

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Febrero 2022

Índice

1. Plusvalía municipal: no se debe abonar el impuesto por operaciones realizadas antes del 10 de noviembre de 2021

2. Sentencias

- 2.1 Impuesto sobre Sociedades. – Inadmitida la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en relación con el Real Decreto-ley 3/2016
- 2.2 IRPF. – Se analiza la tributación de la indemnización por cese de un consejero delegado
- 2.3 ITPyAJD. – Es contrario al derecho de la Unión Europea que las concesiones sobre el espectro radioeléctrico tributen por ITPyAJD
- 2.4 ITPyAJD. – La compraventa de un supermercado es un negocio sujeto a AJD, aunque no se inscriba en el Registro de Bienes Muebles
- 2.5 Procedimiento administrativo. – El responsable solidario puede impugnar la declaración de responsabilidad en cadena con base en la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal
- 2.6 Procedimiento de gestión / Plusvalía municipal. – La Administración está obligada a resolver la revocación de liquidaciones tributarias firmes en el marco de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos
- 2.7 Procedimiento de inspección. - No es posible alterar la competencia territorial de los órganos de inspección sin justificar suficientemente el motivo
- 2.8 Procedimiento de revisión. – Para determinar la cuantía a los efectos de interponer recurso de alzada ordinario se debe

atender a los períodos de liquidación del impuesto respecto de los que se aprecia la infracción

- 2.9 Procedimientos de revisión y recaudación. – La Administración debe reembolsar los costes de las garantías solicitadas para suspender la ejecución de una deuda, si la liquidación es anulada en un procedimiento amistoso

3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – La deducción por gastos de publicidad y propaganda solo se puede acreditar en el ejercicio en que se realizan los gastos
- 3.2 IRPF. – El principio de regularización íntegra exige que, si la Administración concluye que unos rendimientos del trabajo no tributan, devuelva de oficio las retenciones
- 3.3 IRPF. – La justificación de un matrimonio entre extranjeros que no puede acceder al Registro Civil se puede acreditar por otros medios de prueba
- 3.4 IRPF. – Los gastos por vehículos derivados del turismo y de tipo 'pick-up' son deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica
- 3.5 IRPF. – Se puede aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual si se acredita que el inmueble arrendado constituye la vivienda habitual y permanente del arrendatario, aunque se trate aparentemente de un contrato de temporada
- 3.6 IRPF. – Los requisitos para que no esté sujeta la ganancia derivada de la donación de la empresa familiar, se deben verificar en el año de la donación
- 3.7 IRPF. - La dación en pago de un bien en cumplimiento de la garantía asumida con un tercero genera una ganancia patrimonial

- 3.8 IRPF. - La ganancia patrimonial derivada de la parte del precio aplazado documentada en pagarés se debe imputar en el ejercicio en que se realiza el descuento
- 3.9 ITPyAJD. – Solo se puede utilizar el método basado en la actualización de rentas esperadas si está expresamente previsto en la normativa del tributo
- 3.10 Valoraciones catastrales. - La presunción de veracidad de los datos del Catastro inmobiliario admite prueba en contrario
- 3.11 Procedimiento de recaudación. – Cuando se impugna una diligencia de embargo, el órgano gestor solo debe incorporar al expediente los documentos correspondientes al periodo ejecutivo

4. Consultas de la Dirección General de Tributos

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. – Un elemento es nuevo cuando es puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. – El incremento de promedio de la plantilla se mide por colectivos de trabajadores con equivalente grado de discapacidad
- 4.3 Impuesto sobre Sociedades. – Los dividendos con derecho a la exención no estarán sometidos a retención a pesar de que se deba aplicar la reducción del 5% por gastos de gestión
- 4.4 IRPF. – La DGT aclara cómo se deben interpretar los nuevos límites de reducción por aportaciones a sistemas de previsión social
- 4.5 Impuesto sobre el Patrimonio. – Criterios para la valoración de entidades no cotizadas ni auditadas
- 4.6 Impuesto sobre el Patrimonio. – La base imponible se deberá aumentar o disminuir por las devoluciones o importes a ingresar en el IRPF del propio ejercicio

- 4.7 Impuesto sobre el Patrimonio. – Las plusvalías tácitas no originan deudas deducibles
- 4.8 ITPyAJD. – Se aclara cómo tributa la disolución de una sociedad cuyo principal activo es un inmueble situado en una comunidad autónoma diferente a la de su domicilio social
- 4.9 Impuesto sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. – Se aclara la tributación de los servicios de autoconsumo solar

5. Normativa

- 5.1 Se declaran exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos y a víctimas de violencia de género y se introducen modificaciones en la RIC y en el IGIC
- 5.2 Se aprueba el valor de negociación del cuarto trimestre de 2021 para valores negociados
- 5.3 Se incorporan el ITF y el IDSD al Concierto Económico Vasco y se regulan los puntos de conexión en el IVA de las operaciones a distancia

1. Plusvalía municipal: no se debe abonar el impuesto por operaciones realizadas antes del 10 de noviembre de 2021

Una resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) analiza la situación de las operaciones de compraventa inmobiliaria realizadas entre el 26 de octubre y el 10 de noviembre de 2021 y concluye que no se debe abonar el impuesto en estos casos.

La sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 (publicada en el BOE el 25 de noviembre) declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la normativa reguladora de la plusvalía municipal, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad ([alerta de 3 de noviembre de 2021](#)).

Dicho vacío normativo se superó con la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adaptó el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Esta norma se publicó en el BOE el 9 de noviembre de 2021 y entró en vigor el 10 de noviembre ([alerta de 9 de noviembre de 2021](#)).

Desde la referida sentencia, están surgiendo numerosas situaciones *límite* que no se están interpretando de forma uniforme por los distintos ayuntamientos y que deberán ser dirimidas en los tribunales, como las siguientes:

- (i) Operaciones realizadas antes de la fecha en la que se decidió la sentencia del Tribunal Constitucional (26 de octubre de 2021), respecto a las cuales el plazo de liquidación o autoliquidación sea posterior.
- (ii) Operaciones anteriores a esa fecha de 26 de octubre de 2021, liquidadas también antes de dicha fecha, pero cuya fecha de pago sea posterior; o cuya fecha de pago fuera anterior, si bien el pago fue aplazado o fraccionado a solicitud del contribuyente, finalizando los plazos para atender la deuda con posterioridad a la referida fecha.
- (iii) Operaciones realizadas entre el 26 de octubre de 2021 (fecha en que se conoció la decisión del tribunal) y el 10 de noviembre de 2021 (fecha en la que entró en vigor la modificación normativa antes citada).

Precisamente en relación con esta última situación, la Dirección General de Tributos (DGT), en su resolución [V3074-21](#), de 7 de diciembre de 2021, analiza el tratamiento de las operaciones realizadas hasta el 10 de noviembre de 2021.

Según la DGT, estas operaciones se deberán declarar en todo caso porque el hecho imponible se habrá realizado y se habrá devengado el impuesto.

No obstante, concluye que en estos casos no habrá deuda a ingresar, de acuerdo con lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional.

En línea con lo anterior, son numerosos los tribunales que ya están admitiendo que los ayuntamientos deben dejar sin efecto las liquidaciones o autoliquidaciones de la plusvalía municipal que hubiesen sido impugnadas por los contribuyentes con anterioridad al 26 de octubre de 2021 y que, a esa fecha, no hubiesen sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o resolución administrativa firme, como el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de [22 de diciembre de 2021](#) o el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en sentencia de [15 de noviembre de 2021](#).

2. Sentencias

2.1 Impuesto sobre Sociedades. – Inadmitida la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en relación con el Real Decreto-ley 3/2016

Tribunal Constitucional. Auto 20/2022, de 26 de enero

El 3 de diciembre de 2016 se publicó el Real Decreto-ley 3/2016 de 2 de diciembre, por el que se adoptaron medidas dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. Entre otras medidas, se modificó la Ley del Impuesto sobre Sociedades con el fin de aumentar, en determinados casos, la base imponible del impuesto. Así, entre otras:

- (i) Se establecieron nuevas limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas para entidades con un importe neto de la cifra de negocios superior a 20 millones de euros (50% ó 25% de la base imponible previa a la reserva de capitalización, en función de si dicho importe neto se encontraba entre los 20 y los 60 millones de euros, o si era igual o superior a este último importe, respectivamente).
- (ii) Se estableció la obligación de revertir por quintas partes las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en entidades que hubiesen sido deducibles en períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2013, aunque no se hubiera producido una recuperación real del valor de la participación.
- (iii) Se modificó el artículo 21 de la Ley (relativo a la exención por dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores) para establecer que no serían deducibles las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones cuando, entre otras, se cumplieran respecto a dichas participaciones los requisitos para la exención.

En el marco de un recurso directo contra la orden que aprobó el modelo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016 para adaptarlo al citado Real Decreto-ley, la Audiencia Nacional acordó elevar cuestión de inconstitucionalidad en relación con las citadas medidas, mediante auto de 23 de marzo de 2021.

En particular, la Audiencia Nacional consideró que el referido Real Decreto-ley 3/2016 no era respetuoso con la Constitución Española por haber sido aprobado mediante un instrumento normativo (un real decreto-ley) que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado.

El Tribunal Constitucional ha inadmitido esta cuestión de inconstitucionalidad por motivos formales, sin analizar las dudas planteadas. En concreto, el Tribunal Constitucional considera:

- (i) Que no se han cumplido los requisitos procesales relativos a la adecuada formulación del trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal.
- (ii) Que en el auto de planteamiento de la cuestión no se justificaron ni el juicio de aplicabilidad (la aplicación al caso concreto de los preceptos que se consideran inconstitucionales), ni el juicio de relevancia (la importancia de la validez de dichos preceptos para resolver el caso concreto). Ambos constituyen requisitos indispensables para la admisión de una cuestión de inconstitucionalidad.

Esta inadmisión no implica, en cualquier caso, que la Audiencia Nacional no pueda elevar otra cuestión de inconstitucionalidad en relación con el Real Decreto-ley 3/2016.

2.2 IRPF. – Se analiza la tributación de la indemnización por cese de un consejero delegado

Audiencia Nacional. Sentencias de 23 de diciembre de 2021 ([recurso 402/2019](#)) y 2 de febrero de 2022 ([recurso 401/2019](#))

Tras el cese de un consejero delegado se reanudó su relación laboral previamente suspendida y, posteriormente, fue despedido, recibiendo una indemnización calculada de acuerdo con un pacto indemnizatorio suscrito unos años antes. El trabajador entendió que tenía derecho a la exención establecida en la Ley del IRPF para las indemnizaciones por despido y que la cuantía no exenta se podía beneficiar de la reducción por rendimientos generados en más de dos años. La Administración, sin embargo, negó el derecho a ambos beneficios. Como el consejero había presentado declaración con su cónyuge por la modalidad de tributación conjunta, se emitieron dos liquidaciones.

La Audiencia Nacional comparte las conclusiones de la Administración y niega la aplicación de ambos beneficios, confirmando las dos liquidaciones en dos sentencias de 23 de diciembre de 2021 y 2 de febrero de 2022. Según el tribunal:

- (i) La relación que unió al trabajador con la empresa durante el período que fue consejero delegado era exclusivamente mercantil. Afirma el tribunal que un consejero delegado no puede pretender defender que su labor se limita a asesorar al presidente del consejo, porque, entre otras, ello no es conforme con la experiencia común. En general, un consejero delegado está investido de poderes de dirección y toma las decisiones estratégicas.
- (ii) Asumido que la relación era exclusivamente mercantil, no tiene derecho a ninguna indemnización legal por su cese y, por tanto, no tiene derecho a la exención.

No se acepta a estos efectos que la previa relación laboral estuviera suspendida, porque el acuerdo en que se acordó la suspensión fue muy posterior al acceso al órgano de administración de la compañía.

Tampoco se acepta que la reanudación de la relación laboral tras salir del consejo dé derecho a ninguna indemnización, porque se prolongó por solo unos días antes del despido y, además, la indemnización se calculó con la última retribución como consejero, en lugar de la menor retribución que, razonablemente, habría obtenido en su última relación laboral.

- (iii) Tampoco tiene derecho a la reducción por renta irregular porque, aunque la antigüedad en la empresa era superior a dos años y había un pacto indemnizatorio en el que se acordaba que, con ocasión del cese, se le pagaría la indemnización a la que habría tenido derecho de ser su relación laboral ordinaria, no se puede entender que esa indemnización esté realmente vinculada a la permanencia en la empresa, sino a la pérdida de ingresos futuros.

2.3 ITPyAJD. – Es contrario al derecho de la Unión Europea que las concesiones sobre el espectro radioeléctrico tributen por ITPyAJD

Tribunal Supremo. Sentencias de 21 de enero de 2022 ([rec. 6114/2019](#)) y de 27 de enero de 2022 ([rec. 6293/2019](#))

De acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), las concesiones administrativas están sujetas a este impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO). Por este motivo, la Administración ha venido exigiendo este gravamen respecto de las concesiones que se establecen sobre el espectro radioeléctrico. Sin embargo, el derecho de uso de radiofrecuencias está sujeto también a una tasa específica por reserva del dominio público radioeléctrico.

La Directiva 2002/20/CEE, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), por su parte, establece una serie de requisitos y límites a los cánones por derechos de uso de radiofrecuencia.

En estas sentencias (entre otras publicadas recientemente y que establecen el mismo criterio) el Tribunal Supremo analiza estos límites para determinar si puede ser contrario al derecho de la Unión Europea que concurran la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico y el gravamen por TPO.

La conclusión del Tribunal Supremo es que este gravamen por TPO es contrario al derecho de la Unión Europea. Según el tribunal:

- (i) El gravamen por TPO tiene la naturaleza de canon a efectos del artículo 13 de la Directiva autorización, porque su hecho imponible está vinculado a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias.
- (ii) Este impuesto coincide con la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico y no cumple los límites y condiciones establecidos por la directiva. En particular, no cumple con el requisito de proporcionalidad que el artículo 13 de la directiva exige al canon que se establezca como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias.

Estas sentencias fueron analizadas en nuestra [alerta de 3 de febrero de 2022](#).

2.4 ITPyAJD. – La compraventa de un supermercado es un negocio sujeto a AJD, aunque no se inscriba en el Registro de Bienes Muebles

Tribunal Supremo. [Sentencia de 20 de enero de 2022](#)

Para que un acto esté sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPyAJD es necesario (i) que se trate de una primera copia de escritura o acta notarial, (ii) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, (iii) que contenga actos o contratos inscribibles en un registro, y (iv) que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o a las modalidades de TPO o de operaciones societarias del ITPyAJD.

En esta sentencia se plantea si está sujeta a AJD la escritura pública que documenta la compraventa de un negocio de supermercado en la medida en que, como defendía la Comunidad de Madrid, dicha escritura es susceptible de inscripción en el Registro de Bienes Muebles.

El Tribunal Supremo reconoce que no es obligatorio que la adquisición de un negocio de supermercado se inscriba en el Registro de Bienes Muebles para que tenga efectos frente a terceros. Sin embargo, se puede inscribir voluntariamente, por lo que, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a dicha inscripción, se cumple el requisito de que el acto sea “inscribible”. Por ello, la operación está sujeta y no exenta de AJD.

2.5 Procedimiento administrativo. – El responsable solidario puede impugnar la declaración de responsabilidad en cadena con base en la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal

Tribunal Supremo. Sentencias de 25 de enero de 2022 (recursos [2297/2018](#) y [8315/2019](#))

En estas sentencias el Tribunal Supremo analiza dos supuestos de *responsabilidad en cadena*. Se trata de casos en los que se declara a un sujeto responsable solidario de una deuda respecto a la que previamente se ha declarado responsable subsidiario a otro sujeto.

En la primera de las reclamaciones, el declarado responsable solidario alegaba que no se había declarado fallido al deudor principal. Como esta declaración de fallido es necesaria para derivar una responsabilidad subsidiaria en relación con una deuda, esta derivación de responsabilidad subsidiaria era nula y, por tanto, no se podía exigir la deuda posteriormente al responsable solidario.

El Tribunal Supremo acepta esta posición y concluye que, en los supuestos de responsabilidad tributaria *en cadena*, la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un presupuesto de hecho habilitante de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria. Por tanto, es posible que el responsable solidario impugne el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

En la segunda de las sentencias, la declaración de fallido del deudor principal sí había tenido lugar. No obstante, el declarado responsable solidario alegó que era injustificada porque había bienes del deudor principal susceptibles de embargo. El Tribunal Supremo concluye en este caso que la derivación de responsabilidad al responsable solidario sí es válida porque la declaración de fallido del deudor principal se había producido y era firme. Es decir, el responsable solidario no puede impugnar la derivación de responsabilidad por una incorrección en la previa derivación de responsabilidad en el responsable subsidiario (distinta de la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal), cuando esta circunstancia no se impugnó en plazo.

2.6 Procedimiento de gestión / Plusvalía municipal. – La Administración está obligada a resolver la revocación de liquidaciones tributarias firmes en el marco de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos

Tribunal Supremo. Sentencia de 9 febrero de 2022

La Ley General Tributaria (LGT) establece que los contribuyentes solo pueden solicitar la devolución de los ingresos indebidos en relación con liquidaciones tributarias firmes, instando o promoviendo la revisión de dichas liquidaciones mediante alguno de los procedimientos especiales previstos en la norma, entre otros el de revocación. El procedimiento de revocación se debe iniciar siempre de oficio por la Administración cuando, entre otros supuestos, estime que sus actos infringen manifiestamente la ley.

En el caso analizado en esta sentencia, el contribuyente solicitó a un ayuntamiento la tramitación de un procedimiento de revocación de una liquidación de la plusvalía municipal devengada por la venta de unas parcelas para, posteriormente, obtener la devolución de los ingresos indebidamente efectuados. Esta solicitud se fundamentaba en la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, que declaró la inconstitucionalidad de los artículos reguladores de la base imponible de la plusvalía municipal en supuestos en los que no se produce un incremento de valor de los terrenos transmitidos. La solicitud fue inadmitida porque, según el ayuntamiento, el inicio del procedimiento de revocación es una potestad (y no una obligación) para la Administración.

Frente al criterio del ayuntamiento, el Tribunal Supremo concluye que, cuando los contribuyentes instan la revocación de los actos firmes de la Administración en el marco de un procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos, esta debe resolver si procede o no dicha revocación antes de reconocer o no el derecho a la devolución. Además, los contribuyentes podrán impugnar la desestimación (presunta o expresa) de su solicitud por parte de la Administración.

En cualquier caso, el tribunal concluye en este supuesto que no procedía la revocación de las liquidaciones controvertidas, porque no se había producido una infracción manifiesta de la ley, requisito necesario para la revocación de una liquidación firme. Según el tribunal, cuando se produjeron los hechos enjuiciados era evidente la incertidumbre, la oscuridad de la normativa reguladora de la base imponible de la plusvalía municipal y sus posibles interpretaciones, dado que existían diferentes respuestas jurídicas y judiciales que incluso eran contradictorias entre sí.

2.7 Procedimiento de inspección. - No es posible alterar la competencia territorial de los órganos de inspección sin justificar suficientemente el motivo

Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de noviembre de 2021

Los órganos de inspección periféricos pueden solicitar al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria la extensión de sus competencias a otros territorios. Esta extensión se podrá acordar cuando sea “adecuado para el desarrollo del plan de control tributario”.

Una entidad impugnó una liquidación dictada por la Delegación Especial de Galicia, sobre la base de que ese órgano no tenía competencia para iniciar un procedimiento de inspección frente a una sociedad con domicilio fiscal en Madrid.

La Delegación Especial entendía que tenía dicha competencia porque existía un acuerdo de extensión de competencias justificado en “la relación con otras actuaciones de comprobación desarrolladas por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia”.

La Audiencia Nacional, sin embargo, concluye que esta motivación es insuficiente, porque no se expresan en el acuerdo las razones por las que esa extensión de competencias era adecuada para el correcto desarrollo de control del plan tributario. El tribunal recuerda que no es posible alterar la competencia territorial sin razonar o utilizando razonamientos de justificación tan genéricos que impidan conocer cuál es la razón de la decisión.

Conforme a ello, anula la liquidación impugnada, porque ha sido dictada por un órgano incompetente.

2.8 Procedimiento de revisión. – Para determinar la cuantía a los efectos de interponer recurso de alzada ordinario se debe atender a los períodos de liquidación del impuesto respecto de los que se aprecia la infracción

Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de enero de 2022

Como consecuencia de un procedimiento de inspección en concepto de IVA, la Administración entendió que el contribuyente había cometido la infracción prevista en el artículo 201 de la LGT, consistente en incumplir obligaciones de facturación o documentación. La Administración impuso sanciones por cada uno de los periodos de declaración de IVA afectados. Ninguna de las sanciones superaba aisladamente el importe de 150.000 euros, pero, en su conjunto, ascendían a más de 300.000 euros.

Para interponer recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central se exige que la cuantía de la reclamación supere, en general, el importe de 150.000 euros. El contribuyente entendió que tenía derecho a interponer dicho recurso porque el total de las sanciones impuestas era superior a la referida cifra.

El TEAC inadmitió el recurso señalando que, según el artículo 35 de la LGT, cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de mayor importe, y ese importe no era superior a 150.000 euros.

El Tribunal Supremo da la razón en este punto al TEAC y concluye que, en los supuestos del artículo 201 de la LGT, para determinar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, se debe atender a los distintos períodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada. En el ámbito del IVA, el período a tener en cuenta es cada trimestre (o mes) afectado.

2.9 Procedimientos de revisión y recaudación. – La Administración debe reembolsar los costes de las garantías solicitadas para suspender la ejecución de una deuda, si la liquidación es anulada en un procedimiento amistoso

Audiencia Nacional. [Sentencia de 23 de diciembre de 2021](#)

La normativa tributaria prevé que los contribuyentes tienen derecho al reembolso de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución de una deuda, cuando el acto de liquidación es anulado total o parcialmente en vía de revisión. En caso de estimación parcial, el reembolso de los costes será proporcional a la deuda tributaria declarada improcedente.

Se plantea la aplicación de esta previsión a los supuestos en que la anulación del acto administrativo es consecuencia de la tramitación de un procedimiento amistoso.

La Administración tributaria sostenía que, para la aplicación de esta previsión, era necesario que hubiera una sentencia o resolución administrativa firme, lo que excluía los acuerdos adoptados en el marco de un procedimiento amistoso.

No obstante, la Audiencia Nacional recuerda que el acto que anula la liquidación no es el acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso, sino la resolución administrativa que lo ejecuta, de tal forma que el precepto es plenamente aplicable.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – La deducción por gastos de publicidad y propaganda solo se puede acreditar en el ejercicio en que se realizan los gastos

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

La Ley de Mecenazgo prevé una deducción por gastos de publicidad y propaganda de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. En concreto, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades pueden deducir de su cuota íntegra el 15% de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan para la promoción del acontecimiento de que se trate. El importe de la deducción no puede exceder del 90% de las donaciones al consorcio, entidades públicas o entidades del artículo 2 de la misma ley, encargadas de la realización de los programas y actividades.

Reglamentariamente se establece que se debe solicitar el reconocimiento del derecho a la deducción con una antelación superior a los 45 días anteriores al inicio del plazo para presentar la declaración del impuesto del periodo impositivo en que deba surtir efecto dicha deducción.

En el caso analizado en esta resolución, una entidad había solicitado a la Administración el reconocimiento del derecho a la deducción para el año 2020. La Administración denegó la solicitud porque los gastos se habían realizado en 2019 y, por tanto, era en ese ejercicio en el que, en su caso, se debió acreditar el derecho a la deducción y se debieron verificar los requisitos legales y reglamentarios.

Frente a ello, la sociedad sostuvo lo siguiente:

- (i) Que la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción generada en un ejercicio y no aplicada en dicho ejercicio, de hasta 15 o 18 años, según el caso, plazo aplicable a la referida deducción por gastos de publicidad y propaganda.
- (ii) Que, además, cumplió el requisito previsto en el reglamento de desarrollo de la ley de incentivos fiscales al mecenazgo, porque solicitó el requerimiento previo de la Administración con una antelación superior a los 45 días anteriores al inicio del plazo para presentar la declaración de 2020, que es cuando pretendía acreditar la deducción.
- (iii) Que no hay, ni en la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni en la normativa del mecenazgo, ninguna previsión que obligue a acreditar una deducción en el mismo ejercicio en el que se soporta el gasto que da derecho a la deducción.

El TEAC, sin embargo, concluye que la deducción solo puede surtir efectos en el ejercicio de devengo de los gastos, en este caso, 2019 (con independencia de que luego, por insuficiencia de cuota, la deducción no aprovechada se traslade a los ejercicios siguientes).

Por ello, como los gastos en cuestión se realizaron en 2019, la solicitud de reconocimiento previo por la Administración del derecho a la deducción se debió realizar, a lo sumo, 45 días antes del inicio del plazo reglamentario de declaración del impuesto de dicho ejercicio. Como la sociedad presentó la solicitud fuera de plazo, se debe denegar el derecho a la deducción.

3.2 IRPF. – El principio de regularización íntegra exige que, si la Administración concluye que unos rendimientos del trabajo no tributan, devuelva de oficio las retenciones

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria. [Resolución de 29 de octubre de 2021](#)

La Administración concluyó que unos rendimientos del trabajo no deberían haber sido declarados por el contribuyente, por lo que redujo su base imponible en la correspondiente liquidación administrativa. No obstante, no restó de la cuota líquida las retenciones que el pagador había practicado sobre dichos rendimientos.

El TEAR de Cantabria concluye que el principio de regularización íntegra hubiera exigido que la Administración, junto con la disminución de la base imponible en el importe de los rendimientos del trabajo indebidamente declarados, hubiera reintegrado al contribuyente las retenciones que había practicado el pagador.

No haciéndolo, la Administración está obligando al contribuyente a solicitar la devolución de dichas retenciones en el marco de un posterior procedimiento de devolución de ingresos indebidos, lo que resulta contrario al referido procedimiento de regularización íntegra.

3.3 IRPF. – La justificación de un matrimonio entre extranjeros que no puede acceder al Registro Civil se puede acreditar por otros medios de prueba

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. [Resolución de 28 de octubre de 2021](#)

Dos contribuyentes sin nacionalidad española y casados en el extranjero, pero residentes fiscales en España, presentaron autoliquidación del IRPF aplicando el régimen de tributación conjunta. La Administración rechazó la aplicación de este régimen porque no se había acreditado el matrimonio mediante certificación de su inscripción en el Registro Civil.

No obstante, este supuesto de matrimonio (entre nacionales extranjeros, celebrado en su país de origen y conforme a dicha legislación) no responde a ninguno de los supuestos que tienen acceso al Registro Civil.

Por ello, el TEAR de Valencia rechaza la interpretación administrativa, que califica como excesivamente formalista, y reconoce que el matrimonio es un hecho susceptible de prueba que se puede acreditar por medios distintos de la certificación de la inscripción del matrimonio en el Registro Civil.

En este caso, los contribuyentes habían aportado (i) un certificado histórico individual del padrón municipal y (ii) un certificado de matrimonio de su país de origen, con traducción jurada y la apostilla de La Haya. Según el tribunal, estos documentos son prueba suficiente de la existencia de matrimonio a efectos de reconocer la aplicación de la reducción por tributación conjunta.

3.4 IRPF. – Los gastos por vehículos derivados del turismo y de tipo ‘pick-up’ son deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. [Resolución de 15 de octubre de 2021](#). Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. [Resolución de 29 de octubre de 2021](#)

La deducción de los gastos inherentes a la titularidad de un vehículo (incluyendo su posible deterioro) para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en el IRPF está sometida al cumplimiento de los requisitos generales para la deducibilidad de cualquier gasto y también a que el vehículo esté afectado exclusivamente a la actividad. Es decir, no es admisible un uso mixto profesional/privado del vehículo.

El artículo 22.4 del reglamento de IRPF, sin embargo, presume la afectación total a la actividad económica de determinados vehículos automóviles, como es el caso de los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

En estas resoluciones, el TEAR de Valencia y el TEAR de Cataluña analizan la deducibilidad de los gastos generados en relación con el uso de un vehículo derivado del turismo y un vehículo *pick-up*:

- (i) Vehículo derivado del turismo: se trata de vehículos con las mismas características que un turismo, si bien su finalidad es el transporte de mercancías, por lo que solo cuentan con una fila de asientos e incluyen un cajón de carga que no es independiente del resto del habitáculo, con un portón trasero que facilita la carga de la mercancía.

El TEAR de Valencia analiza la deducibilidad de los gastos generados por un vehículo derivado del turismo que el contribuyente utiliza para prestar su servicio de exterminio de animales dañinos y desinfección.

El tribunal concluye que, si bien el vehículo no transporta mercancías, sí se utiliza de forma exclusiva para la actividad del contribuyente, por lo que, en este caso, se invierte la carga de la prueba y tendrá que ser la Administración la que pruebe que el vehículo no se ha utilizado de forma exclusiva para la actividad.

- (ii) Vehículo *pick-up*: de acuerdo con la Dirección General de Tráfico, estos vehículos se consideran turismos si su masa máxima es inferior a 3.500 kg, su altura total es inferior a 2 metros y las plazas de asiento y la zona de carga no están situadas en un compartimento único. De lo contrario, se considerarán camiones.

Según el TEAR de Cataluña, si se califican como turismos, la deducibilidad de los gastos requerirá que se pruebe su afectación exclusiva a la actividad.

En cualquier caso, el tribunal estima la reclamación del recurrente porque la Administración no había comprobado si se cumplían los requisitos para clasificar el vehículo como turismo. Sin esa comprobación, según el tribunal, no se puede aceptar la regularización de los gastos.

3.5 IRPF. – Se puede aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual si se acredita que el inmueble arrendado constituye la vivienda habitual y permanente del arrendatario, aunque se trate aparentemente de un contrato de temporada

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 25 de octubre de 2021](#)

El 1 de julio de 2014 un contribuyente firmó un contrato de arrendamiento que fue calificado de temporada por las partes, a pesar de que su duración pactada era de un año completo. Transcurrido el plazo de un año, se firmó un nuevo contrato por un plazo de cinco años y en las mismas condiciones, que realmente era una prórroga del contrato anterior.

En su autoliquidación del IRPF el arrendatario aplicó la deducción por alquiler de vivienda habitual. Esta deducción es aplicable para contratos suscritos antes de 1 de enero de 2015.

La Administración rechazó la aplicación de la mencionada deducción por considerar que el contrato era de temporada, según la denominación dada por las partes en el contrato.

El TEAC concluye a favor del contribuyente. Según el tribunal, aunque el contrato se denomine por las partes como "arrendamiento por temporada", no se puede obviar que se firma por un periodo de un año completo y que ha sido ampliado mediante otro contrato de cinco años con las mismas condiciones. Por lo tanto, por aplicación del principio del fondo sobre la forma, se debe concluir que se trata de un arrendamiento de vivienda habitual y, por tanto, da derecho a la deducción.

3.6 IRPF. – Los requisitos para que no esté sujeta la ganancia derivada de la donación de la empresa familiar, se deben verificar en el año de la donación

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 25 de octubre de 2021](#)

La Ley del IRPF establece que no están sujetas al impuesto las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de las donaciones de empresa familiar que dan derecho a la reducción en base imponible establecida en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Un contribuyente donó a un familiar su negocio de farmacia y no declaró la ganancia patrimonial en su autoliquidación del IRPF. La Administración negó la aplicación del supuesto de no sujeción porque entendió que el donante no había acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa del ISD, es decir, que el donante viniera ejerciendo, antes de la donación, la actividad de farmacia de forma habitual, personal y directa y que esta actividad constituyera su principal fuente de renta en el ejercicio anterior al que tuvo lugar la donación. El donante sí había acreditado, sin embargo, que cumplía estos requisitos en el propio ejercicio de la donación.

Además, la Administración le imputó un rendimiento de la actividad económica por la donación de las existencias de la farmacia.

El TEAC concluye lo siguiente:

- (i) Siguiendo el criterio fijado por el Tribunal Supremo en diversas sentencias y en la previa resolución del TEAC de 18 de junio de 2019, el análisis de los requisitos para la no sujeción a IRPF de la ganancia derivada de la donación (que son los establecidos en la normativa del ISD para aplicar la reducción en la donación de empresa familiar) se debe realizar en el ejercicio en que tuvo lugar la donación (y no en el ejercicio inmediatamente anterior, en contra de lo que defendía la Inspección).
- (ii) Además, el TEAC concluye que el supuesto de no sujeción previsto en la Ley del IRPF afecta a la totalidad de la transmisión de la empresa y no a elementos aislados, por lo que en el cálculo de la ganancia no sujeta se incluyen todos los activos afectos a dicha empresa, incluidas las existencias.

Conforme a lo anterior, el TEAC anula la liquidación practicada.

El TEAC señala que su criterio es contrario al fijado por la DGT, entre otras, en sus resoluciones V2440-10, V0554-19, V1479-20 y V3467-20.

3.7 IRPF. - La dación en pago de un bien en cumplimiento de la garantía asumida con un tercero genera una ganancia patrimonial

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de septiembre de 2021](#)

Un matrimonio asumió una obligación de garantía en relación con las cantidades adeudadas por una sociedad como consecuencia de unos préstamos concedidos por otra entidad. Llegado el momento, los avalistas entregaron unos inmuebles en pago de la deuda garantizada, surgiendo entonces un derecho de crédito frente a la sociedad avalada.

Los contribuyentes no reflejaron la transmisión en sus autoliquidaciones del IRPF. La Inspección entendió, sin embargo, que debían haber declarado una ganancia por la diferencia entre el valor de mercado de los inmuebles (que coincide con el derecho de crédito frente a la entidad avalada) y su precio de adquisición, frente a lo cual los contribuyentes defendieron que, a lo sumo, lo que se había producido era una pérdida, como consecuencia de que un elemento patrimonial dejó de formar parte de su patrimonio.

El TEAC confirma las conclusiones administrativas:

- (i) Por un lado, afirma que la existencia de una ganancia patrimonial es incuestionable y que se debe cuantificar por la diferencia entre el derecho de crédito que ingresa en el patrimonio del avalista (que coincide con el valor de los inmuebles entregados) y el precio de adquisición de esos bienes que han salido del patrimonio.
- (ii) Por otro lado, concluye que solo si finalmente el derecho de crédito deviene incobrable, habrá una pérdida patrimonial. Para aprovechar esa pérdida, los avalistas deberán haber agotado todas las vías jurídicas de repetición contra el avalado.

3.8 IRPF. - La ganancia patrimonial derivada de la parte del precio aplazado documentada en pagarés se debe imputar en el ejercicio en que se realiza el descuento

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 22 de abril de 2021 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#))

Un contribuyente transmitió sus participaciones en una entidad en 2007. El pago se aplazó mediante pagarés con vencimiento en 2009 y 2010. Por este motivo, imputó la ganancia conforme fueron venciendo los pagarés.

La Inspección imputó toda la ganancia en 2007 porque los pagarés fueron descontados ese mismo año. Además, negó que para la determinación de la ganancia se pudieran deducir los gastos financieros del descuento.

Frente a la regularización, el obligado alegó que la ganancia correspondiente a los pagarés descontados se debía imputar en 2009 y 2010, porque en el descuento se incluyó la cláusula “salvo buen fin”.

El TEAC, en una resolución recientemente publicada, entiende que la firmeza de la transmisión de los descuentos no queda afectada por la cláusula “salvo buen fin”. Por tanto, la ganancia se debió imputar en 2007.

Además, confirma que los gastos del descuento de los pagarés no se pueden deducir al calcular la ganancia patrimonial, en la medida en que no son inherentes a la compraventa, sino que responden a la intención del vendedor de adelantar el cobro del pago aplazado.

3.9 ITPyAJD. – Solo se puede utilizar el método basado en la actualización de rentas esperadas si está expresamente previsto en la normativa del tributo

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 16 de diciembre de 2021](#)

La Administración inició un procedimiento de comprobación de valores y encargó a un perito la preparación de un informe pericial. El método utilizado por el perito para valorar la finca fue el basado en el sistema de actualización de las rentas esperadas previsto en el artículo 57.1.a) de la LGT. A la vista del resultado del mencionado informe, la Administración practicó liquidación en concepto de ITPyAJD, en la que señaló que el método seguido fue el previsto en el artículo 57.1.e) de la LGT (valoración mediante dictamen de peritos de la Administración).

En el marco de la reclamación económico-administrativa planteada ante el TEAC, el contribuyente sostuvo que el método de valoración realmente utilizado por la Administración era el de actualización de rentas (no el de dictamen pericial) y que dicho método no era conforme a Derecho por no estar previsto de forma expresa en la normativa del ITPyAJD.

El TEAC estima la reclamación y concluye que este método de actualización de rentas no puede ser utilizado si no está previsto en la norma del tributo. El tribunal considera que la aplicación del sistema de capitalización es una materia reservada a la ley, no pudiendo quedar su aplicación al arbitrio del perito.

3.10 Valoraciones catastrales. - La presunción de veracidad de los datos del Catastro inmobiliario admite prueba en contrario

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 26 de enero de 2022](#)

El texto refundido de la Ley del Catastro inmobiliario establece que el valor catastral de los bienes inmuebles no podrá superar su valor de mercado. Además, los datos contenidos en el Catastro se presumen ciertos, salvo prueba en contrario por parte de los interesados que pretendan acreditar su incorrección.

En esta resolución se revisa el caso de una entidad que impugnó el acuerdo de alteración de la valoración catastral de un inmueble de su titularidad, sobre la base, entre otros motivos, de que dicha valoración superaba el valor de mercado del inmueble.

Para ello, la entidad aportó como prueba un informe de tasación emitido por un tercero. Dicho informe no había sido admitido por el TEAR de Madrid, con base en que, según el criterio de ese tribunal, los cálculos y valoraciones hechos por empresas o personas privadas, o bien los que realice el propio interesado, carecen de la presunción de objetividad que caracteriza a los efectuados por los servicios técnicos de Catastro.

Planteado el debate en estos términos, el TEAC concluye en su resolución que, conforme a lo previsto en la norma catastral, la presunción de veracidad de la que gozan los datos contenidos en el Catastro admite prueba en contrario por parte de los interesados, que podrán aportar cuantos informes estimen convenientes a estos efectos.

No obstante, recuerda el tribunal que ello en ningún caso supone que los informes presentados como prueba por los interesados permitan afirmar sin más que el valor catastral de los bienes inmuebles supere su valor de mercado. De hecho, el TEAC finaliza rechazando el valor probatorio del informe de tasación aportado por la entidad, debido a sus inconsistencias y a que se apartaba de la metodología de valoración establecida en la Orden ECO/805/2003.

3.11 Procedimiento de recaudación. – Cuando se impugna una diligencia de embargo, el órgano gestor solo debe incorporar al expediente los documentos correspondientes al periodo ejecutivo

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 18 de enero de 2022](#)

Tras verificar que un sujeto no había ingresado una deuda tributaria en período voluntario y la pertinente providencia de apremio, la Administración le notificó una diligencia de embargo. En la posterior reclamación, el sujeto alegó (i) que existían errores y omisiones que hacían imposible identificar al deudor o la deuda apremiada y (ii) que había prescrito el derecho a exigir el pago.

El TEAR de Valencia estimó la reclamación porque, como alegaba el contribuyente, en el expediente del procedimiento de embargo se deberían haber incluido, no solo los documentos del expediente ejecutivo, sino también los antecedentes relativos a las liquidaciones que estaban en el origen del embargo.

El TEAC concluye, sin embargo, que los documentos que se deben incorporar en un expediente relativo a un embargo no incluyen los relativos a las liquidaciones previas, sin perjuicio de que el órgano que conoce del asunto pueda requerir su aportación en cualquier momento.

Finalmente, el TEAC aclara que por prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda (como motivo de oposición frente a una diligencia de embargo), únicamente se debe entender la que pueda haber acaecido desde la notificación de la providencia de apremio.

4. Consultas de la Dirección General de Tributos

4.1 Impuesto sobre Sociedades. – Un elemento es nuevo cuando es puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez

Dirección General de Tributos. Consulta [V3224-21](#), de 28 de diciembre de 2021

La normativa del Impuesto sobre Sociedades regula diversos incentivos para la inversión en elementos nuevos, como es el caso de la libertad de amortización para entidades de reducida dimensión.

La DGT aclara que un elemento es nuevo cuando se utiliza o es puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez. Es decir, en el caso de adquisición de una nave, por ejemplo, será necesario que no haya sido objeto de utilización con anterioridad y que entre en funcionamiento por primera vez en sede de la entidad adquirente.

Estamos, en cualquier caso, ante una cuestión de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba válido en derecho y cuya valoración corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria.

4.2 Impuesto sobre Sociedades. – El incremento de promedio de la plantilla se mide por colectivos de trabajadores con equivalente grado de discapacidad

Dirección General de Tributos. Consulta [V3223-21](#), de 28 de diciembre de 2021

La Ley del Impuesto sobre Sociedades regula una deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, cuyo importe varía en función del grado de discapacidad. Así, la deducción se calcula de la siguiente forma:

- (i) 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.
- (ii) 12.000 euros, cuando el incremento del promedio de plantilla se refiera a trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65%.

La DGT subraya que, en realidad, estamos ante dos deducciones distintas, que dependen del grado de discapacidad de los trabajadores contratados.

Por tanto, para aplicar, por ejemplo, la deducción por incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, no es necesario que se haya incrementado la plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65% ni la plantilla total de trabajadores con discapacidad. La medición del incremento del promedio de la plantilla se debe realizar dentro de cada colectivo, en función de su grado de discapacidad.

4.3 Impuesto sobre Sociedades. – Los dividendos con derecho a la exención no estarán sometidos a retención a pesar de que se deba aplicar la reducción del 5% por gastos de gestión

Dirección General de Tributos. Consulta [V3204-21](#), de 23 de diciembre de 2021

Con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, la exención sobre dividendos y ganancias derivadas de la transmisión de participaciones se debe reducir en un 5% en concepto de gastos de gestión.

En relación con esta reducción, la DGT establece los siguientes criterios:

- (i) Los gastos de gestión, al igual que los financieros, en que incurra efectivamente la entidad serán fiscalmente deducibles conforme a las normas generales, sin perjuicio de la referida reducción.
- (ii) Esta reducción será aplicable también a los dividendos y plusvalías obtenidos por entidades acogidas al régimen fiscal especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE).

- (iii) Los dividendos no estarán sujetos a retención, a pesar de no disfrutar de una exención plena por aplicación de la referida reducción.

4.4 IRPF. – La DGT aclara cómo se deben interpretar los nuevos límites de reducción por aportaciones a sistemas de previsión social

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 (vea nuestro [comentario de 29 de diciembre de 2021](#)) ha reducido los importes que permiten reducir la base liquidable del IRPF por aportaciones a sistemas de previsión social.

En concreto, la norma establece que el importe anual máximo de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social con derecho a reducción es de 1.500 euros y que este límite se incrementará en 8.500 euros, cuando el incremento provenga de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social, si las aportaciones del trabajador igualan o son inferiores a la contribución empresarial.

La DGT interpreta esta norma de la siguiente forma:

- (i) **Límite general.** La norma establece un límite general de 1.500 euros anuales que comprende tanto aportaciones individuales a sistemas individuales o de empleo como 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, no condicionadas a la realización de contribuciones empresariales.

Es decir, el trabajador podría aportar un máximo de 1.500 euros anuales conforme a este límite general.

- (ii) **Límite adicional.** El incremento del anterior límite en 8.500 euros anuales es un límite adicional que comprende tanto contribuciones empresariales a sistemas de empleo como 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. Además, las cantidades aportadas por la empresa no podrán derivar de una decisión del trabajador (en caso contrario, serán consideradas aportaciones del trabajador y no se podrán incluir en este límite).

En definitiva, el trabajador podría aportar un máximo de 4.250 euros anuales a incluir en este límite, siempre que la empresa realice contribuciones empresariales por otros 4.250 euros, para aprovechar al máximo este incremento de hasta 8.500 euros.

Por ejemplo, si la empresa realiza contribuciones empresariales 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.

4.5 Impuesto sobre el Patrimonio. – Criterios para la valoración de entidades no cotizadas ni auditadas

Dirección General de Tributos. Consulta [V3167-21](#), de 22 de diciembre de 2021

Se consulta sobre la forma de valorar una entidad no cotizada con fondos propios negativos y sin beneficios en los tres últimos ejercicios. La sociedad no está auditada ni está en concurso de acreedores.

Conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, para determinar el valor de las acciones y participaciones en el capital social de entidades jurídicas no negociadas en mercados organizados, cuando el balance de la sociedad no haya sido auditado o el informe de auditoría no haya resultado favorable, se valorará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

La DGT recuerda que, de acuerdo con lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo 873/2013, de 14 de febrero de 2013, se entiende que la expresión “el último balance aprobado” ha de tomar como punto de referencia el aprobado dentro del plazo legal para presentar la oportuna autoliquidación, aun cuando la aprobación se haya producido después del devengo del impuesto.

Por otra parte, en caso de participaciones en una entidad en concurso de acreedores (que no es el caso), habría que seguir el criterio de la consulta V3614-16. Según se establece en dicha resolución, el criterio de valoración previsto en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio se debe conjugar con el concepto de “valor razonable” a que se refiere la normativa concursal, determinado conforme al informe emitido por experto independiente de conformidad con los principios y las normas de valoración generalmente reconocidos.

Finalmente, la DGT advierte que las competencias para fijar o determinar valoraciones en relación con este ámbito recae sobre las oficinas gestoras del Impuesto sobre el Patrimonio.

4.6 Impuesto sobre el Patrimonio. – La base imponible se deberá aumentar o disminuir por las devoluciones o importes a ingresar en el IRPF del propio ejercicio

Dirección General de Tributos. Consulta [V3002-21](#), de 3 de diciembre de 2021

La base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio está constituida por el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, determinado por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de los que sea titular y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder.

Teniendo en cuenta que el impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año, la DGT entiende que entre las deudas podrá figurar la cuota diferencial positiva del IRPF correspondiente al mismo ejercicio. Según la DGT, el hecho de que a esa fecha la deuda a pagar en concepto de IRPF no sea exigible no significa que no exista.

De la misma forma, el importe de la devolución a obtener se deberá computar como un derecho susceptible de integrar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

4.7 Impuesto sobre el Patrimonio. – Las plusvalías tácitas no originan deudas deducibles

Dirección General de Tributos. Consulta [V3168-21](#), de 22 de diciembre de 2021

Como se ha indicado anteriormente, la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio se calcula a partir de la diferencia entre el valor de los bienes de los que sea titular el sujeto pasivo y las cargas o gravámenes que disminuyen su valor. Se consulta si se pueden incluir como gravámenes que disminuyen el valor de los bienes las obligaciones tributarias que se derivarían de la realización de las plusvalías tácitas de los bienes.

La respuesta es negativa. Las obligaciones tributarias que afectan a los distintos bienes y derechos que forman parte del patrimonio del sujeto pasivo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas, sean de naturaleza personal (debiendo responder por ellas el sujeto pasivo) y se hayan determinado antes del devengo del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto, las posibles obligaciones tributarias que se derivarán de la realización de las plusvalías de los bienes en un futuro no son deducibles, porque no solo no están debidamente justificadas, sino que se trata de deudas de las que el sujeto pasivo no debe responder en el momento del devengo del impuesto.

4.8 ITPyAJD. – Se aclara cómo tributa la disolución de una sociedad cuyo principal activo es un inmueble situado en una comunidad autónoma diferente a la de su domicilio social

Dirección General de Tributos. Consulta [V3001-21](#), de 3 de diciembre de 2021

Se plantea la disolución de una sociedad que tiene como principal activo un inmueble situado en una comunidad autónoma distinta de aquella en la que está su domicilio social. En relación con este supuesto, la DGT concluye lo siguiente:

- (i) La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPyAJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos.
- (ii) La base imponible para cada socio será el valor de los bienes y derechos adjudicados, que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria.
- (iii) El tipo de gravamen será el 1%.
- (iv) El impuesto se deberá liquidar en la comunidad autónoma en la que la sociedad tenga su domicilio fiscal.
- (v) Si se produce un exceso de adjudicación, dicho exceso estará, además, sujeto a la modalidad de TPO del ITPyAJD.

4.9 Impuesto sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. – Se aclara la tributación de los servicios de autoconsumo solar

Dirección General de Tributos. Consultas [V3003-21](#) y [V3006-21](#), de 3 de diciembre de 2021

En estas consultas se aclara la tributación de los servicios de autoconsumo solar ofrecidos por una compañía energética a sus clientes tanto en el Impuesto sobre la Electricidad (IEE) como en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).

Según la DGT:

- (i) En la modalidad de suministro con autoconsumo sin excedentes el tratamiento será el siguiente:
 - (a) No está sujeto al IEE el autoconsumo (en sus instalaciones) por los “pequeños productores de energía eléctrica” (potencia del generador o conjunto de generadores igual o inferior a 100 kilovatios), cuando se trate de electricidad generada por ellos mismos.
 - (b) Se producirá el hecho imponible del IEE, pero estará exento, cuando dicho autoconsumo tenga lugar en una instalación de producción de energía eléctrica que tenga una potencia instalada igual o superior a 100 kilovatios (kW) sin llegar a superar los 50 megavatios (MW), siempre que la instalación sea de tecnología renovable, cogeneración o residuos.
 - (c) Fuera de los dos supuestos anteriores, el consumo por el productor de la energía eléctrica generada por él estará sujeta y no exenta al IEE.
 - (d) No obstante lo anterior, en esta modalidad de autoconsumo, es posible que el consumidor o los consumidores (en el supuesto de autoconsumo colectivo), titulares de la instalación de producción de energía, requieran adquirir energía eléctrica. De ser así, el suministrador deberá repercutir el IEE por la energía eléctrica que les sea suministrada.
 - (e) En estos casos, como la electricidad no se llega a incorporar al sistema eléctrico, no se produce el hecho imponible del IVPEE.
- (ii) En la modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes, según la DGT, esta modalidad se divide en dos:
 - (a) La modalidad con excedentes acogida a compensación, y
 - (b) La modalidad con excedentes no acogida a compensación.

Además, el autoconsumo se podrá clasificar en individual o colectivo en función de que los consumidores asociados a las instalaciones de generación sean varios o solo haya un consumidor.

Finalmente, en estas dos modalidades de autoconsumo con excedentes existen dos tipos de sujetos, el consumidor y el productor, que pueden ser personas físicas o jurídicas iguales o diferentes.

En la modalidad de **autoconsumo con excedentes acogida a compensación**:

(a) Si existe identidad entre el consumidor y el productor, lo habitual será que una parte de la energía eléctrica producida sea consumida por el propio productor, y que el resto de electricidad sea incorporada al sistema eléctrico.

- Respecto de la energía eléctrica consumida por el propio productor y el IEE, se estaría ante la misma situación analizada para la modalidad de autoconsumo sin excedentes.
- Sobre la parte de la energía eléctrica incorporada al sistema eléctrico, no se llega a producir presupuesto de hecho alguno que dé lugar a la realización de los hechos imposables recogidos en la normativa reguladora del IEE.

(b) En el supuesto de que existan otros consumidores asociados distintos del productor, lo habitual será que una parte de la energía eléctrica sea consumida por el propio productor, que otra parte sea entregada al resto de consumidores y que el resto de la electricidad sea incorporada al sistema eléctrico. En estos supuestos:

- Respecto de la parte de la energía eléctrica consumida por el propio productor, se estaría ante la misma situación analizada para la modalidad de autoconsumo sin excedentes.
- En relación con la energía eléctrica incorporada a la red del sistema eléctrico, no se produce presupuesto de hecho alguno que dé lugar a la realización de los hechos imposables recogidos en la normativa reguladora del IEE.
- Respecto a la energía eléctrica entregada al resto de consumidores, el productor estará realizando el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, lo que constituye hecho imponible del IEE.

La base imponible será la que se habría determinado a efectos de IVA para suministros efectuados a título oneroso entre personas no vinculadas (con independencia de que el suministro al resto de consumidores se realice a título oneroso o gratuito).

- Respecto de la energía eléctrica suministrada por un comercializador al productor encuadrado en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, tanto individual como colectivo, quien realice dicho suministro deberá repercutir al adquirente de esa electricidad suministrada el importe correspondiente del IEE. No obstante, quedará exenta la energía eléctrica suministrada que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria.

- Finalmente, la energía horaria excedentaria no tiene la consideración de energía incorporada al sistema eléctrico, por lo que no se llega a producir el hecho imponible que da lugar a la exacción del IVPEE.

En la modalidad de **autoconsumo con excedentes no acogida a compensación**:

(a) En el supuesto de que exista identidad entre el consumidor y el productor, lo habitual será que una parte de la energía eléctrica producida sea consumida por el propio productor, y que el resto de electricidad sea incorporada al sistema eléctrico. En estos casos:

- Respecto de la energía eléctrica consumida por el propio productor, se estaría ante la misma situación analizada para la modalidad de autoconsumo sin excedentes.
- Sobre la parte de la energía eléctrica incorporada al sistema eléctrico, no se llega a producir presupuesto de hecho alguno que dé lugar a la realización de los hechos imponibles del IEE.

(b) En el supuesto de que existan otros consumidores asociados distintos del productor, lo habitual será que una parte de esa energía eléctrica sea consumida por el propio productor, que otra parte sea entregada al resto de consumidores y que el resto de electricidad sea incorporada al sistema eléctrico. En estos casos:

- Respecto de la parte de la energía eléctrica consumida por el propio productor, se estaría ante la misma situación analizada para la modalidad de autoconsumo sin excedentes.
- En relación con la energía eléctrica incorporada a la red del sistema eléctrico no se produce presupuesto de hecho alguno que dé lugar a la realización de los hechos imponibles del IEE.
- Respecto la energía eléctrica entregada al resto de consumidores, el productor estará realizando el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, lo que constituye hecho imponible del IEE.

La base imponible será la que se habría determinado a efectos del IVA para suministros efectuados a título oneroso entre personas no vinculadas (aun cuando el suministro se haga a título gratuito).

(c) Sobre el suministro de energía eléctrica suministrada por un comercializador al productor o al consumidor encuadrados en la modalidad de autoconsumo con excedentes no acogido a compensación, quien realice dicho suministro deberá repercutir al adquirente de esa electricidad suministrada el importe correspondiente.

(d) Respecto de la energía eléctrica producida e incorporada al sistema eléctrico se produce el hecho imponible del IVPEE. El contribuyente del impuesto es el propio productor.

La base imponible estará constituida por el importe total que corresponda recibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.

El período impositivo coincidirá con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese.

El impuesto se exigirá al tipo del 7%.

5. Normativa

5.1 Se declaran exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos y a víctimas de violencia de género y se introducen modificaciones en la RIC y en el IGIC

El 30 de diciembre de 2020 se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, mediante el que se modificó la letra (y) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, para incluir en la exención regulada en dicha letra el ingreso mínimo vital con efectos desde el 1 de junio de 2020 (vea nuestra [Alerta de 30 de diciembre de 2020](#)).

Ahora, dicha medida se vuelve a incluir en la [Ley 2/2022, de 24 de febrero](#), de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias (BOE de 25 de febrero de 2022).

Además, se amplía la exención en la misma letra del artículo 7 a determinadas ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos y de violencia de género.

Por otro lado, la Ley 2/2022 introduce diversas modificaciones en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) y con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC):

(i) **En relación con la RIC:**

Se convalida lo establecido en la disposición final segunda del referido Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre. En dicha disposición se ampliaban en un año los plazos para materializar la RIC dotada con beneficios obtenidos en 2016 y la dotación a dicha reserva relativa a las inversiones anticipadas realizadas en 2017 ([vea nuestra Alerta de 29 de diciembre de 2020](#)).

No se ha ampliado el plazo para materializar la RIC de los años 2017 y posteriores.

(ii) **En el ámbito del IGIC**

Para evitar supuestos de doble imposición y coordinar su regulación con lo ya establecido en la normativa de IVA, se adapta, con efectos desde el 1 de enero de 2021, la regla de cierre para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicio.

En concreto, se establece que se considerarán prestados en el territorio de aplicación del IGIC los servicios que se enumeran a continuación, cuando (conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios) no se entiendan realizados en la Unión Europea, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en el territorio de aplicación del IGIC:

- Los enunciados en el apartado Uno.3 del artículo 17 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los de arrendamiento de medios de transporte.
- Los prestados por vía electrónica y los de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión.

5.2 Se aprueba el valor de negociación del cuarto trimestre de 2021 para valores negociados

El 25 de febrero de 2022 se publicó en el BOE la [Orden HFP/115/2022, de 23 de febrero](#), por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2021, a efectos de:

- (i) La declaración del Impuesto sobre el Patrimonio de 2021.
- (ii) La declaración informativa anual de valores, seguros y rentas.

Además, se introducen algunas modificaciones técnicas en los diseños de registro del modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

5.3 Se incorporan el ITF y el IDSD al Concierto Económico Vasco y se regulan los puntos de conexión en el IVA de las operaciones a distancia

En el BOE de 9 de febrero de 2022, se publicó la [Ley 1/2022, de 8 de febrero](#), por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Entre otros, se incorporan el Impuesto sobre Transacciones Financieras (ITF) y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) y se establecen los puntos de conexión para la exacción y revisión de los regímenes especiales de IVA como el de operaciones a distancia.

En nuestra [Alerta](#) de 9 de febrero de 2022 resumimos las principales novedades introducidas en esta ley.

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