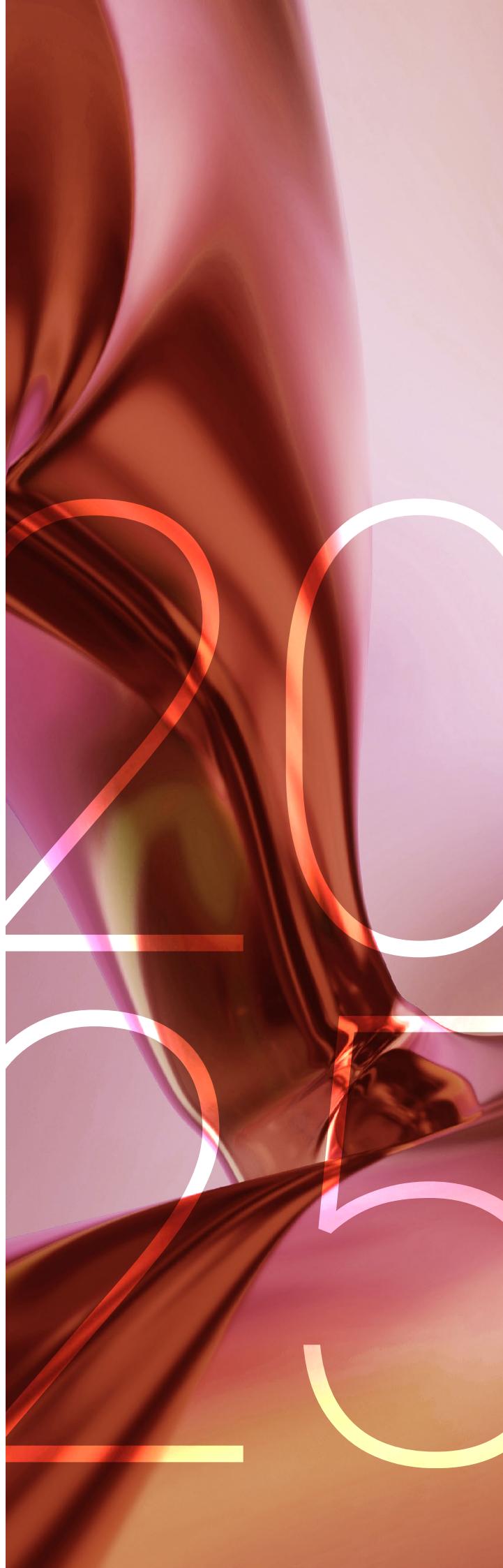
Pérez-Llorca

Newsletter **Fiscal**

Septiembre 2025

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno



Índice

FISCALIDAD INDIRECTA

El TJUE da un paso más en la sujeción al IVA de los ajustes intragrupo basados en el método del margen neto transaccional /3

El Abogado General del TJUE se pronuncia, por primera vez, sobre programas de fidelización con puntos obtenidos en función del volumen de las compras /3

La Abogada General del TJUE se pronuncia en relación con la extensión de la exención del IVA respecto de los servicios médicos y formativos a los servicios de limpieza de los centros médicos y educativos /4

FISCALIDAD DIRECTA

IRNR

La AN confirma el derecho a la devolución de retenciones practicadas en concepto de IRNR para los contribuyentes no residentes en pérdidas: aplicación de la doctrina del TJUE sobre libre circulación de capitales /6

La AN reconoce el derecho de los residentes fuera de la UE y del EEE que arriendan inmuebles en España a deducir los gastos incurridos para la obtención de las rentas inmobiliarias /7

IS

El TS establece doctrina en materia de precios de transferencia en el marco de sistemas centralizados de gestión de tesorería (“cash pooling”) /8

PROCEDIMIENTO

El *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos es la fecha en la que se constata que el ingreso tiene dicho carácter /10

Las notificaciones deben realizarse en todo caso en el domicilio señalado al efecto en el procedimiento tramitado /10

Los gastos financieros derivados de la financiación intragrupo para la adquisición de participaciones de entidades del grupo no resultan deducibles cuando la adquisición de los títulos no atiende a motivos económicos válidos, siendo una situación regularizable a través de la institución del conflicto en la aplicación de la norma /11

La administración no puede beneficiarse de sus actos contrarios al principio de objetividad y buena administración cuando, al regularizar operaciones vinculadas, rompe el principio de bilateralidad del ajuste por operaciones vinculadas y genera un enriquecimiento injusto a su favor /12

FISCALIDAD LOCAL

No deben considerarse “situaciones consolidadas”, a las que se refiere la STC 182/2021, las situaciones en las que el interesado estaba en plazo de interponer recurso contencioso-administrativo en el momento de dictarse dicha STC /14

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Derecho Tributario de la UE

FISCALIDAD INDIRECTA

El TJUE da un paso más en la sujeción al IVA de los ajustes intragrupo basados en el método del margen neto transaccional

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

- › Sentencia del TJUE de 4 de septiembre de 2025, SC Arcomet Towercranes SRL, C-726/23, (ECLI:EU:C:2025:646)

La petición de decisión prejudicial tenía por objeto, en esencia, determinar si los pagos realizados entre una sociedad operativa y su matriz, calculados bajo el método del margen neto transaccional, son la contraprestación de una prestación de servicios consistente en servicios comerciales y de gestión prestados por la matriz a sus sociedades operativas.

En el supuesto de hecho analizado, la entidad matriz y la sociedad operativa rumana habían suscrito un contrato en virtud del cual cada parte se comprometía a realizar una serie de prestaciones en favor de la otra. Por un lado, la matriz se comprometía a asumir la mayor parte de las responsabilidades operativas, comerciales y de gestión a nivel central. Además, soportaba los principales riesgos económicos vinculados a la actividad de la sociedad operativa rumana. Por otro lado, esta última se comprometía a comprar y a poseer todos los productos necesarios para el ejercicio de su actividad y a responsabilizarse de la venta y del alquiler de dichos productos, así como de la prestación de servicios.

La remuneración de las actividades realizadas por las partes debe estar en correlación con las actividades que la sociedad operativa rumana realizaba y con los riesgos que asumía y esta posición debía basarse en el método del margen neto operacional, establecido por las Directrices de la OCDE. Según los métodos de determinación de dicha remuneración, formulados en el anexo del mismo contrato, la matriz debía emitir una factura de regularización anual si el margen de explotación de la sociedad operativa rumana era superior al 2,74 % para recuperar el exceso de beneficio, o por la sociedad operativa rumana si tal margen era inferior al 0,71 %, con el fin de cubrir cualquier exceso de pérdidas. En cambio, no se adeudaba remuneración alguna cuando el margen de explotación de que se trata quedaba comprendido entre el 0,71 % y el 2,74 %.

En este contexto, el TJUE concluye que los pagos realizados entre una sociedad operativa y su matriz, calculados con arreglo a un método recomendado por las Directrices de la OCDE, sí son la contraprestación de una prestación de servicios consistente en servicios comerciales y de gestión prestados por la matriz a sus sociedades operativas y, consecuentemente, no son simples ajustes contables sin repercusión en el IVA.

Esto es así puesto que estos pagos cumplen con el requisito de un vínculo directo entre la prestación de un servicio y la contraprestación, quedando, consecuentemente, en el ámbito objetivo del artículo 2.1 c) de la Directiva del IVA.

En consecuencia, y aunque no se puede concluir que todos los ajustes intragrupo estén sujetos al IVA, se hace imprescindible realizar un análisis pormenorizado de los servicios intragrupo y las políticas de precios de transferencia a los efectos de identificar si los ajustes intragrupo constituyen la contraprestación de un servicio sujeto al IVA.

El Abogado General del TJUE se pronuncia, por primera vez, sobre programas de fidelización con puntos obtenidos en función del volumen de las compras

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

- › Conclusiones del Abogado General del TJUE de 11 de septiembre de 2025, Lyko Operations AB, C-436/24 (ECLI:EU:C:2025:704)

Recientemente se ha publicado una relevante opinión del Abogado General del TJUE en relación con los programas de fidelización. Aunque las conclusiones del

Derecho Tributario de la UE Fiscalidad Indirecta

Abogado General no tienen carácter vinculante ante nuestros órganos administrativos y judiciales, la relevancia del caso objeto de cuestión prejudicial sí merita que estemos pendientes del futuro pronunciamiento que el TJUE emita.

Esta petición de cuestión prejudicial se centra en definir la interpretación de la definición de «bono» bajo el artículo 30 bis de la Directiva del IVA y, en particular, si los puntos otorgados por el contribuyente a sus clientes, en el marco de un esquema de fidelización, constituyen bonos, aunque los clientes no paguen específicamente por los puntos, cuando estos reciben, a cambio de la contraprestación, no solo el artículo seleccionado sino también los puntos.

A este respecto, señalar que la conclusión principal del Abogado General del TJUE es que los programas de fidelización que otorgan puntos por compras, los cuales pueden utilizarse para obtener descuentos en futuras transacciones, no constituyen un bono bajo el artículo 30 bis de la Directiva del IVA.

Un aspecto interesante es la aclaración que hace el Abogado General del TJUE sobre el valor monetario de los bonos. Rechaza expresamente el requisito de que un bono deba representar un valor monetario específico al momento de su emisión, estableciendo que es suficiente que el valor pueda determinarse al momento del canje, por ejemplo, a través de la naturaleza de los bienes o servicios obtenidos. Esta clarificación es importante para entender el alcance de la definición de bono en la Directiva del IVA.

Como resultado de su análisis, el Abogado General del TJUE propone que el Tribunal responda que la emisión de puntos bajo un programa de fidelización de clientes – diseñado de tal manera que un cliente que compra bienes obtiene puntos según el tamaño de las compras y luego tiene derecho, al realizar una compra futura, a usar los puntos para obtener más bienes de la gama del vendedor –, no constituye un bono en el sentido del artículo 30 bis de la Directiva del IVA. La razón fundamental es que no existe una obligación independiente de aceptar esos puntos como contraprestación por un suministro de bienes, por lo que tal sistema de puntos constituye únicamente un descuento en una compra futura.

La Abogada General del TJUE se pronuncia en relación con la extensión de la exención del IVA respecto de los servicios médicos y formativos a los servicios de limpieza de los centros médicos y educativos

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

- Conclusiones de la Abogada General del TJUE de 10 de julio de 2025, Agrupació de Neteja Sanitària, A.I.E. y Educat Serveis Auxiliars, S.C.C.L.; C 379/24 y C 380/24 (ECLI:EU:C:2025:566)

Recientemente se han publicado las relevantes conclusiones de la Abogada General Kokott en relación con las cuestiones prejudiciales planteadas por el TSJ de Cataluña respecto de la exención del IVA prevista en el artículo 20.uno.6 de la Ley del IVA, respecto de los servicios de limpieza prestados en favor de centros médicos o educativos.

Aunque las conclusiones de la Abogada General no tienen carácter vinculante ante nuestros órganos administrativos y judiciales, la relevancia del caso objeto de cuestión prejudicial sí merita que estemos pendientes del futuro pronunciamiento que el TJUE emita.

En particular, desde la perspectiva española, el caso reviste especial interés por una doble razón: en primer lugar, porque ambos asuntos han sido elevados por el TSJ de Cataluña; en segundo lugar, porque el criterio mantenido por la DGT y la AEAT resulta contrario a la conclusión alcanzada por la Abogada General.

Esta petición de decisión prejudicial se centra en la interpretación de la exención para las denominadas “comunidades de gastos” bajo el artículo 132.1 f) de la Directiva del IVA y, en particular, en el criterio de “prestaciones directamente necesarias” y el de “distorsiones de la competencia” que son requisitos previstos para aplicar la exención.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Derecho Tributario de la UE Fiscalidad Indirecta

A este respecto, señalar que la Abogada General del TJUE concluye que la exención de los servicios de limpieza prestados por una agrupación a sus miembros cuando estos utilizan dichos servicios en el marco de su actividad exenta —como son la educación o la sanidad— constituyen prestaciones directamente necesarias para el desarrollo de dichas actividades, por lo que, a su juicio, la exención resulta aplicable.

El razonamiento jurídico de la interpretación de “servicios directamente necesarios” realizado por la Abogada General del TJUE se basa en varios aspectos fundamentales:

- Por un lado, la Directiva del IVA exige una cierta conexión entre el servicio prestado por la agrupación y la actividad exenta de los miembros, pero no requiere un vínculo directo con una concreta operación exenta del miembro. Basta con que la prestación de la agrupación sea necesaria para las actividades exentas privilegiadas del miembro.
- Por otro lado, contrariamente a lo que sostienen la Comisión y España, estas prestaciones no tienen por qué ser indispensables para la realización de las operaciones exentas. El criterio del carácter directo se refiere más bien a la contribución de los servicios de la agrupación a la actividad exenta, en contraste con una actividad imponible paralela del miembro.

Adicionalmente, la Abogada General examina las circunstancias en las que podría no aplicarse la exención por producirse distorsiones de la competencia. De acuerdo con su opinión, este requisito solo puede servir para evitar abusos. En este caso concreto, concluye que tal supuesto no concurre.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

La AN confirma el derecho a la devolución de retenciones practicadas en concepto de IRNR para los contribuyentes no residentes en pérdidas: aplicación de la doctrina del TJUE sobre libre circulación de capitales

Enrique Sánchez de Castro e Ignacio González del Yerro | Abogados

- › Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de julio de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:3629)

La AN, en su sentencia de 28 de julio de 2025, analiza un supuesto en el que, a un contribuyente no residente, que se encuentra en situación de pérdidas a nivel global, se le deniega la devolución de las cantidades retenidas a cuenta del IRNR por los dividendos de fuente española que ha recibido.

Se trata de una sentencia importante pues, como se expondrá a continuación, la AN se hace eco de la sentencia del TSJ del País Vasco de 12 de mayo 2025 en la materia. Sentencia esta última vinculada al asunto C-601/23, conocido por el TJUE en su sentencia del 19 de diciembre de 2024.

Los hechos de los que trae causa el presente asunto se refieren a una entidad con residencia fiscal en Reino Unido que, en su calidad de contribuyente no residente en territorio español, recibió dividendos de entidades españolas en las que participaba. Los referidos dividendos fueron sometidos a retención en España a cuenta del IRNR. El contribuyente no residente solicitó la devolución de las cantidades retenidas al considerar que existía un trato discriminatorio en su contra. El asunto llegó al TEAC, quien desestimó la pretensión del contribuyente. Tras ello, el contribuyente interpuso el correspondiente recurso contencioso administrativo.

Como anticipábamos, la entidad británica apoya su pretensión en una situación de discriminación. Mientras que una entidad residente en España, contribuyente del IS que hubiera tenido pérdidas por un importe superior a los dividendos recibidos, tendría el derecho a la devolución de las retenciones soportadas en su declaración anual del IS; una entidad no residente en España, como la actora, y en la misma situación de pérdidas que aquella entidad española, soportaría la retención sobre dividendos como impuesto final dado que la norma del IRNR no contempla su derecho a la devolución y, además, no podría deducirse la retención española vía crédito fiscal, o similar, en el Reino Unido dado el carácter negativo de la base imponible del impuesto sobre la renta del ejercicio en cuestión.

Lo anterior pone de manifiesto una vulneración del derecho de la Unión Europea por infracción del artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la UE al tener lugar una restricción de la libre circulación de capitales.

En este sentido, la entidad actora apoya su pretensión en la sentencia del TJUE del 19 de diciembre de 2024, recaída en el asunto C-601/23, en la que el TJUE resolvía una cuestión prejudicial planteada por TSJ del País Vasco sobre la diferencia de trato en un supuesto fáctico idéntico. En dicha sentencia, el TJUE concluye que la normativa del territorio histórico de Vizcaya es contraria al derecho de la Unión Europea, ya que el no permitir la devolución de las retenciones soportadas por una entidad no residente en situación de pérdidas deriva en una restricción, injustificada, de la libre circulación de capitales. Extremo que podría disuadir la inversión en sociedades del País Vasco por parte de sociedades no residentes en situación de pérdidas. Tras la evacuación de la sentencia por parte del TJUE, el TSJ del País Vasco dictó la sentencia de fecha 12 de mayo de 2025 siguiendo la doctrina marcada por el TJUE.

Por su parte, la Abogacía del Estado alega que la sentencia del TSJ del País Vasco no resulta aplicable al caso porque (i) es un proceso ajeno a la AEAT, (ii) las legislaciones aplicables en ambos supuestos no son equiparables, (iii) la sentencia del TJUE se refiere a ejercicios distintos y al sistema tributario foral de Vizcaya,

Derecho Tributario Interno Fiscalidad Directa

los cuales no son coincidentes con el supuesto resuelto por el TEAC, y (iv) la discriminación recae en la normativa del país de residencia del contribuyente no residente (Reino Unido), la cual impide las devoluciones si la entidad residente está en pérdidas.

Analizado lo anterior, la AN termina concluyendo en el mismo sentido que el TSJ del País Vasco y determinando que la interpretación del TJUE es extensible a la norma española del IRNR, que también vulnera la libre circulación de capitales por las mismas razones que lo hacía la normativa del territorio histórico de Vizcaya. Reconoce, por tanto, la devolución de las cantidades retenidas más los intereses de demora devengados desde la fecha de ingreso de la retención, y pone de manifiesto que la concurrencia de pérdidas es algo a considerar tanto en el Estado de residencia del contribuyente como en España, como Estado de la fuente.

Por último, llama la atención la referencia de la AN a los mecanismos de intercambio de información entre las jurisdicciones involucradas con vistas a acreditar la existencia de pérdidas y el carácter negativo de la base imponible del impuesto a la renta en el Estado de residencia del contribuyente afectado. La AN insiste e invita a la Administración tributaria a emplear los mecanismos previstos en los convenios para evitar la doble imposición, en la Directiva en materia de cooperación administrativa y en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal.

La AN reconoce el derecho de los residentes fuera de la UE y del EEE que arriendan inmuebles en España a deducir los gastos incurridos para la obtención de las rentas inmobiliarias

Enrique Sánchez de Castro | Abogado

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de julio de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:3630)

En la sentencia objeto de comentario, la AN ha admitido que todos los contribuyentes del IRNR tienen derecho a deducir los gastos incurridos a la hora de determinar la renta gravable procedente de inmuebles españoles bajo arrendamiento.

La facultad de deducir los gastos se reconocía, con anterioridad, únicamente a los residentes en otros países de la UE o del Espacio Económico Europeo (“EEE”). Ahora, este pronunciamiento extiende esta facultad a residentes en países ajenos a la UE y al EEE.

En el caso objeto de análisis, un individuo con residencia fiscal en Estados Unidos había adquirido un bien inmueble en territorio español, que posteriormente arrendó.

Como consecuencia del arrendamiento, el individuo obtuvo rentas inmobiliarias (rendimientos del capital inmobiliario) que, bajo la Ley que regula el IRNR y el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos, resultaban gravables en territorio español al tipo del 24%.

El individuo presentó las correspondientes autoliquidaciones del impuesto tributando por el importe bruto de la renta inmobiliaria, pero a continuación solicitó a la Administración tributaria la rectificación de las autoliquidaciones del impuesto al efecto de que de la renta bruta se dedujeran los gastos en los que incurrió para la obtención de aquella (ej. Impuesto sobre Bienes Inmuebles, primas de seguro, cuotas de comunidad de propietarios, amortizaciones, etc.).

La Administración tributaria denegó la petición y el contribuyente interpuso una serie de recursos que desembocaron en la sentencia referida.

Como se puede observar, la controversia se centró en determinar si para el cálculo de la base imponible de las rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles españoles obtenidos por residentes en países ajenos a la UE o al EEE es posible, o no, deducir los gastos previstos en la Ley del IRPF.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Derecho Tributario Interno Fiscalidad Directa

La AN falló en favor del contribuyente. El tribunal llega a la conclusión de que la norma española que impide a los residentes fuera de la UE o del EEE deducir de las rentas inmobiliarias españolas los gastos incurridos para su obtención es contraria a la libertad europea sobre la libre circulación de capitales.

La norma española establece un trato discriminatorio y restrictivo, pues mientras que los contribuyentes residentes en España o en cualquier país de la UE o del EEE podrían deducir los gastos, tributando, por tanto, por la renta neta, los residentes fuera de la UE o del EEE tributarían por la renta bruta al no admitirse deducción alguna. La normativa dispone un tratamiento fiscal que causa una discriminación no justificada, contraria a la libre circulación de capitales y, por ende, no admitida por el Derecho de la Unión.

Se espera que la sentencia de la AN sea recurrida ante el TS, por lo que el fallo no debe darse como definitivo. Habrá que esperar, por tanto, al potencial pronunciamiento del TS. Hasta entonces, la cuestión sobre la tributación de las rentas inmobiliarias continuará siendo no pacífica. De hecho, podría ser un supuesto que derivara, en una última instancia, en una cuestión prejudicial ante el TJUE.

IS

El TS establece doctrina en materia de precios de transferencia en el marco de sistemas centralizados de gestión de tesorería (“cash pooling”)

Daniel Olábarri y Daniel Encinas | Counsel y abogado

› [Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2025 \(ECLI:ES:TS:2025:3721\)](#)

El TS ha fijado doctrina en relación con la valoración de las operaciones efectuadas en el seno de sistemas centralizados de gestión de tesorería (“*cash pooling*”), mecanismos de administración de caja comúnmente utilizados por grupos multinacionales para gestionar su liquidez.

En el supuesto objeto de análisis, una filial española (dominante de un grupo de consolidación fiscal) perteneciente a un grupo multinacional, formó parte durante los ejercicios 2014 y 2015 (ejercicios objeto de comprobación) de un *cash pooling* gestionado por una entidad residente en Países Bajos.

Bajo este esquema, propio de los *cash pooling* físicos, los saldos positivos o negativos de las cuentas bancarias de las filiales se liquidaban diariamente bajo un sistema de “saldo cero”, traspasando su posición a la entidad gestora del sistema. De este modo, las entidades podían atender a sus necesidades recurrentes de caja mediante la obtención de fondos del pool, y, a su vez, aportar sus excedentes a este para su aprovechamiento por otras entidades del grupo.

El tipo de interés aplicado difería en función de si se trataba de una aportación de fondos (asimilada a un depósito a corto plazo) o de obtención de estos (asimilada a un préstamo a largo plazo) por las filiales. Esta asimetría de tipos redundaba en un margen retributivo para la gestora y, con ello, en un mayor gasto en sede de las filiales.

Esta metodología, soportada por la documentación de precios de transferencia aportada por el grupo en aplicación del método de libre competencia, fue cuestionada por la Administración tributaria, atendiendo a dos aspectos esenciales:

- i) La asimetría de tipos de interés entre las posiciones de débito y crédito consecuencia de su asimilación a operaciones de préstamo y depósito bancario, respectivamente, no se encontraba justificada.

En concreto, respecto a la retribución de los préstamos percibidos por la entidad española, la Administración tributaria rechazó que la adecuación al principio de plena de competencia de los tipos de interés se basara en la calificación crediticia individual de la filial y en una referencia de préstamos a 5 años, en lugar de considerar la calificación del grupo y la naturaleza de corto plazo de estas operaciones. En la misma línea, consideró que no cabía

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Derecho Tributario Interno Fiscalidad Directa

considerar las aportaciones de fondos como depósitos, sino préstamos a corto plazo entre entidades no financieras.

- ii) La entidad gestora no realizaba actividades propias de un financiador que justificasen la retribución obtenida en el marco del sistema de *cash pooling*, sino que llevaba a cabo meras actividades de administración y/o gestión.

En particular, la Administración tributaria centró su argumentación en el hecho de que la entidad gestora no tenía poder de decisión sobre las entidades destinatarias de los fondos aportados por las filiales, ni potestad para rechazar las aportaciones de fondos efectuadas por estas últimas, actuando por tanto como una mera cámara de compensación o “*clearing*”.

Asimismo, como argumento adicional, la Administración tributaria incidió en el hecho de que la entidad gestora no disponía de empleados, ni asumía ningún riesgo propio de una entidad financiadora, siendo asumido en todo momento por las filiales participantes en el *cash pooling*.

Esta tesis, confirmada posteriormente por el TEAC y la AN, ha sido secundada por el Alto Tribunal fijando como doctrina que “*en relación con las operaciones de financiación efectuadas en un sistema de tesorería centralizada (cash pooling) por un grupo societario multinacional, de la aplicación del método de libre competencia se desprende que (i) que el tipo de interés de las cantidades aportadas y de las cantidades percibidas por las entidades participantes sea simétrico; y (ii) que la calificación crediticia aplicable a las operaciones de préstamo sea la del grupo societario y no la de la entidad prestataria*”.

Estamos, por tanto, ante un pronunciamiento de gran relevancia, al aportarse doctrina sobre el tratamiento aplicable – eminentemente, en materia de precios de transferencia – a este tipo de mecanismos financieros, carentes de regulación legal expresa, pero cada vez más frecuentes en la práctica empresarial, enfatizándose asimismo la importancia del análisis funcional como elemento clave en este tipo de acuerdos.

Sin perjuicio de lo anterior, el criterio fijado debe ser también interpretado con cautela, puesto que, como señala el Alto Tribunal, éste se aplica atendiendo a las circunstancias concretas del caso objeto de controversia, y con base en la documentación analizada en el mismo.

Resulta de especial importancia, por tanto, revisar los sistemas de *cash pooling* en vigor en el seno de grupos multinacionales, prestando especial atención al análisis funcional y de riesgos que soporte la política de precios de transferencia pactada.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Derecho Tributario Interno

PROCEDIMIENTO

El *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos es la fecha en la que se constata que el ingreso tiene dicho carácter

Ángel Gil e Isabel Solís | Abogados

› [Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2025 \(ECLI:ES:TS:2025:3723\)](#)

El TS resuelve un recurso de casación en el que se analiza cuál es el momento inicial del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos cuando dichos ingresos se realizaron *ad cautelam* en el marco de un procedimiento de inspección, interrumpido posteriormente por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal y se produjo el inicio de un procedimiento penal que terminó con una sentencia absolutoria.

La cuestión principal del asunto resuelto en casación por el Alto Tribunal consiste, por tanto, en confirmar si la existencia de un procedimiento penal cerca de un administrado, que termina con sentencia de absolución, afecta o no al plazo de prescripción del derecho del contribuyente a solicitar la devolución del ingreso realizado cautelarmente en el procedimiento de comprobación e investigación previo.

El TS, en línea con la doctrina ya sentada en su sentencia de 11 de junio de 2020 (rec. 3887/2017), recuerda que el cómputo del plazo de prescripción debe interpretarse conforme al principio de la *actio nata*. Esto es, que el plazo solo comienza cuando el obligado tributario puede ejercitarse efectivamente su derecho. En el caso analizado, no sucedía en el momento del ingreso, ya que existía un proceso penal abierto que condicionaba la existencia misma de la deuda tributaria.

El Alto Tribunal fija doctrina jurisprudencial en el sentido de que el artículo 66.c) LGT debe interpretarse de manera que el *dies a quo* del plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos sea la fecha en la que se constata de forma definitiva el carácter indebido del ingreso. En supuestos de hecho como el presente, ese momento no puede ser otro que el de la notificación de la sentencia penal absolutoria, pues solo entonces queda acreditado que el ingreso realizado años antes carecía de fundamento y, por tanto, había devenido indebido por improcedente.

En consecuencia, el TS estima el recurso, reconociendo que la solicitud de devolución de ingresos indebidos se presentó dentro del plazo habilitado al respecto y declarando el derecho de la sociedad contribuyente a obtener la devolución del ingreso indebido.

Con esta sentencia, el Tribunal reafirma que, cuando es la propia Administración la que provoca la paralización del procedimiento inspector mediante la remisión al Ministerio Fiscal, no resulta razonable exigir al contribuyente que ejerza anticipadamente su derecho a solicitar la devolución. Solo una vez que finaliza el proceso penal con una sentencia absolutoria, el ingreso puede calificarse de indebido y, bajo el principio de la *actio nata*, comienza el plazo de prescripción del derecho a solicitar su devolución.

Las notificaciones deben realizarse en todo caso en el domicilio señalado al efecto en el procedimiento tramitado

Diego Marín-Barnuevo y Ricard Pérez | Of Counsel y abogado

› [Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2025 \(ECLI:ES:TS:2025:3259\)](#)

La Sentencia comentada aborda el problema de la validez de la notificación practicada por la Administración en la dirección electrónica del obligado tributario cuando su representante había designado expresamente que le fueran notificadas a él, en el domicilio señalado a tal efecto.

Tal y como se describen los hechos, el representante del obligado tributario solicitó expresamente durante el transcurso de un procedimiento sancionador que las

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Derecho Tributario Interno Procedimiento

notificaciones fueran realizadas en su domicilio profesional. A pesar de ello, la Administración notificó la resolución sancionadora en la dirección electrónica del sujeto pasivo, sin que el interesado tuviera noticia de la misma, lo que motivó que se tuviera por notificada una vez transcurrido el plazo del artículo 43 de la Ley 39/2015.

El retraso en conocer el contenido de la resolución sancionadora determinó el correlativo retraso en presentar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la sanción, lo que motivó la desestimación de la reclamación por el TEAR de Madrid, y la posterior desestimación del recurso contencioso-administrativo presentado contra dicha resolución ante el TSJ.

Contra dicha sentencia se preparó recurso de casación en el que se cuestionaba la relevancia que tenía la designación expresa del domicilio de notificaciones y la desconsideración a dicha solicitud en la ulterior tramitación del procedimiento.

El TS resolvió la cuestión planteada destacando que la Sala de instancia no realizó ninguna valoración sobre la relevancia que tiene el hecho de que el representante solicitara a la Administración que la notificación se realizara en un determinado despacho de abogados. Y, como es cierto que la propuesta podría contravenir el deber de comunicarse electrónicamente con determinados contribuyentes, destaca la Sala que si la Administración necesitaba una dirección electrónica para llevar a cabo la notificación debió advertírselo expresamente al obligado tributario. Esta es la clave de la decisión final, porque la notificación del acuerdo sancionador nunca se practicó en el domicilio expresamente designado por la representante de la entidad, y ello condicionó el derecho a la defensa por parte del obligado tributario.

Por todo ello, concluye la sentencia fijando como doctrina jurisprudencial que “en los procedimientos tributarios iniciados de oficio o a instancia de parte, la Administración tributaria deberá practicar las notificaciones por el cauce que sea procedente u obligatorio, en el domicilio expresamente designado por el contribuyente o su representante legal, sobre todo cuando de ello depende su derecho a la defensa”.

Los gastos financieros derivados de la financiación intragrupo para la adquisición de participaciones de entidades del grupo no resultan deducibles cuando la adquisición de los títulos no atiende a motivos económicos válidos, siendo una situación regularizable a través de la institución del conflicto en la aplicación de la norma

Alejandro García-Jalón y Pepe Morató | Abogados

- › Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:2853)

En esta sentencia, la AN aborda un supuesto en que se discute la deducibilidad de unos gastos financieros y la aplicabilidad de la cláusula general antiabuso contenida en el artículo 15 de la LGT – conflicto en la aplicación de la norma – para su regularización.

La recurrente es una sociedad holding que, tras su constitución, procedió a la adquisición de la participación de diversas entidades de su mismo grupo societario, empleando para ello financiación intragrupo concedida por una entidad con residencia fiscal fuera de España. Como consecuencia de dicha financiación, la entidad holding española registró una serie de gastos financieros, que fueron deducidos en sus autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2009 a 2011, ambos inclusive, reduciendo considerablemente la base imponible del grupo fiscal en el que se integraba la mercantil.

La Administración tributaria inició actuaciones de comprobación e investigación frente al referido grupo fiscal por diversos conceptos tributarios, entre los que se encontraba el IS de los ejercicios 2009 a 2011. En el transcurso de estas, y ante la potencial concurrencia de un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma, se solicitó a la Comisión Consultiva la emisión del preceptivo informe, dictamen que concluyó afirmando que el conjunto de operaciones llevado a cabo por las entidades integrantes del grupo societario había sido artificiosos, no había generado ningún valor añadido al grupo y únicamente respondían a la finalidad de reducir la tributación en España. En consecuencia, la Administración

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Derecho Tributario Interno Procedimiento

tributaria emitió el correspondiente acuerdo de liquidación regularizando los gastos financieros deducidos por la *holding* a través de la figura del conflicto en la aplicación de la norma.

Disconforme con la regularización, la recurrente impugnó el acuerdo de liquidación, primero en vía económico-administrativa ante el TEAC - que estimó parcialmente sus pretensiones en relación con dos de los ejercicios comprobados al apreciar que los mismos se encontraban prescritos -; y, posteriormente, y en lo referente al resto de gastos financieros, en vía contencioso-administrativa ante la AN.

La defensa de la deducibilidad de los gastos financieros desplegada por la recurrente en la instancia contencioso-administrativa se centró en tratar de acreditar la existencia de una motivación económica en el conjunto de operaciones realizado, que primase sobre la finalidad tributaria achacada por la inspección. Ello por dos razones:

- i) Si la AN apreciara la predominancia de dicho fundamento económico, dejaría la regularización practicada puesto que la institución del conflicto en la aplicación de la norma requiere la primacía de la finalidad tributaria frente a la económica en el conjunto de operaciones artificiosamente comprobado; y
- ii) La modificación del artículo 14 del TRLIS operada por el Real Decreto-ley 12/2012, que no estaba en vigor en los períodos impositivos comprobados, incluyó, como gasto no deducible, los gastos financieros derivados de deudas intragrupo para la adquisición de participaciones de mercantiles del grupo o para el incremento de la participación en el capital social de estas, siempre y cuando no existiera una motivación económica en tales operaciones de adquisición/incremento de la participación. En consecuencia, interpretando el precepto *sensu contrario*, resultaría que los gastos financieros provenientes del endeudamiento intragrupo para la adquisición de valores de sociedades del grupo serían deducibles cuando la operación de adquisición estuviera amparada en una motivación económica.

Pues bien, la AN reitera en primer lugar su propia doctrina acerca del conflicto en la aplicación de la norma (antiguamente, fraude de ley tributario), enumerando sus requisitos: (i) doble presencia de una norma de cobertura y otra eludida de carácter esencialmente tributaria; (ii) empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario; (iii) finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados; y (iv) consecución de un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible, cuya tributación se quiere evitar.

A la vista de los antecedentes de hecho concurrentes, la AN considera que, tal y como expresó el informe motivado de la Comisión Consultiva, el conjunto de operaciones realizado carecía de una motivación económica distinta de la meramente fiscal, al estar frente a una mera recolocación formal de carteras en el interior del grupo sin eficacia patrimonial real; y que el endeudamiento intragrupo afectó a la compra de acciones no pretendía sino la colocación de los activos y pasivos bajo la entidad holding española con la única finalidad de reducir la tributación del grupo fiscal en España. En consecuencia, la AN desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente, confirmando la regularización practicada por la Administración tributaria mediante la figura del conflicto en la aplicación de la norma.

La administración no puede beneficiarse de sus actos contrarios al principio de objetividad y buena administración cuando, al regularizar operaciones vinculadas, rompe el principio de bilateralidad del ajuste por operaciones vinculadas y genera un enriquecimiento injusto a su favor

Arturo Parellada y Marc Barroso | Abogados

- **Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2025 (ECLI:ES:AN:2025:477)**

En la sentencia objeto de comentario, la AN recurre al principio de buena administración, consagrado en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Derecho Tributario Interno Procedimiento

de la Unión Europea y reflejado en la Constitución Española y en la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público, para resolver en favor del contribuyente una cuestión relacionada con la bilateralidad en la regularización de las operaciones vinculadas.

En el caso analizado, el conflicto se origina a raíz de tres procedimientos de inspección iniciados por la Administración tributaria en marzo de 2010 frente a un socio persona física y dos sociedades vinculadas, en relación con operaciones de los ejercicios 2006 a 2009. La Inspección consideró que los servicios facturados por las sociedades correspondían en realidad a prestaciones personales del socio, al tratarse de servicios personalísimos en los que las cualidades profesionales de este constituyeron la razón fundamental de la contratación y al no haberse aportado valor alguno con la interposición de la sociedad, la cual no disponía de medios materiales ni personales suficientes. En consecuencia, la Inspección ajustó las rentas del IRPF del socio, resultando una cuota tributaria a ingresar, y practicó el ajuste correlativo en el IS de las dos sociedades vinculadas, acordándose una devolución.

Contra las liquidaciones, tanto el socio como las sociedades interpusieron reclamaciones ante el TEAR de Cataluña que, en 2015, anuló las liquidaciones y ordenó su sustitución conforme a sus criterios, estimando el recurso íntegramente al socio y parcialmente a las sociedades. La controversia se plantea justamente en el marco del recurso de alzada interpuesto por la AEAT, pues este se limita a impugnar exclusivamente la resolución del TEAR que anulaba la regularización practicada en sede del socio persona física, sin recurrir la resolución económico-administrativa relativa a las sociedades, que quedó firme. El TEAC, por su parte, estimó parcialmente el recurso formulado por la AEAT y confirmó la liquidación del IRPF del socio, sin pronunciarse acerca de la liquidación de las sociedades, que era firme.

En este contexto, la AN concluye que la actuación de la Administración supuso una quiebra del principio de bilateralidad en los ajustes por operaciones vinculadas. Este principio exige que cualquier ajuste realizado a una de las partes de la operación se acompañe necesariamente del ajuste correlativo en la contraparte. En el caso concreto, el TEAC confirmó el incremento de la base imponible en sede del socio sin el correlativo reconocimiento del gasto en las entidades vinculadas.

La regularización unilateral tuvo como consecuencia un perjuicio económico para los contribuyentes afectados y un enriquecimiento injusto de la Administración, que incrementó la recaudación en el IRPF sin proceder a la devolución de las cantidades correspondientes en el IS, al no haberse reconocido el gasto en las sociedades mercantiles.

En este sentido, la AN declara que la impugnación selectiva del director del Departamento de Inspección y la decisión del TEAC contradicen el principio de objetividad que debe regir la actuación administrativa por mandato del artículo 103.1 de la Constitución española y enfatiza que de la transgresión del principio de buena administración no puede obtener la Administración una ventaja, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas.

Asimismo, remarca la AN que la eventual corrección de la ruptura de la bilateralidad del ajuste a través de un posterior procedimiento de revisión, como propone la Administración, no resulta un medio satisfactorio, pues lo importante es que la infracción no llegue a producirse.

Por ello, la AN estima íntegramente el recurso del contribuyente, declara nula la resolución del TEAC de 12 de marzo de 2020, así como las liquidaciones de IRPF y las sanciones, considerando las liquidaciones del IS firmes de las sociedades como el criterio a seguir en la valoración de las operaciones vinculadas, e impone las costas a la Administración.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD LOCAL

No deben considerarse “situaciones consolidadas”, a las que se refiere la STC 182/2021, las situaciones en las que el interesado estaba en plazo de interponer recurso contencioso-administrativo en el momento de dictarse dicha STC

Diego Marín-Barnuevo | Of Counsel

› **Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2636)**

Como es sabido, la STC 182/2021 declaró la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal, pero estableció una limitación de efectos que impedía la revisión de aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hubieran sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Y, además, añadía de forma sorpresiva que, a estos efectos, también tienen la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Esa limitación de efectos a las llamadas “situaciones consolidadas” fue aceptada por el TS en distintas sentencias, pero en la sentencia comentada ahora se introduce un matiz sobre esa doctrina anterior y se excluyen de la categoría de “situaciones consolidadas” los supuestos en que el contribuyente estaba en plazo de interponer recurso contencioso-administrativo en el momento de dictarse la referida STC 182/2021.

En el supuesto enjuiciado, se había notificado al contribuyente la resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa ante el TEAM el 22 de octubre de 2021, es decir, dos días hábiles antes del dictado de la STC 182/2021, que tuvo lugar el martes 26 de octubre, y el contribuyente interpuso el recurso contencioso-administrativo después de esa fecha.

Ante esa situación, el Juzgado primero y el TSJ después consideraron que no se trataba de una “situación consolidada” y, por tanto, era procedente la anulación de las liquidaciones impugnadas, por lo que el Ayuntamiento preparó recurso de casación contra dicha STSj.

Para la resolución del recurso, la Sala sostiene que el supuesto examinado no encaja en ninguna de las previsiones contempladas en limitación de efectos contenida en la STC, por lo que rechazar el recurso, supondría una injustificada restricción de los medios de impugnación en curso y previstos por el ordenamiento jurídico, lo que constituiría una vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Por todo ello, la doctrina establecida en la sentencia es que “*No cabe considerar situación jurídica consolidada en los términos del FJ 6º de la STC 182/2021, las liquidaciones o las resoluciones desestimatorias de los recursos interpuestos contra acuerdos de liquidación, cuando antes del 26 de octubre de 2021, fecha del dictado de la sentencia, hubiera dado comienzo el plazo de dos meses previsto en el artículo 46.1 de la LJCA para la interposición del recurso contencioso-administrativo*”.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

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

DISPONIBLE | Descarga la 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.



DISPONIBLE EN
App Store



DISPONIBLE EN
Google Play

Pérez-Llorca

Barcelona

— Brussels

— Bogotá

— Lisbon

— London

— Madrid

— Medellín

— Mexico City

— Monterrey

— New York

— Singapore

perezllorca.com

