

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Abril 2022

Índice

- 1. Plusvalía municipal: los tribunales y la DGT se pronuncian sobre los efectos temporales de la sentencia del Tribunal Constitucional que anuló el impuesto**

- 2. Sentencias**
 - 2.1 Operaciones vinculadas.- El Modelo 232 respeta los principios de legalidad, reserva de ley, proporcionalidad, tipicidad e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables

 - 2.2 IRPF.- Aunque el contribuyente haya optado por el criterio de caja, deberá imputar las subvenciones de capital conforme amortice los bienes adquiridos

 - 2.3 IRPF.- Aunque el contribuyente no pruebe el valor de adquisición de un bien, la Administración no puede asumir sin más que dicho valor es cero

 - 2.4 IRNR.- Es contrario al Derecho de la UE que una exención se aplique a fondos de inversión constituidos por contrato, excluyendo a los constituidos como sociedad

 - 2.5 IRNR.- Es contrario al Derecho de la UE que se exija practicar retención sobre los dividendos distribuidos a un OIC no residente, mientras que los dividendos equivalentes pagados a un OIC residente están exentos

 - 2.6 IVA.- Una filial que presta servicios a su matriz no constituye un establecimiento permanente de esta

 - 2.7 IVA.- El acta notarial de remisión de documento para requerir el pago de una deuda cumple la condición prevista por la norma a los efectos de la modificación de la base imponible en los supuestos de créditos incobrables

- 2.8 Procedimiento administrativo.- Si la solicitud de nulidad de pleno derecho es correcta formal y procesalmente, no puede ser inadmitida sin justificación ni análisis del fondo del asunto
- 2.9 Procedimiento administrativo.- No vulnera el principio de confianza legítima que se emitan liquidaciones en relación con periodos impositivos anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del TEAC
- 2.10 Procedimiento administrativo.- Los criterios de la DGT favorables para el contribuyente, constituyen un acto propio que vincula a la Administración
- 2.11 Procedimiento de gestión.- Los actos administrativos anulables y no nulos de pleno derecho interrumpen la prescripción del derecho a liquidar
- 2.12 Responsabilidad tributaria.- No cabe la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones en todos los casos de derivación de responsabilidad
- 2.13 Procedimiento sancionador.- Las sanciones por desatender requerimientos de información se deben graduar atendiendo no solo a la cifra de negocios del sujeto infractor, sino también a su gravedad y culpabilidad
- 2.14 Procedimiento de ejecución.- No cabe anular una sanción por el hecho de que la Administración ejecute la resolución del tribunal económico-administrativo después del transcurso de un mes

3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades.- Las deducciones por doble imposición internacional generadas en el propio ejercicio se deben aplicar antes que el resto de deducciones
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades.- El gasto derivado de las retenciones exigidas por un acta de Inspección no es deducible

- 3.3 Impuesto sobre Sociedades / Procedimiento de Inspección.- La omisión de un trámite no esencial en la comprobación de entidades que tributen en régimen de consolidación no es un efecto invalidante
- 3.4 Impuesto sobre Sociedades.- El límite del 10% en la deducción por donativos se debe calcular sobre la base imponible declarada una vez compensadas las bases negativas de ejercicios anteriores
- 3.5 Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos financieros derivados de la adquisición de autocartera para su posterior amortización no son donativos o liberalidades
- 3.6 Impuesto sobre Sociedades.- Cuando estaba en vigor el TRLIS, la parte del impuesto extranjero que no se podía acoger a la deducción por doble imposición no era gasto deducible
- 3.7 IRPF.- Para que no se aplique el régimen de ganancias no justificadas, el contribuyente debe probar el origen de los bienes
- 3.8 IRNR.- Los rendimientos inmobiliarios obtenidos por un comunero no residente se integran en la base imponible del impuesto sin deducir, en principio, los gastos
- 3.9 Procedimiento de recaudación.- El TEAC fija nuevos criterios en relación con supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria
- 3.10 Procedimiento sancionador.- En los casos de estimación parcial que determinen la anulación de una sanción, se deben aplicar las reducciones por conformidad y pronto pago a la nueva sanción que se imponga
- 3.11 Procedimiento de revisión.- Los órganos económico-administrativos se deben abstener de analizar el fondo del asunto cuando anulan el acto impugnado por un defecto formal y ordenan la retroacción de actuaciones

4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La absorción de la entidad representante del grupo fiscal por otra entidad del grupo no supone la extinción de este cuando la dominante es una entidad no residente
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- La aplicación del régimen fiscal de neutralidad a un canje de valores exige que la participación mayoritaria se obtenga de manera directa
- 4.3 IRPF.- Se analiza la reducción por rentas irregulares como opción tributaria
- 4.4 IRPF.- La DGT interpreta los nuevos límites cuantitativos relativos a las aportaciones a planes de pensiones y aclara que las realizadas en el marco de sistemas de retribución flexible son aportaciones individuales
- 4.5 IRNR.- Las rentas abonadas a un estudiante en prácticas no residente están sujetas a retención
- 4.6 IRNR.- Los inmuebles rústicos con construcciones no dan lugar a imputación inmobiliaria en el impuesto sobre la renta de no residentes

5. Normativa

- 5.1 Se publican nuevas medidas tributarias en la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular
- 5.2 Se publican cambios en las instrucciones del DUA
- 5.3 Se regulan los requisitos y el procedimiento para el otorgamiento de la exención en las cuotas del IBI de los inmuebles de naturaleza rústica correspondientes al ejercicio 2022

6. Otros

- 6.1 Se publica la Directiva (UE) 2022/542, del Consejo de 5 de abril de 2022 por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Plusvalía municipal: los tribunales y la DGT se pronuncian sobre los efectos temporales de la sentencia del Tribunal Constitucional que anuló el impuesto

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña [Sentencia de 11 de febrero de 2022](#). Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia. [Sentencia de 5 de abril de 2022](#). Dirección General de Tributos. [Consulta de 14 de febrero de 2022](#)

La Dirección General de Tributos y los tribunales analizan los efectos temporales de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 y la entrada en vigor del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que modificó la normativa para adaptarla al fallo del órgano constitucional.

La sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la normativa reguladora de la plusvalía municipal ([alerta de 3 de noviembre de 2021](#)). No obstante, el tribunal estableció que no podrían ser objeto de revisión las liquidaciones o autoliquidaciones que no hubieran sido impugnadas a la fecha en que se dictó la sentencia. La sentencia se dictó el 26 de octubre, pero no se publicó en el BOE hasta el 25 de noviembre de 2021.

El Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, modificó la normativa del impuesto para adaptarla a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ([alerta de 9 de noviembre de 2021](#)). Esta norma, que se publicó en el BOE de 9 de noviembre de 2021 y entró en vigor el 10 de noviembre, no reconocía ningún efecto retroactivo a la modificación normativa.

Desde entonces están surgiendo numerosas cuestiones sobre la limitación de los efectos temporales de la referida sentencia y la entrada en vigor de la nueva norma, que ya están resolviendo los tribunales y la Dirección General de Tributos (DGT). A algunos de los pronunciamientos en esta materia ya nos referimos en nuestra [Newsletter de febrero de 2022](#). Recientemente se han emitido nuevos pronunciamientos, en los que se ha resuelto de la siguiente forma:

(i) No retroactividad de la nueva normativa

- El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha rechazado la posibilidad de que se puedan sustituir las liquidaciones emitidas con las reglas de determinación de la base imponible anteriores a la nueva normativa, por otras calculadas conforme a esta última. Es decir, la nueva norma no se puede aplicar de forma retroactiva a hechos imponibles devengados antes de su entrada en vigor.
- Por su parte, la DGT ha analizado un supuesto en el que el contribuyente no había llegado a presentar la correspondiente declaración por un hecho imponible devengado en junio de 2021 (es decir, antes de la sentencia del Tribunal Constitucional) porque había solicitado un aplazamiento de un año para su presentación, que había sido admitido por la Administración.

La DGT recuerda que el Tribunal Constitucional prohíbe exigir el tributo a partir de artículos declarados inconstitucionales. Por tanto, aunque el contribuyente estará obligado a la presentación de su declaración, no tendrá que pagar el tributo.

(ii) **Fecha de efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional**

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia, en sentencia de 5 de abril de 2022, ha concluido que la interpretación de la limitación de efectos temporales prevista en la sentencia del Tribunal Constitucional se debe realizar de acuerdo con el artículo 164.1 de la Constitución.

Por ello, sus efectos solo se pueden producir desde que se publicó la sentencia en el BOE (25 de noviembre de 2021) y no desde la fecha que figura formalmente en la sentencia como aquella en la que se adoptó la decisión por el tribunal (26 de octubre de 2021).

Esta interpretación podría permitir revisar las liquidaciones o autoliquidaciones del tributo que hubieran sido impugnadas entre el 26 de octubre (emisión de la sentencia) y el 9 de noviembre de 2021 (día anterior a la entrada en vigor de la nueva normativa).

2. Sentencias

2.1 Operaciones vinculadas.- El Modelo 232 respeta los principios de legalidad, reserva de ley, proporcionalidad, tipicidad e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables

Tribunal Supremo. [Sentencia de 16 de marzo de 2022](#)

El Modelo 232 es una declaración informativa que obliga a proporcionar a la Administración información en relación con las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas. Antes de la aprobación de este modelo, dicha información se debía incluir en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. En esta sentencia se plantea si el referido modelo es conforme o no a Derecho y si respeta los principios del ordenamiento jurídico español.

El Tribunal Supremo concluye que el Modelo 232 respeta los principios de legalidad y reserva de ley, el de proporcionalidad y el de tipicidad propia del ámbito sancionador. Según el tribunal:

- (i) La orden que aprobó el modelo no creó una nueva obligación ni reguló sus elementos esenciales, sino que se limitó a establecer que se declarara en dicho modelo la información sobre operaciones vinculadas que anteriormente se debía consignar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, no se incumple el principio de reserva de ley en materia tributaria.
- (ii) El principio de proporcionalidad no tiene carácter absoluto, sino que se ha de ponderar en cada caso concreto. En este caso, es imprescindible medir la carga fiscal que supone cumplimentar el Modelo 232 y, de nuevo, tras constatar que la información que se debe suministrar a través de este modelo ya se exigía anteriormente a través del Modelo 200 (la declaración del impuesto), no se puede entender infringido dicho principio.
- (iii) Por otro lado, la orden que aprueba el Modelo 232 no tiene carácter sancionador, sino que se limita a establecer una obligación formal, aunque sea con carácter retroactivo, para operaciones realizadas antes de la aprobación del modelo. Por tanto, tampoco se quebranta el principio de tipicidad e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.

2.2 IRPF.- Aunque el contribuyente haya optado por el criterio de caja, deberá imputar las subvenciones de capital conforme amortice los bienes adquiridos

Tribunal Supremo. Sentencias de [29 de marzo](#), [30 de marzo](#) y [4 de abril](#) de 2022

Los contribuyentes de IRPF que desarrollan actividades económicas pueden optar por imputar sus ingresos y gastos aplicando el criterio de caja. No obstante, en relación con las subvenciones de capital, la Norma de Valoración 18 del Plan General Contable establece una regla de imputación gradual o sucesiva que no distingue entre el criterio de devengo o el criterio de caja.

En el caso analizado en esta sentencia, el contribuyente, que había optado por el criterio de caja para imputar sus gastos e ingresos, imputó una subvención de capital destinada a la adquisición de bienes de equipo en los períodos de amortización de dichos bienes y no cuando fue cobrando la subvención. La Administración entendió que la subvención se debió imputar siguiendo el criterio de caja.

El Tribunal Supremo da la razón al contribuyente:

- (i) La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados en el IRPF se debe realizar de acuerdo con lo establecido en la Norma de Valoración 18 del Plan General Contable. A ello no obsta que el contribuyente haya optado por el criterio de caja para imputar sus gastos e ingresos.
- (ii) La aplicación de esta norma de valoración del plan contable no se puede entender como una revocación de la opción por el criterio de caja, sino como la aplicación preferente de una ley especial.

2.3 IRPF.- Aunque el contribuyente no pruebe el valor de adquisición de un bien, la Administración no puede asumir sin más que dicho valor es cero

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. [Sentencia de 22 de diciembre de 2021](#)

Un contribuyente transmitió unas acciones en una entidad cotizada, consignando en su autoliquidación del IRPF un valor de adquisición idéntico al valor de transmisión, es decir, una alteración patrimonial igual a cero.

En el posterior procedimiento de comprobación, la Administración solicitó la aportación de justificantes del valor de adquisición. Ante la falta de pruebas sobre dicho valor, asumió que el valor de adquisición era cero, imputando al contribuyente una ganancia patrimonial igual al precio de transmisión.

Aunque el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana afirma que el obligado tributario debió atender los reiterados requerimientos de la Administración, concluye que la Administración no puede entender sin más que el valor de adquisición de las acciones es de cero euros. El tribunal reprocha a la Inspección que no haya realizado una mayor labor de comprobación con la entidad bancaria a través de la que se adquirieron y transmitieron la acciones para averiguar su coste de adquisición. Por este motivo, el tribunal anula la liquidación.

2.4 IRNR.- Es contrario al Derecho de la UE que una exención se aplique a fondos de inversión constituidos por contrato, excluyendo a los constituidos como sociedad

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 7 de abril de 2022](#). Asunto C-342/20

El ordenamiento jurídico finlandés prevé, para los fondos de inversión residentes, una exención para los rendimientos de alquileres y para los beneficios procedentes de la enajenación de inmuebles y de acciones de sociedades anónimas inmobiliarias obtenidos en ese Estado. Dicha exención es aplicable a los fondos de inversión extranjeros comparables siempre que tengan carácter abierto y se constituyan por contrato, sin que sea aplicable si se constituyen bajo la forma de sociedad y revisten forma estatutaria.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) concluye que es contraria al Derecho de la UE una legislación nacional en virtud de la cual solo los fondos de inversión extranjeros abiertos que revistan forma contractual pueden ser equiparados a los fondos de inversión residentes exentos del impuesto sobre la renta, de modo que los fondos extranjeros que revistan forma estatutaria queden sujetos a retención del impuesto en la fuente.

2.5 IRNR.- Es contrario al Derecho de la UE que se exija practicar retención sobre los dividendos distribuidos a un OIC no residente, mientras que los dividendos equivalentes pagados a un OIC residente están exentos

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 17 de marzo de 2022](#). Asunto C-545/19

El TJUE considera contraria a la libre circulación de capitales la normativa portuguesa con arreglo a la cual los dividendos recibidos de sociedades residentes en Portugal por un Organismo de Inversión Colectiva (OIC) residente fiscal en Alemania tributan en aquel país mediante una retención definitiva en la fuente al tipo del 25% (15% tras la aplicación del límite fijado en el convenio para evitar la doble imposición), mientras que una entidad comparable residente en Portugal habría estado exenta de tributar por sus dividendos.

Según el TJUE, una normativa nacional como la descrita instauro un trato desfavorable para los dividendos pagados a los OIC no residentes. Esta diferencia de trato respecto de los OIC residentes afecta a situaciones objetivamente comparables, sin que exista ninguna razón imperiosa de interés general que justifique ese trato discriminatorio.

2.6 IVA.- Una filial que presta servicios a su matriz no constituye un establecimiento permanente de esta

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 7 de abril de 2022](#). Asunto C-333/20

Una entidad domiciliada en Alemania tenía como actividad la comercialización de productos farmacéuticos. La entidad suscribió un contrato con su filial rumana para que esta le prestara servicios de mercadotecnia, publicidad y representación en Rumanía. La Administración tributaria rumana concluyó que, por este motivo, la filial constituía un establecimiento permanente a efectos de IVA de la matriz, lo que conducía a que los servicios prestados por la entidad rumana se entendieran localizados a efectos de IVA en Rumanía.

El TJUE analiza esta situación y concluye de la siguiente forma:

- (i) En primer lugar, recuerda que no se puede deducir la existencia, en un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad establecida en otro Estado miembro, por el mero hecho de que esta sociedad tenga una filial en el primer Estado.
- (ii) Además, se debe presumir que una persona jurídica, aunque tenga un único cliente, utiliza los medios técnicos y humanos de que dispone para cubrir sus propias necesidades. De este modo, solamente se podría concluir que la sociedad alemana disponía de un establecimiento permanente en Rumanía si pudiera disponer de los medios de la filial rumana como si fueran propios.
- (iii) Finalmente, un establecimiento permanente se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada, en lo que se refiere a medios humanos y técnicos, que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento. De este modo, no se puede concluir que los medios humanos y técnicos puestos a disposición de la sociedad alemana por la sociedad rumana, sean los mismos medios de los que se sirve la sociedad rumana para realizar las prestaciones de servicios destinados a la sociedad alemana.

2.7 IVA.- El acta notarial de remisión de documento para requerir el pago de una deuda cumple la condición prevista por la norma a los efectos de la modificación de la base imponible en los supuestos de créditos incobrables

Audiencia Nacional. [Sentencia de 16 de marzo de 2022](#)

Para modificar la base imponible del IVA en el supuesto de créditos incobrables, es necesario, entre otros requisitos, que el sujeto pasivo haya instado el cobro de la deuda mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial. En esta sentencia se analiza la validez de efectuar dicho requerimiento mediante acta notarial de remisión de documentos.

La Audiencia Nacional concluye de la siguiente forma:

- (i) Aunque el artículo 80.Cuatro de la ley del impuesto establece que el cobro se debe instar mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, no exige contestación a la reclamación judicial o al requerimiento ni establece ningún plazo entre el requerimiento o la reclamación y la modificación de la base imponible.
- (ii) Por lo tanto, se debe entender que el requerimiento notarial y el acta de remisión de documentos cumplen la misma función, que es requerir el pago de la deuda.
- (iii) Además, el principio de neutralidad del IVA exige admitir la modificación de la base imponible en estos casos, porque el acta notarial de remisión de carta por correo demuestra la voluntad de cobro del sujeto pasivo y la reclamación al deudor por conducto notarial, sin que una interpretación restrictiva de la norma tenga justificación en la evitación del fraude o la elusión fiscal.

En cualquier caso, esta cuestión está pendiente de análisis por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 3441/2020 ([auto de admisión de 11 de febrero de 2021](#)).

2.8 Procedimiento administrativo.- Si la solicitud de nulidad de pleno derecho es correcta formal y procesalmente, no puede ser inadmitida sin justificación ni análisis del fondo del asunto

Tribunal Supremo. [Sentencia de 6 de abril de 2022](#)

Un contribuyente residente en Estados Unidos solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) para que se le aplicara (como a sus hermanos residentes en Madrid) la bonificación en cuota del 99% prevista en la normativa madrileña. La rectificación fue rechazada por no ser residente ni en un Estado miembro de la UE ni en el Espacio Económico Europeo. La resolución no fue recurrida y adquirió firmeza.

Posteriormente instó la nulidad de pleno derecho de la resolución desestimatoria, invocando el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria (LGT), que se refiere a los casos en que el acto haya lesionado derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. En concreto, alegó que se debía aplicar la doctrina del TJUE contenida en su [sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España \(asunto C-127/12\)](#).

La Administración inadmitió a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho, afirmando únicamente que “la argumentación que se efectúa para defender su existencia carece manifiestamente de fundamento”. La referida inadmisión fue recurrida ante los tribunales, que tampoco entraron a analizar el fondo del asunto, argumentando que no se podía reabrir un debate que se había cerrado por la propia inacción de la parte recurrente

El Tribunal Supremo concluye que la solicitud del recurrente reunía todos los requisitos de procedibilidad, porque (i) el acto administrativo era firme, (ii) el recurrente había articulado su solicitud sobre la base del artículo 217.1.a) de la LGT; y (iii) la Administración no había tenido en cuenta la desestimación, en cuanto al fondo, de otras solicitudes sustancialmente iguales.

Conforme a ello, aunque la sentencia del TJUE no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualquier acto contrario al fallo de dicha sentencia, en este caso concreto se debió admitir a trámite la solicitud. Por tanto, ordena retrotraer las actuaciones al momento anterior a la inadmisión de la solicitud, a fin de que la Administración tramite y resuelva el procedimiento de nulidad de pleno derecho, como se indica expresamente en la sentencia, “con la máxima celeridad y con específica consideración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto”.

El tribunal recuerda que él mismo ya ha aplicado anteriormente el criterio de dicha sentencia del TJUE a situaciones en las que el sujeto residía en un país tercero (sentencias de [19 de noviembre de 2020 \(rec. 6314/2018\)](#) y de [30 de noviembre de 2020 \(rec. 4456/2018\)](#)).

2.9 Procedimiento administrativo.- No vulnera el principio de confianza legítima que se emitan liquidaciones en relación con periodos impositivos anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del TEAC

Tribunal Supremo. [Sentencia de 1 de marzo de 2022](#)

Se emitió una liquidación a un contribuyente en relación con el IRPF de los ejercicios 2011, 2012 y 2013. La liquidación se fundamentó en un cambio de criterio del TEAC reflejado en una resolución de 2015.

El Tribunal Supremo concluye que esa liquidación no vulnera el principio de confianza legítima. Según el tribunal, aun cuando hubiera habido un criterio administrativo anterior favorable a la actuación del contribuyente, tal circunstancia no impide, por sí misma, el cambio de criterio de la Administración.

Ahora bien, es necesario que el cambio de criterio se razone suficientemente, con expresa referencia al criterio del que se aparta y bajo el posterior y definitivo control judicial. Todo ello sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los actos propios en los casos en que proceda.

2.10 Procedimiento administrativo.- Los criterios de la DGT favorables para el contribuyente, constituyen un acto propio que vincula a la Administración

Audiencia Nacional. Sentencia de 23 de febrero de 2022

La entidad recurrente formuló consulta a DGT, en relación con el tratamiento fiscal de una pérdida por expropiación de las participaciones de una filial residente en Bolivia. Ante la falta de respuesta de la DGT, la entidad consignó la pérdida fiscal mediante un ajuste fiscal negativo en su declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2012. Tras la contestación a la consulta, la sociedad instó la rectificación de su autoliquidación porque, en aplicación del criterio de la DGT, el importe al que ascendería la pérdida fiscal habría sido muy superior al declarado. La Inspección denegó la solicitud. En su opinión, la documentación aportada a la DGT al formular la consulta mostraba algunas incongruencias, por lo que el criterio de la consulta no vinculaba a la Administración.

La Audiencia Nacional subraya que las incongruencias aducidas por la AEAT para rechazar el carácter vinculante de las consultas se referían exclusivamente a la exactitud de ciertas magnitudes económicas, magnitudes sobre las que no se pronunció la DGT en su contestación a la consulta. En particular, la DGT únicamente manifestó su criterio en relación con la interpretación de la normativa aplicable, sin que, por tanto, las presuntas incongruencias detectadas por la AEAT pudieran enervar el carácter vinculante de la consulta.

En este sentido, la sala se acoge al criterio sentado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en sentencias de 6 y 10 de mayo de 2021 y 21 de octubre de 2020) y considera que, a pesar de que las resoluciones de la DGT no son fuente de derecho, cuando el criterio adoptado por la DGT sea favorable para el contribuyente, constituirá un acto propio administrativo que deberá ser respetado en todo caso por la Administración, en aplicación de los principios de buena fe y buena administración.

2.11 Procedimiento de gestión.- Los actos administrativos anulables y no nulos de pleno derecho interrumpen la prescripción del derecho a liquidar

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de marzo de 2022

La AEAT de La Rioja inició actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IRPF de una persona fallecida, incoando acta de disconformidad. El TEAC anuló la posterior liquidación por entender que la AEAT de La Rioja no era competente para desarrollar actuaciones en relación con una persona domiciliada fiscalmente en otro territorio. No obstante, entendió que la nulidad no era absoluta porque la incompetencia apreciada no era

“manifiesta”. Posteriormente, se iniciaron nuevas actuaciones por el mismo impuesto y ejercicio y en relación con la misma contribuyente (la persona fallecida).

El Tribunal Supremo, en línea con su propia jurisprudencia, concluye que los actos de una Administración tributaria que hayan sido anulados mediante resolución económico-administrativa firme por ser meramente anulables y no nulos de pleno derecho, interrumpen la prescripción del derecho a liquidar.

2.12 Responsabilidad tributaria.- No cabe la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones en todos los casos de derivación de responsabilidad

Tribunal Supremo. [Sentencia de 15 de marzo de 2022](#)

Según el artículo 212.3 de la LGT, la formulación de recursos o reclamaciones contra las sanciones impuestas a los sujetos infractores o a los responsables, se suspenderán automáticamente sin necesidad de aportar garantías, hasta que sean firmes en vía administrativa.

No obstante, en ese mismo artículo se señala que no se suspenderán con arreglo a dicho precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de la ley. Ese artículo 42.2 regula la responsabilidad solidaria en relación con la deuda tributaria y las sanciones e intereses de demora y recargos del período ejecutivo, de determinadas personas o entidades, como las que hayan causado o colaborado en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con el fin de impedir la actuación administrativa.

El Tribunal Supremo expone que resulta evidente, de la simple lectura del propio artículo 212.3, que la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 de la ley; sin perjuicio de que se podrá solicitar dicha suspensión conforme a las reglas generales.

2.13 Procedimiento sancionador.- Las sanciones por desatender requerimientos de información se deben graduar atendiendo no solo a la cifra de negocios del sujeto infractor, sino también a su gravedad y culpabilidad

Tribunal Supremo. Sentencias de [8 de marzo](#) y [16 de marzo](#) de 2022

El artículo 203.5.c) de la LGT regula la sanción por desatención de requerimientos de información en relación con datos cuya trascendencia sea de tal grado que la falta de aportación de dichos datos dificulte la actuación administrativa. En concreto, la sanción puede ascender a un 2% de la cifra de negocios del sujeto infractor, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros.

En estas sentencias se plantea si es posible o no graduar proporcionalmente la sanción atendiendo al examen de la conducta y de la culpabilidad del infractor (siempre dentro de los límites máximo y mínimo establecidos).

El Tribunal Supremo responde afirmativamente a la cuestión planteada. Según el tribunal:

- (i) El referido artículo habilita a la Administración sancionadora y a los tribunales de justicia a graduar la sanción atendiendo no solo a la cifra de negocios del sujeto infractor, sino también a su gravedad y culpabilidad.
- (ii) Cuando no exista una motivación específica sobre la gravedad de la conducta o la especial culpabilidad, se deberá imponer la sanción en su grado mínimo.
- (iii) La cifra de negocios del infractor no es el único elemento determinante del *quantum* de la sanción sino, a lo sumo, un factor más de graduación, que ha de ser vinculado al tipo objetivo (la conducta tipificada) y al tipo subjetivo (la culpabilidad, sea por dolo o culpa y, aun dentro de ellas, la intensidad con que concurren).

Por otro lado, el tribunal analiza el concepto de transcendencia tributaria a efectos de esta sanción y concluye que esa transcendencia tributaria debe estar relacionada con información que afecte a la aplicación de los tributos en su expresión general y que aporte una utilidad, aunque sea potencial, indirecta o hipotética, lo que deberá ser motivado en el acuerdo sancionador.

2.14 Procedimiento de ejecución.- No cabe anular una sanción por el hecho de que la Administración ejecute la resolución del tribunal económico-administrativo después del transcurso de un mes

Tribunal Supremo. [Sentencia de 6 de abril de 2022](#)

En ejecución de una resolución de un tribunal económico-administrativo, la Administración dictó un acto sancionador por una cuantía inferior a la del inicialmente emitido. El interesado alegó que el segundo acto sancionador se debía anular porque la resolución del tribunal fue ejecutada fuera del plazo de un mes con el que cuenta la Administración para ejecutar las resoluciones económico-administrativas.

El Tribunal Supremo concluye que el plazo para ejecutar una resolución de un tribunal económico-administrativo que anula una sanción por razones de fondo es, en efecto, de un mes, pero que la ejecución después de dicho plazo no comporta ningún efecto anulatorio, porque se trata de una irregularidad no invalidante. No obstante, también recuerda que no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo de un mes.

El tribunal añade que esta conclusión no quiebra la seguridad jurídica, dado que el plazo de prescripción de la infracción seguirá corriendo en favor del contribuyente en tanto no se adopte el acuerdo de ejecución.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- Las deducciones por doble imposición internacional generadas en el propio ejercicio se deben aplicar antes que el resto de deducciones

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de [25 de octubre de 2021](#) y [25 de febrero de 2022](#)

Se analiza si existe un orden de prelación para aplicar las deducciones por doble imposición internacional (DDII) reguladas en el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el TEAC concluye de la siguiente forma:

- (i) Si coexiste una DDII generada en el propio ejercicio con otras de ejercicios anteriores, se debe aplicar en primer lugar la del propio ejercicio. Así lo exige esta figura tributaria, en la medida en que, si lo pagado en el extranjero en un determinado periodo impositivo es superior a lo que se puede deducir en cuota, el exceso será gasto deducible de ese ejercicio (solo con la redacción de la actual ley que, según el tribunal, es diáfana y clara a este respecto).
- (ii) A estos efectos, el tribunal afirma que no nos encontramos ante el ejercicio de una opción tributaria de las recogidas en el artículo 119.3 de la LGT, ni tampoco ante la aplicación de un beneficio tributario voluntario, sino ante un mecanismo para evitar la doble imposición que la Hacienda española no quiere que se produzca de ninguna de las maneras, a cuyo fin no pone plazo para la aplicación de la pertinente deducción.

3.2 Impuesto sobre Sociedades.- El gasto derivado de las retenciones exigidas por un acta de Inspección no es deducible

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 25 de enero de 2022](#)

El TEAC concluye en esta resolución que la cuota que deriva de las liquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (rendimientos del trabajo) a las empresas no es deducible puesto que dichas retenciones e ingresos a cuenta constituyen un derecho de crédito frente al trabajador que ha obtenido una remuneración neta superior a la debida.

Por ello, en caso de que la entidad no repercuta el gasto al empleado, estará asumiendo un gasto que no le corresponde y estaremos ante una liberalidad, no deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Esta conclusión no varía por el hecho de que la empresa ya no pueda ejercitar el derecho de crédito (repetición) respecto a sus trabajadores por haber prescrito. A estos efectos, el TEAC se remite al criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 28 de octubre de 2015 \(rec. 2547/2013\)](#).

3.3 Impuesto sobre Sociedades / Procedimiento de Inspección.- La omisión de un trámite no esencial en la comprobación de entidades que tributen en régimen de consolidación no es un efecto invalidante

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de enero de 2022 ([Criterio 1](#)) y ([Criterio 2](#))

En el caso analizado por el TEAC, la Inspección había incurrido en una irregularidad consistente en incorporar en el acta emitida al grupo fiscal ajustes correspondientes a varias sociedades del grupo, frente a las que no se habían realizado actuaciones de forma específica.

El TEAC reconoce que la norma exige que en cada entidad dependiente que sea objeto de inspección se desarrolle un único procedimiento que incluya la comprobación de las obligaciones que se derivan del régimen de tributación individual. El resultado de estas comprobaciones se reflejará, en último término, en la diligencia de consolidación que se emita a cada sociedad. Estas diligencias de consolidación se deben incluir en el expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal, que se pondrá de manifiesto a la entidad dominante (o representante, en el caso de grupos con dominante no residente). Finalmente, en el acta resultante de la inspección se incorporará lo reflejado en todas estas diligencias.

A pesar de ello, el TEAC entiende que el trámite omitido en el caso analizado no es esencial y, por tanto, no invalida la regularización practicada. Según el tribunal, el grupo fiscal ha actuado en el procedimiento representado por la entidad dominante (conocedora de las bases imponibles individuales de las entidades dominadas) y ha tenido ocasión de alegar cuanto ha estimado conveniente en los diversos trámites de alegaciones. Es decir, no se ha generado indefensión y se debe rechazar el motivo de nulidad absoluta.

3.4 Impuesto sobre Sociedades.- El límite del 10% en la deducción por donativos se debe calcular sobre la base imponible declarada una vez compensadas las bases negativas de ejercicios anteriores

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de enero de 2022

La Ley de Mecenazgo regula el derecho a practicar una deducción por donativos en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, si bien establece que la base de dicha deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del período impositivo.

En esta resolución, el TEAC aclara que la base imponible que se debe tomar en consideración a efectos del cálculo del límite mencionado es la que resulta tras la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

3.5 Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos financieros derivados de la adquisición de autocartera para su posterior amortización no son donativos o liberalidades

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de enero de 2022 (Criterio 1)

El TEAC concluye en esta resolución, siguiendo lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 30 de marzo de 2021 \(rec. 3454/2019\)](#), que la Administración no puede rechazar la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los gastos financieros derivados de una adquisición de autocartera por parte de una sociedad para su posterior amortización (aunque la operación haya redundado en beneficio exclusivo del socio), sobre la base de lo establecido en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –TRLIS- (artículo 15.e) de la ley actual), referido a los donativos y liberalidades.

Como decía el Tribunal Supremo, los gastos financieros tienen causa onerosa y, por lo tanto, no pueden ser calificados como donativos o liberalidades.

Sin perjuicio de lo anterior, el TEAC apunta la posibilidad de cuestionar la deducibilidad de este tipo de gastos financieros con base en su consideración como retribución de los fondos propios, cuya deducibilidad está prohibida por el artículo 14.1.a) del TRLIS (actual artículo 15 a) de la LIS).

3.6 Impuesto sobre Sociedades.- Cuando estaba en vigor el TRLIS, la parte del impuesto extranjero que no se podía acoger a la deducción por doble imposición no era gasto deducible

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de enero de 2022 (Criterio 2)

El TEAC analiza la posibilidad de considerar como gasto deducible (en 2012) el importe del impuesto extranjero no susceptible de DDII por aplicación del límite previsto en la norma (la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las rentas si se hubieran obtenido en territorio español).

El tribunal recuerda que esta posibilidad fue introducida en nuestro ordenamiento jurídico con la actual ley del impuesto, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2015, por lo que no se puede aceptar esa deducibilidad para ejercicios anteriores.

Recordemos que, frente a ello, la Audiencia Nacional, en su [sentencia de 24 de septiembre de 2020 \(rec. 288/2017\)](#) sí ha admitido dicha deducibilidad para periodos impositivos en los que se aplicaba el TRLIS. Sin embargo, esta sentencia ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, sin que haya recaído aún resolución al respecto, circunstancia señalada por el propio TEAC en su resolución y en virtud de la cual no se siente vinculado por la conclusión de la Audiencia Nacional.

3.7 IRPF.- Para que no se aplique el régimen de ganancias no justificadas, el contribuyente debe probar el origen de los bienes

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 25 de enero de 2022 ([2931/2018](#)) y ([6396/2017](#))

El TEAC concluye en esta resolución (siguiendo el criterio fijado por la Audiencia Nacional en su [sentencia de 27 de octubre de 2021 -rec. 371/2019-](#)), que cuando la Administración descubre la posible existencia de un patrimonio no declarado y pretende aplicar el régimen de ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 39 de la Ley del IRPF, recaerá en el contribuyente la prueba de los hechos que desvirtúen, en su caso, la existencia de dicha ganancia.

A efectos de lo anterior, no es suficiente la mera acreditación del origen inmediato del patrimonio descubierto, sino que es necesario que la Administración pueda conocer el origen o causa real de los fondos descubiertos, es decir, la operación o relación económica subyacente de la que derivó la obtención de esos bienes que le permita incluirlo en otra fuente de renta del IRPF, en el hecho imponible de otro impuesto, o en otro concepto no sujeto a tributación.

3.8 IRNR.- Los rendimientos inmobiliarios obtenidos por un comunero no residente se integran en la base imponible del impuesto sin deducir, en principio, los gastos

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de [25 de enero](#) de 2022 y [22 de febrero](#) de 2021

Un residente en Estados Unidos es partícipe en una comunidad de bienes constituida en España que arrienda inmuebles situados en España. Este arrendamiento no se califica como actividad económica.

Según el TEAC, los rendimientos del arrendamiento deberán ser consignados en la base imponible del IRNR por dicho comunero (en proporción a su cuota de comunidad), sin deducción de gastos. Esta deducción solo es posible para residentes en España y en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo.

El tribunal aclara, además, que en este caso es aplicable el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Estados Unidos, según el cual el Estado de la fuente (España) puede gravar dichas rentas inmobiliarias del modo que prevea su ordenamiento interno, correspondiendo al Estado de residencia (EEUU) neutralizar la eventual doble imposición.

3.9 Procedimiento de recaudación.- El TEAC fija nuevos criterios en relación con supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 17 de febrero de 2022 ([620/2019](#), [679/2019](#) y [1490/2019](#))

El TEAC ha emitido varias resoluciones en las que analiza supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria, concluyendo de la siguiente forma:

- (i) Supuesto de responsabilidad solidaria regulado en el artículo 42.1 c) de la LGT (aplicable a quienes sucedan en la titularidad o ejercicio de actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas del desarrollo de la actividad):

El TEAC concluye que la deuda derivada de la venta del local donde se desarrolla la actividad económica antes de la sucesión empresarial es una deuda derivada de la actividad, por lo que procede declarar responsable solidaria de dicha deuda a la entidad sucesora.

- (ii) Responsabilidad subsidiaria de administradores por las deudas tributarias de las sociedades que hubieran cesado en sus actividades (artículo 43.1 b) de la LGT):

Según el TEAC, para que sea exigible la responsabilidad al administrador, es necesario que tras el cese (y no antes), este se haya limitado a consentir la paralización de la empresa y el abandono de la actividad sin liquidar las deudas pendientes.

Es decir, si durante el ejercicio en el que se produce el cese de la actividad, los administradores convocan la Junta de socios acordando solicitar el concurso de acreedores de la sociedad y, una vez instado el concurso, el juzgado acuerda su declaración y simultáneamente la disolución de la entidad, ello es suficiente para exigir responsabilidad al administrador conforme al artículo referido.

- (iii) Declaración de fallido del deudor principal en el marco de un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43 de la LGT:

El TEAC fija como criterio que, al determinar si los bienes que integran el patrimonio de dicho deudor son suficientes o no para cubrir el importe del crédito tributario, no solo se deben especificar las cargas de las que responde cada uno de los bienes, sino también efectuar una estimación de su valor, de forma que el valor neto del bien se obtenga por la diferencia entre el valor que se le asigna y las cargas que pesan sobre él.

En este sentido, puntualiza el tribunal que no se pretende que la Administración efectúe una tasación de cada uno de los bienes, pero sí debe establecer un umbral de valor que evidencie que no procede embargar el bien para su enajenación porque se presume que el coste de su realización puede exceder el importe que se podría obtener en su venta.

3.10 Procedimiento sancionador.- En los casos de estimación parcial que determinen la anulación de una sanción, se deben aplicar las reducciones por conformidad y pronto pago a la nueva sanción que se imponga

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de febrero de 2022

En el caso analizado, el contribuyente impugnó la liquidación y su reclamación fue parcialmente estimada. Por este motivo, procedía modificar también la sanción.

El TEAC sostiene que en los casos en que un contribuyente impugna una liquidación o la sanción que tiene su origen en esa liquidación y su recurso o reclamación es estimado parcialmente:

- (i) Será preciso dictar una nueva liquidación.
- (ii) Será igualmente preciso modificar la sanción, ajustándola a la nueva liquidación o al resultado del recurso o reclamación contra la sanción.
- (iii) Se deberá aplicar a la nueva sanción las reducciones por conformidad con la liquidación (30%) y pronto pago (40%) previstas en la LGT siempre que (i) el contribuyente no recurra la resolución parcialmente estimatoria y no impugne la liquidación ni la sanción dictadas en ejecución de esta, e (ii) ingrese dentro del plazo voluntario el importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial.

A juicio del TEAC, los administrados no se pueden ver económicamente perjudicados por las disconformidades a Derecho contenidas en las liquidaciones o sanciones dictadas por la Administración que posteriormente son desestimadas total o parcialmente.

3.11 Procedimiento de revisión.- Los órganos económico-administrativos se deben abstener de analizar el fondo del asunto cuando anulan el acto impugnado por un defecto formal y ordenan la retroacción de actuaciones

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 28 de febrero de 2022](#)

En la reclamación planteada ante el TEAC se alegaban varias cuestiones de forma y de fondo. Entre las cuestiones de forma, el contribuyente alegaba que se debía anular una comprobación de valores porque la Inspección no había visitado los inmuebles.

El TEAC da la razón al contribuyente y concluye que la valoración de unos inmuebles practicada por los peritos de la Administración en el marco de un procedimiento de inspección debe ser anulada por falta de motivación cuando no se ha realizado una inspección ocular de los inmuebles. Por este motivo, anula la liquidación impugnada y ordena retrotraer actuaciones.

Tras esta conclusión, sin embargo, el TEAC rechaza emitir un pronunciamiento sobre el resto de cuestiones planteadas. Según el tribunal:

- (i) Se debe partir del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo.
- (ii) Conforme a este principio, cuando un órgano económico-administrativo aprecia en el acto impugnado un defecto formal, como la falta de motivación, y como consecuencia de este defecto anula dicho acto y ordena la retroacción de actuaciones, se debe abstener de emitir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto. Lo contrario, según el tribunal, supondría una intromisión de los órganos de revisión en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La absorción de la entidad representante del grupo fiscal por otra entidad del grupo no supone la extinción de este cuando la dominante es una entidad no residente

Dirección General de Tributos. Consulta [V0359-22](#), de 24 de febrero de 2022

Una sociedad residente en Noruega es dominante de un grupo fiscal español en el que están incluidas las sociedades A, B y C. La sociedad A es la entidad representante del grupo.

La entidad A materializó parcialmente la reserva para inversiones en Canarias (RIC) en la suscripción de participaciones creadas en diversas ampliaciones de capital de la entidad B. Además, la entidad B ha materializado en tiempo y forma parte de la RIC dotada por la entidad A en la construcción y puesta en marcha de un hotel.

Se pretende realizar una operación de fusión inversa por la que la entidad B absorberá a la entidad A y se plantea el impacto de dicha operación tanto en la RIC como en el régimen de consolidación fiscal.

La DGT concluye lo siguiente:

- (i) La entidad adquirente (B) se subrogará en los derechos y obligaciones de A en relación con la RIC incluyendo, en su caso, las obligaciones relativas a la materialización pendiente de la RIC y las de mantenimiento de los elementos en que se haya reinvertido.
- (ii) La absorción de la entidad A, representante del grupo, implicará la finalización del período impositivo del grupo fiscal pero no su extinción, conservando el grupo fiscal el mismo número. La entidad dominante no residente deberá designar una nueva entidad representante en España y se deberá comunicar el correspondiente acuerdo a la Administración tributaria.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- La aplicación del régimen fiscal de neutralidad a un canje de valores exige que la participación mayoritaria se obtenga de manera directa

Dirección General de Tributos. Consulta [V0171-22](#), de 3 de febrero de 2022

Un grupo familiar es titular del 95,97% de la entidad A y del 17,24% de la entidad el B (en la que la entidad A tiene un 81,76%). Esa entidad A es además accionista único de una entidad residente en Estados Unidos. La entidad B, por su parte, es socio único de la entidad C, dedicada al arrendamiento de inmuebles.

Las personas físicas que participan en A y B pretenden aportar sus participaciones en estas compañías a una entidad de nueva creación (Newco) mediante un canje de valores.

Para que un canje de valores se acoja al régimen de neutralidad fiscal es preciso que la entidad que realiza el canje (la que aumenta el capital) adquiera una participación en el capital social de otra u otras entidades, que le permita obtener la mayoría de sus derechos de voto (o, si ya dispone de dicha mayoría, incrementar su participación).

De acuerdo con lo anterior, la DGT concluye lo siguiente:

- (i) Newco adquiriría más del 50% de la entidad A, por lo que a la aportación de las participaciones de A a Newco se le podría aplicar, como canje de valores, el régimen de neutralidad, siempre que concurrieran los demás requisitos del régimen.
- (ii) Sin embargo, no se podría aplicar el régimen del canje de valores a la aportación de las participaciones de la familia en la entidad B, porque la entidad beneficiaria (Newco) no alcanzaría en virtud de dicha aportación la mayoría de los derechos de voto de B. La DGT afirma que, a estos efectos, solo se computarían los derechos de voto adquiridos de forma directa.

4.3 IRPF.- Se analiza la reducción por rentas irregulares como opción tributaria

Dirección General de Tributos. Consulta [V0379-22](#), de 25 de febrero de 2022

La Ley del IRPF permite aplicar una reducción del 30% a los rendimientos generados en más de dos años, cuando en los cinco períodos impositivos anteriores no se haya recibido un rendimiento también generado en más de dos años al que se le haya aplicado la reducción.

El consultante recibió en 2017 unos rendimientos del trabajo generados en más años a los que aplicó la reducción por rentas irregulares. En 2022 va a recibir un incentivo que también ha tenido un periodo de generación superior a dos años. Teniendo en cuenta los importes de ambos rendimientos, el contribuyente quiere aplicar la reducción al rendimiento a recibir en 2022 y renunciar a la reducción aplicada en 2017.

La DGT concluye de la siguiente forma:

- (i) A priori, no se podría aplicar la reducción al incentivo a recibir en 2022 porque en 2017, es decir, dentro de los cinco períodos impositivos anteriores a 2022, se ha aplicado la reducción a otro incentivo.
- (ii) No obstante, el contribuyente tiene la opción de presentar una declaración complementaria para corregir la reducción aplicada en 2017, para tener derecho a la reducción en 2022.

Aunque la aplicación de la reducción es una opción tributaria en el sentido regulado en el artículo 119.3 de la LGT, solo en el momento de la percepción del incentivo de 2022 ha podido el contribuyente tener todos los elementos a su alcance para tomar una decisión. No existe opción cuando el contribuyente no tiene ante sí dos alternativas, como ocurría en 2017, momento en el que no podía conocer qué iba a ocurrir en los siguientes años.

- (iii) Dicho esto, una vez ejercitada la opción de aplicar la reducción al incentivo de 2022 (devolviendo el impuesto no pagado en 2017), el contribuyente ya no podrá modificar su opción en el futuro fuera del período reglamentario de declaración de 2022.

4.4 IRPF.- La DGT interpreta los nuevos límites cuantitativos relativos a las aportaciones a planes de pensiones y aclara que las realizadas en el marco de sistemas de retribución flexible son aportaciones individuales

Dirección General de Tributos. Consultas [V0299-22](#) y [V0300-22](#), de 17 de febrero de 2022

Con efectos desde el 1 de enero de 2022, el importe máximo a deducir en la base liquidable por aportaciones a planes de pensiones es de 1.500 euros (con el límite del 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas). No obstante, este límite se incrementa en 8.500 euros si dicho incremento proviene de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial. A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

En estas resoluciones, la DGT aclara determinados aspectos del nuevo régimen de reducciones y aportaciones a planes de pensiones:

(i) **Límites cuantitativos:** Los nuevos límites absolutos de reducción en base liquidable por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social se deben interpretar de la siguiente forma:

(a) El límite de 1.500 euros anuales es un límite general que comprende (i) las aportaciones individuales a sistemas individuales y a sistemas de empleo, y (ii) las contribuciones empresariales a sistemas de empleo.

Por tanto, en dicho límite general tienen cabida aportaciones del trabajador a su sistema de previsión social de empleo, sin necesidad de estar condicionadas a la realización de contribuciones empresariales.

En definitiva, el trabajador podría aportar un máximo de 1.500 euros anuales a incluir en este límite.

(b) El incremento del anterior límite en 8.500 euros anuales es un límite adicional que comprende tanto (i) contribuciones empresariales a sistemas de empleo, como (ii) aportaciones del trabajador al mismo sistema de empleo por importe igual o inferior a tales contribuciones empresariales.

Por tanto, en dicho límite adicional tienen cabida aportaciones del trabajador a su sistema de previsión social de empleo, pero condicionadas a la realización de contribuciones empresariales de al menos la misma cuantía y siempre que las cantidades aportadas por la empresa no deriven de una decisión del trabajador (en cuyo caso serían consideradas aportaciones del trabajador y no podrían incluirse en este límite).

Por lo tanto, el trabajador podría aportar un máximo de 4.250 euros anuales a incluir en este límite (mitad del incremento de límite) siempre que la empresa realice contribuciones empresariales por otros 4.250 euros.

- (c) En consecuencia, si la empresa realiza contribuciones empresariales (así calificadas) por importe de 4.250 euros anuales, el trabajador podría realizar aportaciones al mismo instrumento de previsión social por importe de 5.750 euros anuales, de las cuales se incluirían 1.500 euros en el límite general y 4.250 euros en el límite adicional.
- (ii) **Alcance de la referencia a cantidades aportadas por la empresa que no deriven de una decisión del trabajador**

Como se ha indicado, se consideran aportaciones no empresariales las que deriven de una decisión del trabajador, aunque sean realizadas por la empresa. En este sentido, la DGT aclara que no son aportaciones empresariales las realizadas por la empresa en programas de retribución flexible, porque en estos es el trabajador el que decide la composición de su retribución.

Frente a ello, sí son contribuciones empresariales las realizadas por la empresa en un caso como el planteado a la DGT, en el que las cantidades aportadas por la empresa a un plan de pensiones de empleo derivan de la negociación colectiva entre las compañías y los trabajadores, reflejadas en el convenio colectivo; o, en el caso de colectivos de trabajadores y filiales no incluidos en el convenio colectivo, cuando las empresas no reconocen a los empleados la posibilidad de alterar los términos de lo establecido en el reglamento de aplicación del plan, ni la forma de cuantificación de las aportaciones a realizar.

4.5 IRNR.- Las rentas abonadas a un estudiante en prácticas no residente están sujetas a retención

Dirección General de Tributos. Consulta [V0249-22](#), de 14 de febrero de 2022

Una entidad residente en España va a contratar a un estudiante residente fiscal en Francia para realizar prácticas curriculares durante varios meses. La remuneración asciende a 500 euros mensuales.

El convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia establece que un residente en Francia podrá tributar en España si su remuneración es pagada por una empresa española. Conforme a ello, en este caso la retribución tributará en España, estando obligada la sociedad española a practicar retención. El tipo de retención será del 19% porque el estudiante es un contribuyente residente en otro Estado miembro de la UE.

4.6 IRNR.- Los inmuebles rústicos con construcciones no dan lugar a imputación inmobiliaria en el impuesto sobre la renta de no residentes

Dirección General de Tributos. Consulta [V0250-22](#), de 14 de febrero de 2022

Una persona física no residente es titular de pleno dominio de un inmueble rústico situado en España, que tiene como construcción un estanque con valor catastral de construcción. El contribuyente no obtiene ni rendimientos del capital ni rendimientos de actividades económicas en dicho inmueble.

Según la Ley del IRNR, se consideran rentas obtenidas en territorio español “las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas”. La base de la renta a imputar se determinará con arreglo a lo dispuesto en la normativa del IRPF.

Teniendo en cuenta esta regla de gravamen y determinación de la base imponible, la DGT concluye de la siguiente forma:

- (i) La Ley del IRPF contiene una regla de imputación inmobiliaria para inmuebles urbanos y para inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.
- (ii) No obstante, la Ley del IRNR solo se refiere a inmuebles urbanos y la remisión de esta ley a la del IRPF solo se refiere a la determinación de la base imponible.
- (iii) Por tanto, los sujetos del IRNR no tendrán que imputar rentas por sus inmuebles rústicos, aunque tengan construcciones.

5. Normativa

5.1 Se publican nuevas medidas tributarias en la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular

En el BOE de 9 de abril de 2022 se publicó la [Ley 7/2022, de 8 de abril](#), de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Por medio de esta ley se introdujeron diversas medidas tributarias que fueron resumidas en nuestro [comentario](#) de 10 de abril de 2022.

5.2 Se publican cambios en las instrucciones del DUA

El pasado 6 de abril se publicó en el BOE la [Resolución de 29 de marzo de 2022](#), del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

Junto a otros cambios y modificaciones de carácter técnico, en esta nueva resolución se incorporan las siguientes novedades:

- (i) Se introducen los cambios relativos a los despachos a libre práctica de envíos sin valor estimable (declaración H7), con el fin de facilitar la aplicación de los aspectos aduaneros a los nuevos regímenes de comercio electrónico introducidos en la norma de IVA. Se actualizan también las instrucciones para declaraciones de pequeños envíos que desarrollan, entre otras cuestiones, en el caso de la importación, la forma de presentar la declaración en función de la modalidad de pago del IVA (IOSS, acuerdos especiales con el representante aduanero o sistema de pago estándar).
- (ii) En cuanto a las garantías, como regla general, se excluye el importe del IVA a la importación del importe de referencia de la garantía global para avalar el cumplimiento de regímenes especiales. Se prevé también que la garantía para dichos regímenes puede ser aportada por un representante directo.

- (iii) Otras modificaciones relevantes consisten en la introducción de una nueva declaración de vinculación a depósito aduanero y la inclusión del movimiento de productos objeto de impuestos especiales que, tras haber sido exportados, circulen al amparo del régimen de tránsito.

5.3 Se regulan los requisitos y el procedimiento para el otorgamiento de la exención en las cuotas del IBI de los inmuebles de naturaleza rústica correspondientes al ejercicio 2022

En el BOE de 1 de abril de 2022 se ha publicado la [Resolución de 24 de marzo de 2022](#), de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se regulan, entre otras cuestiones, los requisitos y el procedimiento para el otorgamiento de la exención en las cuotas del IBI de los inmuebles de naturaleza rústica correspondiente al ejercicio 2022.

La resolución establece que la exención debe ser solicitada expresamente por sus posibles beneficiarios, que deberán acreditar la concurrencia de los siguientes requisitos:

- (i) Los inmuebles deben estar afectos al desarrollo de explotaciones agrícolas o ganaderas.
- (ii) Los titulares catastrales de los inmuebles en concepto de propietarios deben ser también los titulares de las explotaciones agrícolas o ganaderas.
- (iii) Los titulares de las explotaciones deben haber sufrido en 2021 pérdidas de ingresos de, al menos, un 20% con respecto a la media de los años 2018, 2019 y 2020 (un 30% si las explotaciones no están en zonas con limitaciones naturales u otras específicas del artículo 31 del Reglamento (UE) n.º 1305/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013).

6. Otros

6.1 Se publica la Directiva (UE) 2022/542, del Consejo de 5 de abril de 2022 por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Con fecha 6 de abril de 2022 se ha publicado la [Directiva \(UE\) 2022/542](#) que modifica las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en materia de tipos de IVA. Esta directiva pretende garantizar que los Estados miembros tengan un acceso equitativo a la aplicación de tipos reducidos y conceder un mayor grado de flexibilidad a los Estados a la hora de fijar los tipos.

En concreto, para asegurar la igualdad de trato entre Estados miembros, se les permite con carácter general que apliquen a los bienes y servicios admisibles, dentro de determinados límites, un máximo de dos tipos reducidos de como mínimo el 5%, un tipo reducido inferior al mínimo del 5% y una exención con derecho a deducción del IVA soportado. Se establecen, no obstante, excepciones que permiten a determinados Estados aplicar tipos más bajos.

También se moderniza y actualiza la lista de bienes y servicios seleccionables por los Estados miembros para la aplicación de tipos reducidos para beneficiar al consumidor final y perseguir objetivos de interés general.

Departamento Tributario

Síguenos:



GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© **J&A Garrigues, S.L.P.**, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3

28001 Madrid España

T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08