

# Newsletter Tributario

---

España

**GARRIGUES**

Marzo 2022

## Índice

### 1. En los procedimientos contencioso-administrativos, los dictámenes periciales preparados por funcionarios públicos no tienen más valor que los aportados por el recurrente

### 2. Sentencias

- 2.1 Derecho a la igualdad. – Vulnera el derecho a la igualdad denegar a una pareja de hecho una bonificación autonómica por no estar inscrita en el registro autonómico, aunque sí lo estaba en el registro municipal
- 2.2 IRPF. – El artículo reglamentario que condiciona la exención de la indemnización por despido a la efectiva desvinculación del trabajador no es ilegal
- 2.3 IRPF. – No se puede aplicar automáticamente la teoría del vínculo para negar la exención por despido cuando la sociedad es unipersonal
- 2.4 IRPF. – La exención por la venta de la vivienda habitual es válida aunque la formalización de la compra de la vivienda nueva tenga lugar una vez superado el plazo de dos años
- 2.5 IRPF. – Los rendimientos del capital mobiliario en especie recibidos por una persona física que remuneran una operación vinculada se deben valorar conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades
- 2.6 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- No es contrario al Derecho de la UE que se exijan retenciones sobre intereses presuntos en préstamos de no residentes vinculados
- 2.7 IVA. Sistemas de retribución flexible. - La cesión de vehículos a trabajadores no es una prestación onerosa de servicios cuando se hace sin contraprestación

- 2.8 IVA. - No procede la exigencia de intereses de demora por entender que se opera con establecimiento permanente cuando las operaciones fueron tratadas como inversión del sujeto pasivo
- 2.9 Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito. – Es inconstitucional el precepto que condiciona el disfrute de una bonificación tributaria a que el domicilio social de la entidad de crédito radique en las Islas Canarias
- 2.10 Valoraciones catastrales.- La escritura de compraventa de un inmueble puede constituir un medio de prueba válido para corroborar la falta de motivación de su valoración catastral
- 2.11 Procedimiento de gestión / ICIO.- La anulación de la norma que sirve de base a una liquidación firme constituye una “circunstancia sobrevenida” a efectos de su revocación por parte de la Administración
- 2.12 Procedimientos de gestión e inspección. – Sobre el alcance temporal de las facultades de comprobación de la Administración tributaria
- 2.13 Procedimientos de gestión y revisión. – La inactividad de la Administración en una devolución derivada de la normativa del tributo habilita para acudir a los tribunales contencioso-administrativos
- 2.14 Procedimientos de derivación de responsabilidad. – El Tribunal Supremo emite varios criterios en relación con los procedimientos de derivación de responsabilidad subsidiaria y de responsabilidad en cadena
- 2.15 Procedimiento de valoración. – Si el procedimiento de tasación pericial contradictoria se prolonga más de seis meses, se debe reanudar el cómputo del plazo de duración del procedimiento en el que se inserta
- 2.16 Protección de datos.- No vulnera la normativa comunitaria sobre protección de datos que la Administración exija a un

proveedor de servicios de publicación de anuncios en Internet información relativa a los contribuyentes que hayan publicado tales anuncios

### 3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – La contabilización del crédito por deducciones generadas en el ejercicio que quedan pendientes de aplicar eleva el beneficio del ejercicio y la RIC máxima que se puede dotar
- 3.2 Modelo 720.- El contribuyente debe probar que las rentas con las que se adquirieron bienes situados en el extranjero proceden de ejercicios prescritos
- 3.3 IRPF.- Las indemnizaciones al personal de alta dirección por despido improcedente están exentas hasta 20 días de salario por año trabajado, con el límite de doce mensualidades
- 3.4 IRPF.- No se pueden beneficiar del régimen de impatriados los altos directivos que, a su vez, fueran administradores, y que adquirieron su residencia en España antes del 1 de enero de 2015
- 3.5 IRPF. – Nuevos pronunciamientos sobre la exención de trabajos en el extranjero
- 3.6 IRPF. – En la aportación de rama de actividad realizada por una persona física a favor de una sociedad se transmiten las obligaciones tributarias pendientes en relación con la RIC
- 3.7 IRPF. – Se analizan diversas cuestiones sobre los efectos en el IRPF de la declaración de discapacidad
- 3.8 IRPF. – La opción por el criterio de cobros y pagos se entiende renovada tácitamente por el período mínimo de tres años, salvo revocación expresa por el contribuyente
- 3.9 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - No procede realizar una segunda solicitud de devolución de retenciones

si la liquidación derivada de la primera solicitud ha adquirido firmeza

- 3.10 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – La existencia de un testamento ológrafo no es un supuesto de los que dan lugar a la suspensión del plazo de presentación de la declaración del impuesto
- 3.11 Procedimiento de recaudación.- El TEAC fija nuevos criterios en relación con supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria
- 3.12 Procedimiento de recaudación.- No se puede dictar una providencia de apremio antes de la resolución de solicitudes de suspensión o de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria
- 3.13 Procedimiento de revisión.- Las sentencias del TJUE que resuelven cuestiones prejudiciales son vinculantes tanto para los órganos judiciales como para los órganos administrativos desde el día de su pronunciamiento
- 3.14 Procedimiento de inspección. – Se debe tener en consideración la suspensión de plazos prevista durante la pandemia a efectos de las notificaciones tácitas de actas de conformidad

#### 4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se analiza el tratamiento en España de la cesión de fibra óptica a Marruecos
- 4.2 IRPF.- Facilitar teléfonos móviles a los empleados para uso profesional no constituye retribución en especie
- 4.3 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- La presencia de un teletrabajador en España no genera un establecimiento permanente si, entre otras, se produce por la sola voluntad del trabajador

- 4.4 Impuesto sobre el Patrimonio.- Si el empleado que gestiona los arrendamientos dedica parte de su tiempo a otra actividad, aunque sea puntualmente, no se podrá aplicar la exención de empresa familiar
- 4.5 Impuesto sobre el Patrimonio.- No es de aplicación la exención por adquisición de empresa familiar mediante pactos sucesorios de presente
- 4.6 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. - Las donaciones recíprocas tributarán como compraventa o permuta

## 5. Normativa

- 5.1 Se prorrogan las reducciones y suspensiones de impuestos de la factura eléctrica y sobre la producción de electricidad
- 5.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el segundo trimestre de 2022, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros
- 5.3 Se introducen medidas fiscales de mejora de la protección de los huérfanos víctimas de la violencia de género
- 5.4 Se aprueban los modelos de declaración del IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio de 2021
- 5.5 Se introducen medidas fiscales de apoyo al sector agrario por los efectos desfavorables de la sequía
- 5.6 Se publica el procedimiento para el envío a la AEAT por otras Administraciones tributarias de solicitudes de asistencia mutua en materia de recaudación
- 5.7 IRPF. – Se publica la regulación que elimina el régimen sancionador del modelo 720

- 5.8 Se declaran nuevos acontecimientos de excepcional interés público y se publica el régimen fiscal aplicable a la final de la UEFA Europa League

## 1. En los procedimientos contencioso-administrativos, los dictámenes periciales preparados por funcionarios públicos no tienen más valor que los aportados por el recurrente

**El Tribunal Supremo entiende que cuando la Administración es parte en un procedimiento, no se puede presumir que los informes periciales preparados por sus funcionarios para defender sus intereses gozan de objetividad e imparcialidad.**

En los procedimientos contencioso-administrativos, el contribuyente y la Administración pueden acudir a la prueba pericial para la defensa de sus intereses.

Así ocurrió en el caso que está en el origen de la [sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2022 \(recurso 5631/2019\)](#). En esta ocasión, el recurrente había solicitado una autorización para la exportación de un cuadro, que había sido denegada porque, según la Administración, el cuadro poseía un valor excepcional a efectos de la legislación de patrimonio histórico español y, por tanto, debía permanecer en este territorio. En la vía jurisdiccional, el recurrente aportó dos dictámenes periciales de expertos en la obra del autor y en ambos dictámenes se concluía que los méritos del cuadro eran innegables, pero no excepcionales en el contexto de la obra del artista. Frente a ello, el Abogado del Estado aportó dos informes relativos al cuadro preparados por funcionarios técnicos, en los que se afirmaba que la obra tenía un valor que justificaba su permanencia en España.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid entendió que los informes aportados por la Administración tenían un mayor valor probatorio porque, en general, los expertos de la Administración actúan con mayor objetividad e imparcialidad, y finalizó desestimando el recurso sin analizar a fondo todos los informes y dictámenes aportados.

Entre otras cuestiones de interés casacional, en el recurso de casación se analiza “*la naturaleza y valor probatorio de los informes de la Administración obrantes en el expediente administrativo más los aportados en sede judicial como pericial, todos elaborados por funcionarios o técnicos de la Administración*”. El Tribunal Supremo razona de la siguiente forma:

- (i) Según la Ley de Enjuiciamiento Civil (de aplicación en este ámbito), los dictámenes de peritos deben ser elaborados por expertos que tengan los conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos necesarios para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto y adquirir certeza sobre ellos.
- (ii) No cabe duda de que los funcionarios y técnicos al servicio de la Administración, por su formación y selección, pueden tener conocimientos especializados relevantes para probar hechos mediante dictámenes periciales. No obstante, un dictamen pericial no es una prueba cuya fuerza esté predeterminada legalmente, por lo que deberá ser valorado según las reglas de la sana crítica. En esa valoración, el juzgador puede formar su convicción con libertad, pero exponiendo las razones que le conducen a aceptar o rechazar lo afirmado por el perito, lo que exige analizar racionalmente todos los elementos del dictamen.
- (iii) En cualquier caso, no tiene el mismo valor un dictamen de la Administración aportado en un pleito entre terceros, que en un litigio en el que la Administración sea parte. En este caso, “*no tiene sentido decir que el informe o dictamen goza de imparcialidad y, por ello, merece un plus de credibilidad*”, porque “*quien es parte no es imparcial*”. Además, hay supuestos en que los informes de origen funcional no pueden ser considerados como

prueba pericial, sobre todo cuando las partes no tienen ocasión de pedir explicaciones o aclaraciones. En estos casos, los informes no tienen más valor que el que tengan como documentos administrativos y como tales deberán ser valorados.

Conforme a lo anterior, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación porque en la sentencia de instancia no se realizó un análisis comparativo de los distintos informes y dictámenes aportados en el procedimiento y, sin cuestionar la capacitación técnica de sus autores, basó su decisión solo en la pretendida mayor objetividad e imparcialidad de los expertos de la Administración.

## 2. Sentencias

### 2.1 Derecho a la igualdad. – Vulnera el derecho a la igualdad denegar a una pareja de hecho una bonificación autonómica por no estar inscrita en el registro autonómico, aunque sí lo estaba en el registro municipal

**Tribunal Constitucional.** [Sentencia de 21 de marzo de 2022](#)

Una contribuyente residente en Madrid recibió una donación de su pareja de hecho. La Administración tributaria le negó el derecho a la bonificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en la normativa autonómica para las donaciones entre parejas de hecho, porque la pareja no estaba inscrita en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, aunque sí lo estaba en el registro municipal.

El Tribunal Constitucional concluye que la Administración vulneró el derecho a la igualdad. Según el tribunal, la inscripción tiene como finalidad permitir constatar que no se trata de una unión de conveniencia y, a estos efectos, el registro municipal otorga las mismas garantías que el registro autonómico.

### 2.2 IRPF. – El artículo reglamentario que condiciona la exención de la indemnización por despido a la efectiva desvinculación del trabajador no es ilegal

**Tribunal Supremo.** [Sentencia de 4 de marzo de 2022](#)

El artículo 1 del reglamento del IRPF establece que la exención de las indemnizaciones por despido está condicionada a la efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, a cuyos efectos se presume (salvo prueba en contrario) que esa desvinculación no se da cuando en los tres años posteriores al cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la empresa o a otra vinculada.

En el supuesto que está en el origen de esta sentencia, el trabajador despedido se dio de alta como autónomo, prestando servicios a una generalidad de sujetos, entre los que estaba la empresa que le cesó.

El Tribunal Supremo analiza si el reglamento, al establecer esta regla, está vulnerando el principio de reserva de ley y, además, analiza el supuesto indicado. El tribunal concluye de la siguiente forma:

- (i) En el ámbito tributario, la jurisprudencia ha admitido que un reglamento complete la ley cuando sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de los fines de la Constitución y de la propia ley, siempre en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

- (ii) Aunque el establecimiento, modificación, supresión o prórroga de las exenciones están sometidos al principio de reserva de ley, en este caso el reglamento solo interpreta la ley sin añadir ningún elemento o requisito para la exención. De hecho, aún sin previsión reglamentaria, la desvinculación debería ser necesaria.
- (iii) La presunción de la norma, además, admite prueba en contrario, por lo que no se vulnera el artículo 8.d) de la LGT, que es el que establece el principio de reserva de ley en relación con las exenciones.
- (iv) Además, la acotación a tres años es solo *“una baliza temporal que sirve a los solos efectos de la presunción, introduciendo (...) una dimensión objetiva en su funcionamiento y que redunde en beneficio de la seguridad jurídica”*. El transcurso de este plazo, inferior al de prescripción, impedirá a la Administración fundamentar una regularización en la referida presunción.
- (v) Ello no obsta para que se haya de atender a las circunstancias de cada caso concreto. Para analizar cada supuesto, se debe tener en cuenta:
  - Que la desvinculación no se tiene que ver automáticamente alterada por cualquier relación entre la empresa y el trabajador posterior al despido, siempre que dicha nueva relación sea ajena desde el punto de vista funcional a las responsabilidades anteriormente ejercidas la empresa.
  - La falta de desvinculación se puede concluir incluso aunque la nueva relación sea de naturaleza civil o mercantil.
  - Por el principio de facilidad probatoria, quien está en mejor posición para demostrar la naturaleza, contenido y funcionalidad de la relación extinguida y de la nueva relación es el trabajador.
  - En este caso concreto, el tribunal concluye en contra del trabajador porque no desplegó una actividad probatoria suficiente que permitiera constatar la necesaria desvinculación respecto de la empresa que le despidió y a la que siguió prestando servicios como autónomo.

### 2.3 IRPF. – No se puede aplicar automáticamente la teoría del vínculo para negar la exención por despido cuando la sociedad es unipersonal

#### Audiencia Nacional. Sentencia de 21 de abril de 2021

Una empleada tenía un contrato de alta dirección con la entidad y, además, era su consejera delegada. La Inspección entendió que la indemnización por despido de dicha empleada no debía quedar exenta de IRPF porque su relación laboral de alta dirección se debía entender subsumida en su relación mercantil por aplicación de la teoría del vínculo; y para estos casos la norma no establece indemnización obligatoria.

La Audiencia Nacional analiza en este pronunciamiento las funciones de la directiva y concluye lo siguiente:

- (i) La pertenencia de un directivo al consejo de administración de una entidad no es indicativa, necesariamente, de que su relación sea solo mercantil. Es preciso atender a las especialidades de cada caso.

- (ii) Cuando una sociedad es unipersonal, las decisiones de su máximo órgano son adoptadas por el socio único y, además, se pueden ejecutar directamente por el propio socio prescindiendo de los administradores. En estos casos, el órgano de administración de la entidad tiene una autonomía de gestión muy limitada, por lo que es complicado concluir que sus miembros forman realmente parte del órgano de decisión estratégica de la compañía. A salvo de lo anterior quedarían los supuestos en que el propio administrador sea el socio único.
- (iii) En el caso concreto analizado ha quedado acreditado que la directiva no tenía la relevancia propia de los administradores ordinarios. Por ello, el carácter mercantil de su relación queda en un segundo plano respecto de la relación laboral de alta dirección y, por tanto, no resulta de aplicación la teoría del vínculo.
- (iv) En consecuencia, atendiendo a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto a la indemnización mínima obligatoria en los contratos de alta dirección, la indemnización por despido debe quedar exenta con el límite establecido en la normativa que regula la alta dirección.

## **2.4 IRPF. – La exención por la venta de la vivienda habitual es válida aunque la formalización de la compra de la vivienda nueva tenga lugar una vez superado el plazo de dos años**

### **Tribunal Supremo. [Sentencia de 23 de febrero de 2022](#)**

La ganancia por la transmisión de la vivienda habitual está exenta si el importe obtenido se reinvierte dentro del plazo de dos años en otra vivienda habitual.

Los recurrentes vendieron su vivienda en enero de 2010 y en octubre de 2011 pagaron al promotor el precio de la nueva vivienda. Sin embargo, por un retraso en las obras, la escritura de compraventa de la nueva vivienda habitual se otorgó en julio de 2012. La Administración entendió que no se había cumplido el requisito de reinversión en el plazo de dos años y practicó la correspondiente regularización.

El Tribunal Supremo, sin embargo, reconoce el derecho de los contribuyentes a aplicar la exención y concluye, en línea con sentencias anteriores (vea nuestra [Newsletter Tributario de marzo de 2021](#)), que está excluida de gravamen la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual cuando el importe total obtenido se reinvierta en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual, aunque dicha adquisición se formalice una vez transcurrido ese plazo.

## **2.5 IRPF. – Los rendimientos del capital mobiliario en especie recibidos por una persona física que remuneran una operación vinculada se deben valorar conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades**

### **Tribunal Supremo. [Sentencia de 9 de febrero de 2022](#)**

Una sociedad asumió gastos de uno de sus socios, persona física. La Administración entendió que esto suponía, para el socio, la obtención de un rendimiento del capital mobiliario en especie. Se plantea si dicho rendimiento se debe valorar (i) según las reglas de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, a las que remite el artículo 41 de la Ley del IRPF, o (ii) conforme a las reglas especiales de valoración de las rentas en especie del artículo 43 de la Ley del IRPF.

Según el Tribunal Supremo:

- (i) El artículo 43 de la Ley del IRPF establece reglas especiales solo para la valoración de rendimientos del trabajo en especie y de ganancias patrimoniales en especie, por lo que no son válidas para valorar rendimientos del capital mobiliario en especie.
- (ii) En este caso, una vez que se comprueba que socio y sociedad son partes vinculadas (la participación era del 50%), se deben aplicar las reglas de valoración de la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

## 2.6 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- No es contrario al Derecho de la UE que se exijan retenciones sobre intereses presuntos en préstamos de no residentes vinculados

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 24 de febrero de 2022](#). Asunto C- 257/20

Se analiza el caso de una entidad luxemburguesa que había concedido un préstamo sin intereses a su filial búlgara. Conforme a la normativa interna de Bulgaria, tiene la consideración de evasión fiscal la obtención o la concesión de préstamos a un tipo de interés diferente al de mercado en el momento de la celebración de la operación, incluidos los casos de préstamos sin interés. Por este motivo, la Administración búlgara entendió que se debió haber practicado una retención en la fuente sobre los intereses no pagados.

El TJUE concluye que es conforme al derecho comunitario un ordenamiento nacional que grava en forma de retención los intereses presuntos que una filial residente beneficiaria de un préstamo sin intereses concedido por su matriz no residente habría tenido que pagar en condiciones de mercado a esta última.

También lo es el ordenamiento que establece que dicha retención se debe aplicar sobre el importe bruto de los intereses, sin posibilidad de minorarlos en los gastos relacionados con el préstamo, siempre que el procedimiento de devolución posterior que deba iniciar el contribuyente (para recuperar el exceso ingresado por no haber tenido en cuenta los gastos) no tenga una duración excesiva y esa devolución se realice con intereses de demora.

## 2.7 IVA. Sistemas de retribución flexible. - La cesión de vehículos a trabajadores no es una prestación onerosa de servicios cuando se hace sin contraprestación

Audiencia Nacional. Sentencias de [27 de diciembre de 2021](#), [29 de diciembre de 2021](#) (780/2018, 235/2017) y [17 de enero de 2022](#). Y, en el mismo sentido, Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de febrero de 2022](#)

La Administración viene regularizando la tributación en concepto de IVA por la cesión de vehículos por las empresas a sus trabajadores de la siguiente forma:

- (i) Por un lado, entendiendo que todo el IVA soportado en la adquisición o *renting* del vehículo por la empresa es deducible (siempre conforme a la prorrata de la entidad).
- (ii) Por otro, calificando la cesión de uso del vehículo al empleado como una prestación de servicios a título oneroso en la parte que se corresponda con el uso privado del vehículo y, en consecuencia, siendo obligatorio repercutir IVA por el valor de este uso privado.

Este criterio, sin embargo, solo es acorde con el manifestado por el TJUE en su sentencia de 20 de enero de 2021 en el asunto [C-288/19](#), cuando la cesión del vehículo al trabajador se realiza a cambio de una contraprestación.

Así lo ha entendido la Audiencia Nacional en diversas sentencias, en las que concluye que el tratamiento anterior solo es válido cuando, como ocurre en los sistemas de retribución flexible, se acuerda la cesión del vehículo por la empresa a cambio de una contraprestación dineraria o en especie por parte del trabajador (entre ellos, la renuncia a parte de la retribución dineraria o en especie previa).

En caso contrario, es decir, cuando no hay una contraprestación del trabajador a la empresa a cambio de la cesión del vehículo, dicha cesión no estará sujeta a IVA; y, si el vehículo se utiliza en parte para fines privados, el IVA soportado por la empresa en la adquisición o *renting* del vehículo solo será deducible en la parte que se corresponda con el uso empresarial del vehículo.

El mismo criterio se debe aplicar, según la Audiencia Nacional, cuando se trata de la cesión de viviendas a trabajadores.

Este criterio ha sido refrendado también por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su [resolución de 22 de febrero de 2022](#).

El TEAC puntualiza que la consideración de este tipo de cesión como operación a título oneroso requiere que el trabajador efectúe un pago por ello, entre otras posibilidades, mediante la detracción del importe que corresponda de su salario; o bien cuando una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, se pueda considerar como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador, por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.

En varias de las sentencias antes citadas, la Audiencia Nacional se pronuncia también acerca de la regularización de cuotas de IVA soportado por atenciones a clientes. Aunque el tribunal confirma que el IVA soportado en comidas y cenas de Navidad no es deducible, concluye que el IVA soportado por la adquisición de entradas a espectáculos deportivos y alquiler de espacios en circuitos de velocidad (salas VIP) sí puede ser deducible, porque en los supuestos analizados estos gastos tienen como fin la publicidad y promoción de la entidad y, por lo tanto, están relacionados con la actividad empresarial.

## **2.8 IVA. - No procede la exigencia de intereses de demora por entender que se opera con establecimiento permanente cuando las operaciones fueron tratadas como inversión del sujeto pasivo**

**Audiencia Nacional. [Sentencia de 27 de enero de 2022](#)**

Tras una reorganización empresarial, una entidad suiza estableció acuerdos de fabricación en régimen de maquila, de distribución y de prestación de servicios con tres entidades españolas de su grupo. La Inspección concluyó que la entidad actuaba en España por medio de un establecimiento permanente, porque disponía en este territorio de oficinas e instalaciones y de los medios materiales y personales de entidades de su grupo para realizar una actividad de fabricación y una actividad de distribución en este territorio, de forma habitual y permanente. Conforme a ello, la entidad debió haber repercutido IVA por las ventas de sus productos.

Como la entidad había entendido que no contaba en España con un establecimiento permanente a efectos de IVA, sus ventas se realizaron mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

La Audiencia Nacional confirma el criterio administrativo y entiende que la entidad suiza actuaba en España a través de un establecimiento permanente. Entre otros, destaca el hecho de que el distribuidor gestionara las existencias como si fueran propias y siguiera las instrucciones de la entidad suiza, aunque sin necesidad de recabar autorización de esta para cada operación.

Por este motivo, la entidad debió haber repercutido IVA en sus ventas. No obstante, como el IVA fue satisfecho por el destinatario mediante auto-repercusión, no se produce un perjuicio para la Hacienda Pública, por lo que, según la Audiencia Nacional, no es procedente la exigencia de intereses de demora.

## 2.9 Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito. – Es inconstitucional el precepto que condiciona el disfrute de una bonificación tributaria a que el domicilio social de la entidad de crédito radique en las Islas Canarias

### Tribunal Constitucional. [Sentencia de 9 de febrero de 2022](#)

El Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito es un impuesto directo que grava los depósitos constituidos en las entidades de crédito en todo el territorio español. Son contribuyentes de este impuesto las entidades de crédito definidas en la Ley 10/2014, de 26 de junio, y las sucursales en territorio español de entidades de crédito extranjeras.

El artículo 41.9.2 a) de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, de 25 de junio, establecía una deducción del 50% de la cuota íntegra de dicho impuesto para los casos en que el domicilio social de la entidad de crédito estuviera en Canarias. En esta sentencia se discute si esa deducción vulnera el principio constitucional de igualdad (artículo 14), en conexión con los artículos 139.2 y 157.2 de la Constitución y el artículo 9 c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, que prohíben a las comunidades autónomas aprobar medidas tributarias que obstaculicen la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y que afecten a la fijación de la residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.

El Tribunal Constitucional concluye que la referida deducción es inconstitucional porque vulnera el principio de igualdad, en relación con el artículo 31.1 de la Constitución, por las siguientes razones:

- (i) Todas las entidades de crédito que captan fondos de terceros en Canarias están en una situación comparable, porque todas ellas operan económicamente en Canarias, aunque unas puedan tener su domicilio social en Canarias y otras no.
- (ii) La desigualdad de trato de dichas entidades por razón de su domicilio social no es determinante por sí sola de la inconstitucionalidad del precepto, porque es necesario analizar si ello responde a un fin constitucionalmente legítimo. Sin embargo, ni la exposición de motivos de la ley ni las alegaciones del Gobierno canario han puesto de manifiesto un fin que no sea favorecer a los residentes en las Islas Canarias.

- (iii) Aunque las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, en la propia diversidad territorial, en este caso el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables para pasar a ser un elemento de discriminación.

En definitiva, la norma vulnera la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, por lo que es inconstitucional.

## 2.10 Valoraciones catastrales.- La escritura de compraventa de un inmueble puede constituir un medio de prueba válido para corroborar la falta de motivación de su valoración catastral

### Audiencia Nacional. [Sentencia de 2 febrero de 2022](#)

Una entidad impugnó la valoración catastral de un inmueble (hotel) del que era titular, por falta de motivación de dicha valoración. A efectos de justificar su pretensión, la entidad aportó la escritura de adquisición del inmueble, en la que se fijaba un precio de venta inferior al valor catastral, y un informe pericial.

La Audiencia Nacional estima la posición de la compañía. Según el tribunal:

- (a) La ponencia de valores que sirvió de base a la valoración catastral del hotel no permitía saber, con un mínimo de rigor, si el valor de mercado del que dicha ponencia partía se ajustaba al tipo concreto del inmueble en cuestión.
- (b) Los medios de prueba aportados por la entidad (entre los que se encontraba la mencionada escritura de compraventa) sirven para corroborar la falta de motivación de la valoración catastral impugnada del bien inmueble.

## 2.11 Procedimiento de gestión / ICIO.- La anulación de la norma que sirve de base a una liquidación firme constituye una “circunstancia sobrevenida” a efectos de su revocación por parte de la Administración

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 4 marzo de 2022](#)

La Administración debe iniciar un procedimiento de revocación de sus actos firmes cuando, entre otros motivos, concurren “circunstancias sobrevenidas” que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

En esta sentencia se analiza el caso de una entidad religiosa a la que le fue exigido el pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) por un ayuntamiento con motivo de las obras de rehabilitación realizadas en un inmueble. Después de que la liquidación administrativa hubiera adquirido firmeza, la entidad solicitó la devolución de la cuota ingresada, porque entendió que estaba exenta del pago del impuesto. El ayuntamiento rechazó esta solicitud sobre la base de la firmeza de la liquidación. Además, según el ayuntamiento, la obra no estaba exenta porque la norma aplicable (la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre) establecía la sujeción al impuesto.

No obstante, dicha orden fue anulada posteriormente por el Tribunal Supremo. Por ello, este tribunal concluye (con base en lo dispuesto en su sentencia anterior de 9 de febrero de 2022, resumida en nuestra [Newsletter de febrero de 2022](#)) que se cumplen los requisitos para la revocación por parte del ayuntamiento de la liquidación firme del ICIO, a pesar de que la entidad religiosa no solicitara el inicio del procedimiento de revocación desde un primer momento.

En concreto, una vez que se anuló judicialmente la Orden EHA/2814/2009 (lo que supuso el reconocimiento de la exención tributaria para un caso como el analizado), se produjo la nulidad sobrevenida de la liquidación firme, lo que es un motivo adecuado para acceder a la revocación de dicha liquidación.

## 2.12 Procedimientos de gestión e inspección. – Sobre el alcance temporal de las facultades de comprobación de la Administración tributaria

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

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre la posibilidad de comprobar operaciones que, a pesar de seguir desplegando efectos en ejercicios no prescritos abiertos a comprobación, se efectuaron en periodos prescritos. En particular, el ámbito de la discusión en este caso se centraba en los periodos prescritos comprendidos entre la entrada en vigor de la LGT (es decir, desde el 1 de julio de 2004) y su reforma por la Ley 34/2015 (que entró en vigor el 12 de octubre de 2015).

En contra de lo que el tribunal había sostenido anteriormente para operaciones realizadas en ejercicios anteriores al 1 de julio de 2004 (entre otras, en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 en el rec. 6276/2017), se concluye en esta ocasión que la facultad de comprobación de la Administración es plena y no está sometida a plazo de prescripción o caducidad, incluso antes de la reforma de los artículos 115 y 66 bis de la LGT por la referida Ley 34/2015.

Para un mayor detalle sobre esta nueva sentencia, puede consultar nuestro [blog](#).

## 2.13 Procedimientos de gestión y revisión. – La inactividad de la Administración en una devolución derivada de la normativa del tributo habilita para acudir a los tribunales contencioso-administrativos

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 4 de marzo de 2022](#)

La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes prevé que, cuando de la presentación de una autoliquidación resulta una cantidad a devolver, la Administración debe realizar la devolución de oficio en el plazo de 6 meses, momento a partir del cual se devengan intereses de demora a favor del contribuyente.

En esta ocasión se analiza el caso de un residente en Francia que había solicitado una devolución de retenciones practicadas sobre una renta (un premio de lotería) que, según el convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, no estaba sujeta a tributación en España. Transcurrido un período muy superior a los referidos seis meses, la devolución seguía sin ser acordada. Por este motivo, el contribuyente acudió a la vía contencioso-administrativa para reclamar la devolución.

El Tribunal Supremo concluye que estamos ante una devolución derivada de la normativa del tributo, por lo que la Administración contaba con seis meses para efectuar la devolución. Como en ese período la Administración no emitió resolución, la devolución se entiende aceptada (silencio positivo), lo que genera un crédito tributario del contribuyente frente a la Administración, que se puede hacer efectivo acudiendo a lo establecido en el artículo 29.1 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, es decir, interponiendo recurso directamente ante esta jurisdicción. Este crédito se debe devolver con intereses de demora.

Según el tribunal, la respuesta sería diferente si la devolución se hubiera calificado como devolución de ingresos indebidos pues, en ese caso, el silencio de la Administración es negativo y lo procedente sería recurrirlo ante los tribunales económico-administrativos.

## 2.14 Procedimientos de derivación de responsabilidad. – El Tribunal Supremo emite varios criterios en relación con los procedimientos de derivación de responsabilidad subsidiaria y de responsabilidad en cadena

### Tribunal Supremo. Sentencias de 7 de febrero de 2022 y 17 de febrero de 2022

El Tribunal Supremo ha emitido varias sentencias en las que analiza los procedimientos de derivación de responsabilidad:

- (i) En su sentencia de 7 de febrero analiza un supuesto en el que la Junta de Castilla y León había iniciado un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de una sociedad por el incumplimiento de las obligaciones tributarias del deudor principal, que había sido declarado fallido por la AEAT. Después de esa declaración de fallido, la AEAT dictó varias providencias de apremio notificadas al deudor principal que había sido declarado ya fallido.

Se plantean varias cuestiones:

- Si una Administración autonómica puede realizar una derivación de responsabilidad tributaria partiendo de la declaración de fallido adoptada por otra Administración distinta (la AEAT).

El Tribunal Supremo concluye en sentido afirmativo. Señala que sería contrario a la funcionalidad de dicha declaración, así como al deber de las Administraciones públicas de respetar, entre otros, los principios de simplicidad, cooperación, colaboración y coordinación, exigir una nueva declaración de fallido contra el mismo obligado tributario.

- Si las providencias de apremio que dictó la AEAT tras la declaración de fallido pueden interrumpir el período de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario (que, conforme al principio de *actio nata*, se inicia con dicha declaración de fallido).

El tribunal considera, de nuevo, que, conforme a los principios de eficacia, coordinación, cooperación y buena administración predicables de una Administración Pública, cualquier actuación recaudatoria contra el deudor principal cuando ya se tiene constancia de su insolvencia total (por la declaración de fallido) es injustificada e innecesaria.

Por tanto, las providencias de apremio dictadas por la AEAT tras la declaración de fallido no pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario.

- (ii) En su sentencia de 17 de febrero analiza un supuesto de responsabilidad en cadena. En concreto, la administradora única de una sociedad fue declarada responsable subsidiaria por las deudas relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad (deudora principal). Posteriormente, se declaró responsables solidarios a su cónyuge y a sus dos hijos de las deudas de las que la administradora única había sido considerada responsable subsidiaria.

Se plantea cuál es el momento de inicio del plazo de prescripción de la acción para derivar responsabilidad a los responsables solidarios (segunda responsabilidad), si (i) desde que finalizó para el deudor principal el periodo de pago voluntario de la deuda tributaria o, por el contrario, (ii) desde que finalizó para la responsable subsidiaria el periodo de pago voluntario que siguió a la declaración de su responsabilidad.

El tribunal declara que tanto el cónyuge como los hijos han sido declarados responsables solidarios de la deuda de la administradora única, no de la deuda de la sociedad. Por tanto, hay que partir de la terminación del período de pago voluntario del titular de la deuda que se deriva (en este caso, la deuda de la responsable subsidiaria) y no de la fecha de finalización del período de pago otorgado al deudor principal (la sociedad).

## **2.15 Procedimiento de valoración. – Si el procedimiento de tasación pericial contradictoria se prolonga más de seis meses, se debe reanudar el cómputo del plazo de duración del procedimiento en el que se inserta**

### **Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de febrero de 2022**

Tras un procedimiento de comprobación de valores y de comprobación limitada, se notificó a los contribuyentes una liquidación. Los contribuyentes instaron tasación pericial contradictoria en mayo de 2011. El procedimiento de tasación no terminó hasta junio de 2012, a pesar de que el plazo legal para este procedimiento es de seis meses.

El Tribunal Supremo confirma su jurisprudencia previa y considera caducado el derecho de la Administración a practicar liquidación en ese procedimiento de comprobación de valores. Según el tribunal, aunque la tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria suspenda, en principio, el plazo de duración del procedimiento en el que se enmarca, pasados seis meses sin que haya finalizado la tasación pericial contradictoria, se reanuda dicho plazo, con las consecuencias que correspondan si se excede el plazo máximo de duración del procedimiento (en general, caducidad del procedimiento y consideración de que nada de lo tramitado ha interrumpido la prescripción).

## **2.16 Protección de datos. - No vulnera la normativa comunitaria sobre protección de datos que la Administración exija a un proveedor de servicios de publicación de anuncios en Internet información relativa a los contribuyentes que hayan publicado tales anuncios**

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 24 de febrero de 2022](#). Asunto C- 175/20**

El TJUE concluye en esta sentencia lo siguiente:

- (i) Que la recogida, por parte de la Administración tributaria de un Estado miembro, de información que implique una cantidad considerable de datos personales de un operador económico está sujeta, en general, a los requisitos del Reglamento de la Unión Europea relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (RGPD).
- (ii) Que la Administración tributaria de un Estado miembro no puede establecer excepciones a lo dispuesto en el RGPD cuando esa posibilidad no le ha sido concedida mediante una medida legislativa amparada por el mencionado RGPD. En este sentido, recuerda el TJUE que dicho reglamento permite limitar el alcance de los derechos y obligaciones enunciados en él cuando dicha limitación respete los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada para salvaguardar, entre otros, objetivos importantes de interés económico o financiero, incluido el ámbito tributario.
- (iii) Que no es contrario al RGPD que la Administración de un Estado miembro exija a un proveedor de servicios de publicación de anuncios en Internet que le facilite información relativa a los contribuyentes que hayan publicado anuncios en su portal de Internet, siempre que los datos sean necesarios para los fines específicos para los que se recaban y que el período de recogida no exceda del estrictamente necesario para alcanzar el objetivo de interés general perseguido.

## **3. Resoluciones**

### **3.1 Impuesto sobre Sociedades. – La contabilización del crédito por deducciones generadas en el ejercicio que quedan pendientes de aplicar eleva el beneficio del ejercicio y la RIC máxima que se puede dotar**

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias. [Resolución de 28 de octubre de 2021](#)**

El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (LREF) establece que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible por los beneficios de sus establecimientos situados en Canarias que se destinen a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

Esta reducción se aplicará a las dotaciones a la RIC que se realicen en cada período impositivo, con el límite del 90% del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución y que proceda de los establecimientos situados en Canarias.

En esta resolución se concluye que, a efectos de calcular el límite legal máximo de la dotación de RIC, se debe tener en cuenta el crédito fiscal asociado a las deducciones generadas y pendientes de aplicar, y no solo a las deducciones aplicadas en el ejercicio, en la medida en que dicho crédito fiscal supone un incremento del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias y, por tanto, de la base para la dotación de la RIC.

El tribunal subraya que ese efecto que se produce en el ejercicio en que se genera el impuesto diferido de activo (que posibilita, como se ha dicho, una mayor base de dotación de la RIC) es justamente el contrario al que se producirá en los ejercicios en que se apliquen las deducciones correspondientes.

### **3.2 Modelo 720.- El contribuyente debe probar que las rentas con las que se adquirieron bienes situados en el extranjero proceden de ejercicios prescritos**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 4 de marzo de 2022 (5375/2020, [Criterio 1](#), [Criterio 2](#) y [Criterio 3](#)) y (5904/2020, [Criterio 1](#), [Criterio 2](#) y [Criterio 3](#))**

La sentencia del [TJUE de 27 de enero de 2022](#) (analizada en nuestra [alerta de dicha fecha](#)) concluyó que el régimen sancionador vinculado a los incumplimientos en relación con la declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) era desproporcionado y que la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF o de rentas no declaradas en el Impuesto sobre Sociedades no era admisible, dado que, en la práctica, no permitía alegar la prescripción.

En estas resoluciones, el TEAC analiza esta sentencia y concluye, con una discutible interpretación, que el TJUE ha validado el régimen de imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF, salvo cuando el contribuyente no se puede amparar en la prescripción. Por lo tanto, para que este régimen no sea aplicable, siempre según el TEAC, el contribuyente debe probar que las rentas con las que se adquirieron los bienes situados en el extranjero se obtuvieron en ejercicios prescritos.

Por tanto, tras la sentencia del TJUE, el contribuyente que haya impugnado su autoliquidación del IRPF alegando la prescripción tendrá derecho a replantear y completar la prueba aportada al respecto. Con este fin, se debe devolver el expediente a la oficina gestora para que ofrezca la posibilidad de aportar pruebas adicionales sobre la prescripción alegada y, tras su valoración y comprobación, decida si se ha acreditado suficientemente la mencionada prescripción.

### **3.3 IRPF.- Las indemnizaciones al personal de alta dirección por despido improcedente están exentas hasta 20 días de salario por año trabajado, con el límite de doce mensualidades**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 25 de febrero de 2011 ([2766/2019](#) y [7269/2018](#))**

En su [sentencia de 5 de noviembre de 2019 \(rec. 2727/2017\)](#), el Tribunal Supremo concluyó que, en los supuestos de extinción de la relación laboral de alta dirección por desistimiento del empresario, la indemnización satisfecha estaría exenta hasta el importe establecido en

el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, es decir, hasta siete días por año trabajado con el límite de seis mensualidades (vea nuestra [alerta de 10 de diciembre de 2019](#)).

Ahora, el TEAC reconoce la aplicación del mismo criterio para los casos de despido improcedente, es decir, hasta veinte días por año de servicio con el límite de doce mensualidades. Se remite, para esta conclusión, al reciente fallo de la Audiencia Nacional en su [sentencia de 21 de octubre de 2021](#).

Recordemos que, en todo caso, la exención está limitada a 180.000 euros.

### **3.4 IRPF.- No se pueden beneficiar del régimen de impatriados los altos directivos que, a su vez, fueran administradores, y que adquirieron su residencia en España antes del 1 de enero de 2015**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 23 de noviembre de 2021 ([3226/2019](#)) y de 25 de enero de 2022 ([6631/2019](#))**

El régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF (“régimen de impatriados”) se aplicaba inicialmente solo cuando el desplazamiento fuera consecuencia de un contrato de trabajo. Con efectos desde 1 de enero de 2015, sin embargo, se permite aplicar este régimen también a quien adquiere su residencia en España como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad.

En los casos analizados por el TEAC, el traslado a España se produjo antes de 2015 como consecuencia de contratos de trabajo de alta dirección. El tribunal niega, sin embargo, la aplicación del régimen porque los altos directivos pertenecían a los órganos de administración de la entidad empleadora. En estos casos, conforme a la “teoría del vínculo”, la relación mercantil absorbe la relación laboral especial de alta dirección y, por tanto, no se puede entender (según el tribunal) que el traslado a España estuviera motivado por un contrato de trabajo.

### **3.5 IRPF. – Nuevos pronunciamientos sobre la exención de trabajos en el extranjero**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de diciembre de 2021 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#)). Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. [Resolución de 28 de septiembre de 2021](#)**

En estas resoluciones, el TEAC y el TEAR de Valencia fijan los siguientes criterios en relación con la exención de trabajos en el extranjero:

- (i) El TEAC afirma, por un lado, que la norma no impone como requisito que el desplazamiento para realizar trabajos en el extranjero sea “por cuenta” de una entidad residente en territorio español.
- (ii) Por otro, el TEAC concluye que los consejeros y administradores no pueden aplicar la exención, atendiendo a la interpretación realizada por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 22 de marzo de 2021 \(rec. 5596/2019\)](#). Se debe recordar, no obstante, que dicha sentencia del Tribunal Supremo se refería únicamente a los rendimientos por la participación en consejos de filiales no residentes.

- (iii) Por su parte, el TEAR de Valencia concluye (teniendo en cuenta el criterio del Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de febrero de 2021, resumida en nuestra [Newsletter de marzo de 2021](#)), que los días de desplazamiento formarán parte de los días en el extranjero.
- (iv) Finalmente, este tribunal regional afirma que si el empleado no trabaja el año completo en la empresa (en el caso analizado su contrato se inició el 3 de septiembre de 2018), la exención se calculará multiplicando la retribución por los días en el extranjero divididos por los días efectivamente trabajados en dicha empresa (y no todos los días del año).

### 3.6 IRPF. – En la aportación de rama de actividad realizada por una persona física a favor de una sociedad se transmiten las obligaciones tributarias pendientes en relación con la RIC

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias. [Resolución de 30 de noviembre de 2021](#)**

En esta resolución se plantea si en un supuesto de aportación de rama de actividad (acogido al régimen de neutralidad fiscal) por una persona física (que cesa en esa actividad) a favor de una sociedad es posible transmitir las obligaciones tributarias pendientes en relación con la RIC dotada por la persona física y no materializada, es decir, si se permite que la materialización que quedaba aún pendiente y el resto de los requisitos, se lleven a cabo y cumplan en el seno de la sociedad receptora.

La Inspección concluyó que las aportaciones de rama de actividad no permiten a la beneficiaria de la aportación la subrogación (por sucesión universal) en los derechos y obligaciones de la aportante.

Frente a ello, el TEAR de Canarias concluye que, en la aportación de una rama de actividad desarrollada por una persona física a favor de una persona jurídica, se traspasan a la sociedad las obligaciones tributarias pendientes, entre otras las relacionadas con la RIC.

### 3.7 IRPF. – Se analizan diversas cuestiones sobre los efectos en el IRPF de la declaración de discapacidad

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. [Resolución de 29 de noviembre de 2021](#); y Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja. [Resolución de 31 de agosto de 2021](#)**

En estas resoluciones se revisan varias cuestiones relacionadas con la fecha de reconocimiento de una discapacidad a efectos de la aplicación de determinados preceptos en el IRPF:

- (i) El artículo 19.2 de la Ley del IRPF establece una reducción de 3.500 euros (adicional a la reducción general de 2.000 euros prevista en ese mismo artículo) para las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos.

En el supuesto analizado por el TEAR de Cataluña, la contribuyente obtuvo el reconocimiento del grado de discapacidad el 19 de diciembre de 2017 y la Administración entendió que la reducción se debía prorratear por los días

transcurridos entre dicha fecha y el final del ejercicio 2017. No obstante, el TEAR de Cataluña concluye que la referida reducción se puede aplicar de forma íntegra, una vez declarada la discapacidad, porque la norma no prevé ningún tipo de prorrateo. Esta misma interpretación había sido ya acogida en [resolución de 23 de junio de 2020](#).

- (ii) Por otro lado, el artículo 60 de la Ley de IRPF prevé la aplicación de un mínimo por discapacidad de 9.000 euros anuales en caso de personas con discapacidad en las que se acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

El TEAR de La Rioja concluye que se pueden retrotraer los efectos de la discapacidad declarada a la fecha de presentación de la demanda de incapacitación. El tribunal tiene en cuenta que, junto con la demanda, se aportó informe médico indicativo de que en la fecha de la demanda concurría un severo deterioro cognitivo, que quedó confirmado con las pruebas desarrolladas en el proceso de incapacitación.

### **3.8 IRPF. – La opción por el criterio de cobros y pagos se entiende renovada tácitamente por el período mínimo de tres años, salvo revocación expresa por el contribuyente**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja. [Resolución de 31 de mayo de 2021](#)**

De acuerdo con la normativa de IRPF, los rendimientos de actividades económicas se deben imputar conforme al criterio de devengo, salvo cuando el contribuyente opte por el criterio de caja. El Reglamento de IRPF establece que dicho criterio de caja se entenderá aprobado por la Administración por el solo hecho de optar por él en la autoliquidación del impuesto, en cuyo caso, además, se entenderá que se mantiene durante un plazo mínimo de tres años.

En el caso analizado en esta resolución, el contribuyente venía optando por el criterio de caja de forma expresa en los ejercicios 2014, 2015 y 2016, pero en el ejercicio 2017 no marcó la casilla correspondiente a dicha opción, concluyendo la Administración que, por este motivo, en 2017 debía haber aplicado el criterio de devengo.

No obstante, el TEAR de La Rioja concluye que la norma no es lo suficientemente clara. Por un lado, el plazo de tres años de la norma es un “mínimo” y, por tanto, no se puede entender que excluya la posibilidad de un plazo mayor. A ello se une el hecho de que la norma no regula ni la forma de prorrogar el plazo inicial de tres años ni la de revocar la opción inicial y pasar al criterio de devengo.

Por tanto, transcurrido el plazo “mínimo” de tres años, si no se marca nuevamente la casilla relativa a la opción por el criterio de caja, caben dos interpretaciones: que se ha revocado la opción inicial o, por el contrario, que esta se mantiene tácitamente.

En definitiva:

- (i) Si el contribuyente desea aplicar el criterio de devengo transcurridos tres años desde el ejercicio en que optó por el criterio de caja, no cuenta con ninguna norma que aclare la forma en que debe realizar la revocación del criterio de caja, por lo que se puede entender que dicha revocación se ejercita simplemente con no marcar en la autoliquidación del impuesto la casilla correspondiente a la imputación temporal por cobros y pagos.

- (ii) Sin embargo, desde la perspectiva contraria, y precisamente porque no hay ningún procedimiento para revocar la opción o para prolongarla, se puede entender también razonablemente que, aunque no se marque ninguna casilla, se ha optado tácitamente por mantener la opción inicial por el criterio de cobros y pagos.

Es decir, como el contribuyente manifestó su opción por el criterio de caja durante tres años seguidos, el hecho de que en el cuarto año no manifestara expresamente la misma opción, no es obstáculo para entender que, tácitamente, seguía optando por el criterio de imputación de cobros y pagos.

### **3.9 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - No procede realizar una segunda solicitud de devolución de retenciones si la liquidación derivada de la primera solicitud ha adquirido firmeza**

#### **Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 20 de diciembre de 2021 ([5462/2017](#)) y ([5829/2017](#))**

Un fondo de inversión residente en Estados Unidos solicitó una devolución de retenciones en concepto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), sobre los dividendos obtenidos de sus inversiones en acciones españolas. La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada que finalizó mediante resolución con liquidación provisional que denegó la devolución solicitada. Dicha denegación fue recurrida por el contribuyente, pero la reclamación no fue admitida por extemporánea.

Posteriormente, el fondo presentó una segunda solicitud de devolución por idénticas rentas y ejercicio, que fue rechazada por la Administración porque era una mera reiteración de la anterior solicitud.

El Tribunal Supremo, en su [sentencia de 4 de febrero de 2021 \(rec. 3816/2019\)](#), entendió que la mera respuesta negativa a una solicitud de devolución no equivale a una liquidación tributaria. Por tanto, todo contribuyente tiene derecho a solicitar por segunda vez una misma devolución y obtener una respuesta de fondo por parte de la Administración.

No obstante, el TEAC concluye en esta resolución que en este caso sí se ha dictado una verdadera liquidación tributaria, en la medida en que la primera solicitud de devolución fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada que finalizó con un acto administrativo que contenía una liquidación diferente a la formulada por el contribuyente y que adquirió firmeza. Por ello, no procede admitir una segunda solicitud de devolución (incluso aunque se base en argumentos nuevos). Lo contrario supondría anular una liquidación firme sin acudir a las vías procedimentales excepcionales que condicionan esa posibilidad.

### **3.10 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – La existencia de un testamento ológrafo no es un supuesto de los que dan lugar a la suspensión del plazo de presentación de la declaración del impuesto**

#### **Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. [Resolución de 30 de noviembre de 2021](#)**

La normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece un plazo de 6 meses, desde el día del fallecimiento del causante, para la presentación de la correspondiente declaración.

En el caso analizado en esta resolución, la causante falleció el 26 de agosto de 2014, por lo que el plazo de presentación finalizaba el 26 de febrero de 2015. Sin embargo, la autoliquidación (acompañada de la escritura de partición de herencia) se presentó el 2 de marzo de 2018, motivo por el cual la Administración giró el correspondiente recargo.

El interesado defendía que la declaración se había presentado en plazo porque existía testamento ológrafo que no se había protocolizado hasta el 5 de septiembre de 2017, por lo que el plazo voluntario de declaración se debía computar desde esta fecha.

El TEAR de Madrid concluye, sin embargo, que la existencia de un testamento ológrafo no es un supuesto de los que dan lugar a la suspensión del plazo de presentación, siendo irrelevante para la aplicación del recargo que la presentación fuera de plazo sea ajena a la voluntad de los interesados.

### 3.11 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 18 de enero de 2022 ([746/2019](#) y [2002/2019](#)) y de 17 de febrero de 2022 ([7129/2021](#) y [8158/2021](#))**

En estas resoluciones, el TEAC analiza diversos casos en materia de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria y fija criterios.

- (i) En relación con los supuestos de responsabilidad subsidiaria regulados en el artículo 43.1 de la LGT, establece lo siguiente:
- Responsabilidad de los administradores por las deudas tributarias de las sociedades que hubieran cesado en sus actividades: Para la derivación de responsabilidad en estos supuestos bastará con que la Administración determine, con la motivación suficiente, la fecha aproximada del cese, sin que sea necesario acreditar una fecha concreta.
  - Responsabilidad de las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo o en las que concurra una voluntad rectora común con aquellos: Los requisitos que han de concurrir, cumulativamente, para la derivación de responsabilidad en estos casos son los siguientes:
    - Que exista una dirección unitaria, al menos parcial, es decir, que exista una capacidad de decisión absoluta y única sobre todas las personas implicadas o que tal capacidad sea lo suficientemente relevante como para permitir la canalización del fraude de acreedores.
    - Que las personas o entidades responsables hayan sido creadas o utilizadas con ánimo de eludir el cumplimiento o pago de las deudas tributarias.
    - Que exista unicidad de personas o esferas económicas, o bien una confusión o desviación patrimonial.
- (ii) En relación con los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, es decir, la que corresponde a quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración: En estos casos, el responsable solidario puede impugnar el alcance global de la responsabilidad, por lo que deben obrar en el

expediente remitido al órgano económico-administrativo todos los documentos que acreditan el importe de la deuda tributaria consignada en el acuerdo de derivación de responsabilidad.

- (iii) Finalmente, el TEAC aclara que, para la recaudación por la Administración de deudas en concepto de responsabilidad civil y pena de multa derivadas de un delito contra la Hacienda Pública, no son aplicables los supuestos de derivación de responsabilidad previstos en el artículo 42.2 de la LGT.

### **3.12 Procedimiento de recaudación.- No se puede dictar una providencia de apremio antes de la resolución de solicitudes de suspensión o de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de febrero de 2022**

El TEAC modifica el criterio mantenido en anteriores resoluciones y concluye lo siguiente:

- (i) No procede dictar una providencia de apremio antes de la notificación de la inadmisión de una solicitud de suspensión por parte de un TEAR o del TEAC.
- (ii) Atendiendo al criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de octubre de 2021 (rec. 4743/2020), tampoco se puede dictar una providencia de apremio sin que se haya dictado resolución sobre una segunda solicitud de aplazamiento o fraccionamiento formulada dentro del plazo de pago concedido tras la denegación de la primera solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

No obstante, este criterio no es aplicable tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio (Ley Antifraude), dado que en esta ley se ha establecido que la reiteración de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación denegadas anteriormente (sin que se haya efectuado el ingreso correspondiente), no impide el inicio del periodo ejecutivo.

### **3.13 Procedimiento de revisión.- Las sentencias del TJUE que resuelven cuestiones prejudiciales son vinculantes tanto para los órganos judiciales como para los órganos administrativos desde el día de su pronunciamiento**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 22 de febrero de 2022**

El TEAC concluye en esta resolución que las sentencias del TJUE que resuelven cuestiones prejudiciales son vinculantes y firmes desde el día en que se dictan. Por tanto, su criterio debe ser aplicado por todos los operadores jurídicos en el sentido conferido por el juez europeo.

Es decir, tanto el juez nacional que plantea la cuestión prejudicial como cualquier otro órgano que conozca de un caso análogo se ven vinculados por la sentencia prejudicial del TJUE, debiendo aplicar la norma comunitaria tal y como esta haya sido interpretada, sin alterarla, o inaplicarla si el TJUE la ha declarado inválida. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de plantear una nueva cuestión prejudicial.

### 3.14 Procedimiento de inspección. – Se debe tener en consideración la suspensión de plazos prevista durante la pandemia a efectos de las notificaciones tácitas de actas de conformidad

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

El 2 de marzo de 2020 se suscribió un acta de conformidad. En condiciones normales, la liquidación contenida en el acta se habría entendido producida el 2 de abril de 2020. No obstante, con motivo de la pandemia, el 18 de marzo de 2020 se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, en el que se indicaba que el período comprendido entre el 18 de marzo y el 30 de mayo de 2020 no computaría a efectos del plazo máximo de resolución de los procedimientos.

Por este motivo, el contribuyente interpretó que la liquidación no se entendió producida hasta que finalizó dicho período de suspensión, computando el período de pago de la deuda liquidada desde la finalización de dicho período. Finalmente, pagó la deuda el 6 de junio de 2020.

Frente a ello, la Administración interpretó que la notificación de la liquidación se debía entender realizada el 2 de abril de 2020. Conforme a ello, el pago se debió realizar no más tarde del 20 de mayo de 2020.

El TEAR de Canarias da la razón al contribuyente y concluye que, con base en el Real Decreto-ley 8/2020, la notificación de la liquidación no podía ser anterior al 30 de mayo de 2020 y que, por tanto, como la deuda se pagó el 6 de junio de 2020, dicho pago se realizó dentro del período voluntario.

## 4. Consultas

### 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se analiza el tratamiento en España de la cesión de fibra óptica a Marruecos

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0064-22](#), de 17 de enero de 2022**

Una empresa española operadora de telecomunicaciones va a suscribir un contrato de cesión irrevocable de uso de larga duración de dos fibras ópticas en un tramo de red en el Estrecho de Gibraltar con una empresa marroquí (que no realiza ninguna actividad ni tiene un establecimiento permanente en España). Su remuneración incluye un importe por la cesión y otro (anual) por el mantenimiento de las redes.

La cuestión que se suscita es la posible calificación de dichos pagos como cánones, en cuyo caso estarían sujetos a una retención del 10%, conforme al convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Marruecos.

La DGT, acudiendo al citado convenio y a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, subraya que no se debe confundir la prestación de un servicio de transmisión a través de la fibra óptica propiedad de la empresa española y gestionada por ella, con la posesión o el control de los activos implicados en la prestación de esos servicios (la fibra óptica en

este caso). Para que se genere un canon debe existir ese desplazamiento de la posesión y control; en otro caso, será una prestación de servicios que se calificará como beneficio empresarial.

En consecuencia, se diferencian dos posibles escenarios:

- (a) Que la renta cumpla las condiciones para ser calificada como canon, en cuyo caso se podría practicar en Marruecos una retención del 10% conforme al convenio.

En tal caso, la entidad española debería integrar en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades la renta obtenida y gravada en el extranjero junto con el importe del impuesto allí satisfecho.

Además, tendrá derecho a deducir el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 31 de la ley del impuesto. Es decir:

- La deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el convenio (10%).
  - La deducción tendrá también como límite la cuota íntegra que correspondería por la renta recibida, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- (b) Que la renta no deba ser calificada como canon, en cuyo caso la retención que se pudiera practicar en Marruecos no sería conforme a convenio y, por tanto, no se podría deducir en España.

El exceso de retención se debería recuperar en Marruecos mediante la oportuna solicitud de devolución de ingresos indebidos. Si Marruecos denegara la devolución y la consultante considera que esta medida no es conforme con las disposiciones del convenio, podrá solicitar el inicio de un procedimiento amistoso, conforme a lo regulado en el artículo 25.1 del convenio.

## 4.2 IRPF.- Facilitar teléfonos móviles a los empleados para uso profesional no constituye retribución en especie

### Dirección General de Tributos. Consulta [V0150-22](#), de 31 de enero de 2022

Una entidad cede a sus empleados el uso de un teléfono móvil y sus elementos accesorios (cargador, cable, baterías, tarjetas multi-SIM, carcasa, etc.), y otros elementos de similares y análogas características, propiedad de la empresa, para la realización de su trabajo. El código de conducta de la entidad prohíbe el uso privativo de dichos instrumentos de trabajo, prohibición que queda recogida con carácter general en la política de uso profesional de los teléfonos de empresa y, con carácter individualizado, en las cláusulas contractuales de los contratos de trabajo.

En términos generales y antes de pasar al análisis del caso concreto, la DGT recuerda que no existe retribución en especie cuando la empresa pone a disposición del trabajador las máquinas, útiles y herramientas de propiedad o titularidad de la empresa necesarias para que este realice su trabajo. La inexistencia de rendimiento de trabajo se debe afirmar no solo en el caso de que la puesta a disposición del trabajador de los referidos medios se produzca

en los locales de la empresa, sino también cuando el trabajador presta sus servicios fuera de dichos locales, como ocurre cuando desarrolla su trabajo en su propio domicilio en los supuestos de teletrabajo, o en el domicilio de los clientes de la empresa.

Por otro lado, y también en términos generales, podrá constituir un rendimiento de trabajo en especie la utilización, consumo u obtención para fines particulares del trabajador de los citados medios.

Sentado lo anterior y pasando al análisis del caso concreto planteado, se concluye que, dada la naturaleza de la herramienta cedida por la empresa a sus trabajadores y su indubitable conexión con el desempeño de la actividad laboral, teniendo en cuenta las circunstancias que concurren en su utilización descritas en los hechos, de dicha cesión no deriva la existencia de rendimiento del trabajo en especie.

### 4.3 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- La presencia de un teletrabajador en España no genera un establecimiento permanente si, entre otras, se produce por la sola voluntad del trabajador

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0066-22](#), de 18 de enero de 2022**

Una entidad residente en Reino Unido disponía hasta febrero de 2021 de un empleado de nacionalidad inglesa que, como consecuencia de la pandemia, quedó temporalmente retenido en España en marzo de 2020.

Una vez concluyó el confinamiento, decidió, de manera unilateral y por motivos personales, permanecer en España, lo que llevó a que estuviera en este territorio durante más de 183 días en 2020, desarrollando su trabajo para la entidad inglesa en remoto. Durante este tiempo, la entidad no sufragó ningún gasto relacionado con el alojamiento en España, ni le pagó ninguna remuneración adicional por desarrollar su trabajo en España; y, finalmente, la relación se extinguió debido a que el trabajador no quiso volver a trabajar en Reino Unido.

Se analiza si la entidad puede tener un establecimiento permanente en España, de acuerdo con la definición de establecimiento permanente recogida en el convenio para evitar la doble imposición entre España y Reino Unido. Esta circunstancia se podría producir por dos vías distintas:

- (i) Por disponer en España de un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad.

Según la DGT:

- En este caso, el lugar donde se realiza la actividad de la empresa es una vivienda propiedad del empleado y lo que se debe analizar es si está “a disposición” de la empresa.

La DGT recuerda que la OCDE emitió un informe sobre esta cuestión el 3 de abril de 2020 con motivo de la pandemia (*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis*), que fue actualizado el 21 de enero de 2021 (*Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*). En este informe se recogen pautas no vinculantes que los gobiernos pueden adoptar en relación con la situación de excepcionalidad que puede vivir un contribuyente como consecuencia de la pandemia.

Conforme a dichas pautas, el teletrabajo desde el domicilio ejercido por una persona física (es decir, la oficina en casa) como medida de salud pública impuesta o recomendada por al menos uno de los gobiernos de las jurisdicciones a las que afecta, con el fin de impedir la propagación del virus, no constituye un lugar fijo de negocios para la empresa.

- Ahora bien, en este caso, la estancia se alarga más allá de lo que las circunstancias causadas por la pandemia exigían, por lo que se deben analizar entonces las circunstancias específicas para determinar si la oficina del empleado en casa está a disposición de la empresa.

Pues bien, en este caso se ha producido un cambio permanente en la modalidad en la que el trabajador presta sus servicios a la empresa, puesto que se especifica que esa era la intención del trabajador, no aceptada por la empresa, lo que da lugar a que se finalice el vínculo laboral entre ambos. Por otra parte, se dan una serie de circunstancias que llevan a la conclusión de que dicha oficina no está a disposición de la empresa:

- Que el trabajador decida unilateralmente continuar en España, cuando las medidas que impedían abandonar el país han desaparecido.
- Que la empresa tenga a disposición del empleado un lugar que permita realizar el trabajo de forma presencial en Reino Unido, por lo que no le ha exigido trabajar desde su casa.
- Que la empresa no sufrague ningún gasto, ni remunere de manera especial al empleado por la utilización de la vivienda para realizar su trabajo.

En conclusión, la permanencia de un trabajador en una oficina en casa durante los tres meses de duración de las medidas de salud pública impuestas o recomendadas por el gobierno correspondiente, para prevenir la propagación del virus, no crearía un lugar fijo de negocios para la empresa en España por sí sola.

Si esa estancia se prolongara, será preciso analizar los hechos y circunstancias concretos, teniendo en cuenta que un lugar en el que se realiza la actividad de la empresa debe tener un cierto grado de permanencia y estar a disposición de la empresa, para que sea considerado un lugar fijo de negocios a efectos del convenio.

- (ii) Por realizar su actividad en España mediante un agente que actúe por cuenta de la empresa y tenga y ejerza habitualmente poderes que le faculten para concluir contratos en su nombre.

Como en el caso anterior, la idea general es que, si antes de las medidas impuestas para evitar la propagación del virus la empresa no tenía un agente de estas características en España, es difícil que esa conclusión varíe por las limitaciones de movilidad impuestas.

En todo caso, se ha de analizar el Convenio Hispano-Británico. Este convenio no se basa en la versión actual del Modelo de Convenio de la OCDE de 2017, por lo que se ha de analizar a la vista de los comentarios a la versión de 2014, que incluyen en

el concepto de agente dependiente no solo al que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa, sino también al que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa.

En este supuesto, el empleado no tiene poder para concluir contratos, pero no se concreta si se concluyen contratos como consecuencia de sus actuaciones, por lo que no se puede concluir si las actividades desarrolladas por el empleado se pueden identificar con la actividad de un agente.

#### **4.4 Impuesto sobre el Patrimonio.- Si el empleado que gestiona los arrendamientos dedica parte de su tiempo a otra actividad, aunque sea puntualmente, no se podrá aplicar la exención de empresa familiar**

##### **Dirección General de Tributos. Consulta [V0100-22](#), de 21 de enero de 2022**

Una persona física tiene una participación de algo más del 19% en una sociedad cuya única actividad es el arrendamiento de inmuebles. Parte de estos inmuebles son arrendados por habitaciones, sin prestar servicios de hostelería. Para la gestión de la actividad tiene contratadas a dos trabajadoras a jornada completa (en el régimen general de la Seguridad Social), y cuenta con una oficina dedicada en exclusiva a la gestión de esta actividad y con una página web.

La entidad se plantea gestionar con sus propios medios personales y materiales el arrendamiento de viviendas propiedad de otras personas, a cambio de una retribución por sus servicios, así como alquilar viviendas propiedad de inversores y subarrendarlas a personas físicas. Una de las dos trabajadoras dedicará parte de su jornada a estas nuevas actividades, mientras que la otra seguirá dedicando su jornada completa a la actual actividad de arrendamiento de inmuebles propios. No obstante, es posible que en momentos puntales la trabajadora que se dedica íntegramente a la actual actividad de arrendamiento de inmuebles propios tenga que suplir a la otra trabajadora.

En relación con la calificación de las actividades desarrolladas como actividades económicas a efectos de la aplicación de la exención de empresa familiar, la DGT señala lo siguiente:

- (i) En relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, el requisito exigido de que el arrendador tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa solo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente (cuestión ajena al ámbito tributario) y es a jornada completa. El empleado debe ser contratado por el arrendador y dedicar la jornada completa de forma exclusiva a gestionar la actividad de arrendamiento de inmuebles.
- (ii) En el caso analizado, es posible que los empleados que en la actualidad se dedican en exclusiva a la gestión del arrendamiento de inmuebles, utilicen parte de su jornada para las nuevas actividades de la entidad, es decir, el subarrendamiento de inmuebles y la gestión de inmuebles de terceros. Por lo tanto, se incumpliría el citado requisito y la actividad de arrendamiento de inmuebles no se podría considerar una actividad económica a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- (iii) En relación con las nuevas actividades de subarrendamiento de inmuebles y gestión de inmuebles de terceros, tendrán la consideración de actividad económica en la medida en que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción

y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Al tratarse de una cuestión de índole fáctica, deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurren, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la concurrencia de los elementos necesarios para que la actividad que realizan estas entidades sea considerada como una actividad económica.

#### 4.5 Impuesto sobre el Patrimonio.- No es de aplicación la exención por adquisición de empresa familiar mediante pactos sucesorios de presente

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0102-22](#), de 21 de enero de 2022**

Unos padres se plantean transmitir en vida a sus hijos la totalidad o la mayoría de sus participaciones en la entidad familiar a través de un pacto sucesorio de presente de los regulados en el Título II del Decreto Legislativo 1/2011 de la Comunidad de Aragón.

Una vez ejecutado el pacto sucesorio, tienen intención de mantener las participaciones adquiridas y no realizar ninguna actuación societaria en dicha sociedad que pueda implicar una reducción sustancial de su valor de adquisición. No obstante, no descartan que, en los cinco años posteriores a la formalización del pacto sucesorio, la entidad pueda transmitir parte de sus activos afectos a su actividad o participaciones en sociedades filiales, reinvertiendo el resultado obtenido en otros activos.

En relación con la aplicación de la exención por adquisición de empresa familiar, se señala lo siguiente:

- (i) Los pactos sucesorios son títulos sucesorios y, por tanto, constituyen una adquisición *mortis causa*. Por ello, la adquisición de las participaciones objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones por el concepto de “adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”.
- (ii) Los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción de la base imponible en el caso de adquisiciones de empresa familiar mediante pactos sucesorios de presente son los establecidos en el artículo 20.2.c) de la ley del impuesto para las adquisiciones *mortis causa*.
- (iii) No obstante, no cabe aplicar dicha reducción en el pacto sucesorio de presente planteado, en el que no se habrá producido el fallecimiento del causante en el momento de la transmisión de las participaciones, precisamente porque falta el requisito del fallecimiento del causante.
- (iv) Tampoco parece aplicable a la adquisición efectuada por los consultantes mediante pacto sucesorio de presente la reducción regulada en el artículo 132.3 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, ya que en dicho precepto se recoge la reducción por la adquisición intervivos de participaciones y se remite al artículo 20.6 de la ley del impuesto que, como se ha indicado, no es aplicable a los pactos sucesorios de presente.

#### 4.6 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. - Las donaciones recíprocas tributarán como compraventa o permuta

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0099-22](#), de 21 de enero de 2022**

Un padre y su hijo tienen cada uno un piso ubicados en la misma urbanización y que tienen el mismo valor. Han decidido que el padre donará al hijo su vivienda y, simultáneamente, el hijo donará al padre la suya.

Tanto a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), los actos y contratos no tributan según la denominación que les den las partes que los conciertan, sino conforme a la naturaleza jurídica real del negocio jurídico que efectivamente realizan. Por lo tanto, para determinar la tributación de las operaciones objeto de consulta, es necesario efectuar previamente un análisis de su naturaleza jurídica.

Para ello, se deben tener en cuenta los conceptos de donación, compraventa y permuta contenidos en el Código Civil, de los cuales se concluye lo siguiente:

- (a) Ninguna de las dos entregas de viviendas se puede calificar como donación, porque la donación requiere gratuidad, es decir, ausencia de contraprestación. En este caso, la contraprestación de la vivienda del padre es la vivienda del hijo y la contraprestación de la vivienda del hijo es la vivienda del padre.
- (b) En consecuencia, el negocio jurídico a realizar se debe calificar como permuta o, en su caso, compraventa, atendiendo, entre otras, a lo dispuesto en el artículo 1.446 del Código Civil.
- (c) Habida cuenta de que las entregas de viviendas se realizan a cambio de una contraprestación, se trata de transmisiones a título oneroso, por lo que estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD.

## 5. Normativa

### 5.1 Se prorrogan las reducciones y suspensiones de impuestos de la factura eléctrica y sobre la producción de electricidad

En el BOE de 30 de marzo de 2022 se ha publicado el [Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo](#), por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania.

En nuestra [alerta de 30 de marzo de 2022](#) resumimos las principales novedades tributarias, consistentes en:

- (i) La prórroga hasta el 30 de junio de 2022 de los tipos reducidos de IVA y del Impuesto Especial sobre la Electricidad y de la suspensión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.
- (ii) La regulación de la devolución mensual (en lugar de trimestral) de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos.

- (iii) La regulación de una exención en el IRPF para las cantidades recibidas por familiares de víctimas del accidente de vuelo GWI9525.
- (iv) La posibilidad de ampliación de plazos administrativos en casos de ciberataques.

Además, este Real Decreto-ley introduce otras novedades tributarias que se resumen a continuación:

- (i) **Canon de utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica:** Se introduce una modificación en el artículo 8 del Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo, por el que se desarrolla el artículo 112 bis del texto refundido de la Ley de Aguas, para adecuar el tipo de gravamen al previsto en la Ley de Aguas e introducir otras precisiones técnicas.
- (ii) **Canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico para instalaciones de acuicultura continental:** Durante un periodo de seis meses, los titulares de instalaciones de acuicultura continental estarán exentos del canon de utilización de bienes del dominio público hidráulico previsto en el artículo 112 del texto refundido de la Ley de Aguas.
- (iii) **Tasas**
  - (a) Tasa del buque (T-1) y tasa de la mercancía (T-3) en líneas marítimas de conexión entre la península y puertos extra peninsulares pertenecientes al sistema portuario de titularidad estatal: Entre el 1 de abril y el 30 de junio de 2022 se aplicará, con carácter extraordinario y transitorio, una bonificación, que ascenderá al 80% de la cuota tributaria resultante tras la aplicación de otras bonificaciones (liquidada por las Autoridades Portuarias de Ceuta, Melilla, Baleares, Las Palmas y Santa Cruz de Tenerife), para las líneas y servicios marítimos que unan la península con los puertos gestionados por dichas Autoridades Portuarias.

La bonificación no será de aplicación en los puertos de origen y destino peninsular, ni tampoco al tráfico interinsular, ni a las líneas de conexión con terceros países.
  - (b) Tasa portuaria de la pesca fresca (T-4): Se establece una exención al armador del buque o embarcación pesquera y su sustituto, para el caso de que la pesca fresca acceda al puerto por vía marítima. Esta exención se aplicará durante seis meses, contados desde el 31 de marzo de 2022.

## 5.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el segundo trimestre de 2022, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros

En el BOE de 28 de marzo de 2022 se ha publicado la [Resolución de 23 de marzo de 2022](#), de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional que, como viene siendo habitual, establece los tipos de referencia aplicables para el cálculo del tipo de interés efectivo anual a efectos de calificar, a efectos tributarios, determinados activos financieros, esta vez para el segundo trimestre natural de 2022.

Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 0,274 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: 0,465 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 1,046 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 0,834 por 100.

En el resto de los casos, será de aplicación el tipo de referencia correspondiente al plazo más próximo al de la emisión que se efectúe.

### 5.3 Se introducen medidas fiscales de mejora de la protección de los huérfanos víctimas de la violencia de género

En el BOE de 22 de marzo de 2022 se publicó la [Ley 2/2022, de 21 de marzo](#), de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género, en la que, entre otras medidas, se incluyen modificaciones en el ámbito fiscal.

En concreto, para las transmisiones en beneficio de los hijos, menores o personas con discapacidad sujetos a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, realizadas como consecuencia del fallecimiento de mujeres víctimas de violencia contra la mujer, se prevé lo siguiente:

- (i) Un nuevo supuesto de no sujeción en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los supuestos de transmisiones a título lucrativo en beneficio de las personas mencionadas en el párrafo anterior y que traigan causa del fallecimiento de la madre.
- (ii) Un nuevo supuesto de exención para cualquier modalidad del ITPyAJD en el caso de transmisiones de bienes o derechos a los referidos beneficiarios, cualquiera que sea el título por el que se efectúen, y siempre que sirvan para satisfacer indemnizaciones que hayan sido reconocidas judicialmente.

### 5.4 Se aprueban los modelos de declaración del IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio de 2021

En el BOE de 18 de marzo de 2022 se publicó la [Orden HFP/207/2022, de 16 de marzo](#), que aprueba los modelos de declaración del IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio de 2021, de la que se puede destacar lo siguiente.

**(i) Plazos de declaración:**

- Los datos fiscales y el borrador del IRPF se podrán obtener desde el 6 de abril de 2022.
- Los plazos de presentación de las declaraciones de ambos impuestos (incluyendo la confirmación del borrador de IRPF) se iniciarán el 6 de abril y finalizarán el 30 de junio de 2022, ambos inclusive.

- No obstante, la domiciliación de la deuda resultante solo se podrá realizar hasta el 27 de junio de 2022 (inclusive); aunque si solo se domicilia el segundo plazo, esta domiciliación se podrá realizar hasta el 30 de junio.

**(ii) En relación con la declaración del IRPF:**

- Rendimientos de capital inmobiliario: Se incluye una casilla para que los arrendadores distintos de los “grandes tenedores” puedan consignar como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir del 14 de marzo de 2020, correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021, cuando se trate de alquileres de locales a determinados empresarios y siempre que se cumplan los requisitos exigidos.
- Respecto de las reducciones en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, se distinguen las aportaciones individuales de las contribuciones empresariales imputadas por el promotor en los periodos impositivos 2016 a 2020, pendientes de reducción a 1 de enero de 2021 en la base imponible. Esta separación también se efectúa respecto de las aportaciones y contribuciones correspondientes al ejercicio 2021 para la aplicación de los nuevos límites establecidos en el artículo 52 de la ley del impuesto.
- En el apartado de las deducciones de la cuota íntegra se incluye la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas introducida con efectos desde el 6 de octubre de 2021 por el artículo 1 del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre.
- En lo referente a las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas, se recoge la posibilidad de que los contribuyentes que realicen una actividad económica puedan aplicar, desde el 1 de enero de 2021, las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y por producción de determinados espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, ya sea como productores o porque aporten cantidades en concepto de financiación.
- Se modifica el documento de ingreso y devolución para permitir consignar, en el caso de declaraciones con resultado a devolver, el número de una cuenta bancaria de un país o territorio que no pertenezca a la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA).

**(iii) En relación con la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio:**

- Se introduce un apartado específico para identificar los saldos de monedas virtuales que hasta ahora se debían incluir en el apartado genérico de “demás bienes y derechos de contenido económico”.
- Se extiende a todos los no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE o en un tercer Estado, el derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que radique el mayor valor de los bienes y derechos de los que sean titulares y por los que se exija el impuesto.

- En los seguros de vida, cuando el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, y en los supuestos en que se perciban rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida, se incluye como posible valor el de la provisión matemática.

## 5.5 Se introducen medidas fiscales de apoyo al sector agrario por los efectos desfavorables de la sequía

En el BOE de 16 de marzo de 2022 se publicó el [Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo](#), por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía.

Entre las medidas tributarias:

- (i) Se incrementa del 5% al 20% la reducción prevista en la disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para 2021, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, para las actividades incluidas en el anexo I de dicha orden.
- (ii) Se autoriza al titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública que, para aquellas explotaciones y actividades agrarias en las que se hayan producido daños como consecuencia directa de los siniestros previstos en esta norma, se establezca una reducción, con carácter excepcional, de los índices de rendimiento neto a los que se refiere la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre para 2021.
- (iii) Se concede la exención de la cuota del IBI correspondiente al ejercicio 2022 a favor de los inmuebles que sean propiedad de los titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas y que estén afectos al desarrollo de tales explotaciones, siempre que se hayan producido pérdidas de ingresos especificadas en la norma.

La exención abarcará los recargos legalmente autorizados sobre este impuesto. Los contribuyentes que, teniendo derecho a este beneficio, hubieran satisfecho los recibos podrán pedir la devolución de las cantidades ingresadas.

## 5.6 Se publica el procedimiento para el envío a la AEAT por otras Administraciones tributarias de solicitudes de asistencia mutua en materia de recaudación

En el BOE de 16 de marzo de 2022 se publicó la [Orden HFP/192/2022, de 8 de marzo](#), por la que se establecen los requisitos y modo de remisión a la AEAT por parte de otras Administraciones tributarias de solicitudes de envío de peticiones de asistencia mutua con base en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010.

Entre otras cuestiones, antes de enviar cualquier solicitud a la AEAT, las Administraciones deberán verificar la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que las deudas tienen naturaleza tributaria y no están impugnadas o que, en caso de que lo estén, no esté suspendido el procedimiento de apremio.
- Que el deudor carezca de bienes y/o derechos suficientes para el cobro en España. Para verificar dicho extremo, la Administración peticionaria emitirá una declaración que certifique que ha desplegado las investigaciones oportunas y desarrollado los

procedimientos de cobro necesarios en todo el territorio nacional sin que se hayan obtenido bienes y/o derechos suficientes para el cobro de las deudas tributarias pendientes.

- Que las deudas no tienen una antigüedad superior a cinco años, contados desde la fecha de la firmeza de la providencia de apremio, justificando su procedencia en caso contrario.
- Que el importe total de las deudas a las que se refiera la solicitud de envío de una petición de asistencia mutua en la recaudación sea igual o superior a 1.500 euros.

El procedimiento previsto en esta orden entrará en vigor el 30 junio de 2022.

### 5.7 IRPF. – Se publica la regulación que elimina el régimen sancionador del modelo 720

En el BOE de 10 de marzo de 2022 se publicó la [Ley 5/2022, de 9 de marzo](#).

Esta ley incorpora en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley del IRNR los cambios que ya introdujo el [Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo](#), que traspone la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017 (Directiva ATAD 2), en relación con las “asimetrías híbridas”. Estas modificaciones se resumieron en nuestra [alerta](#) de 10 de marzo de 2021.

Además, esta ley elimina el régimen sancionador relativo al Modelo 720, tal y como se ha resumido en nuestra [alerta](#) de 10 de marzo de 2022.

### 5.8 Se declaran nuevos acontecimientos de excepcional interés público y se publica el régimen fiscal aplicable a la final de la UEFA Europa League

En el BOE de 2 de marzo de 2022 se publicó el [Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo](#), que contiene diversas medidas tributarias.

- (i) Por un lado, se declara como acontecimiento de excepcional interés público la celebración del **Global Mobility Call**. La duración del programa abarcará desde el 2 de marzo hasta el 31 de diciembre de 2022.
- (ii) Por otro lado, se establece el **régimen fiscal** aplicable a la **final de la UEFA Europa League 2022**:
  - Régimen fiscal de la entidad organizadora y de los equipos participantes:
    - Las personas jurídicas y los establecimientos permanentes residentes en territorio español constituidos con motivo de la final por la entidad organizadora o por los equipos participantes estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR por las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento, en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.
    - Además, estarán exentas las rentas obtenidas sin establecimiento permanente por la entidad organizadora o por los equipos participantes,

generadas con motivo de la celebración de la final y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en ella.

- Régimen fiscal de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes:
  - No se considerarán obtenidas en España las rentas que perciban las personas físicas que no sean residentes en España, por los servicios que presten a la entidad organizadora o a los equipos participantes, en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en aquella.
  - Las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final podrán optar por tributar por el IRNR, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley del IRPF (“régimen de impatriados”).
- Régimen aduanero y tributario aplicable a las mercancías que se importen para afectarlas al desarrollo y celebración de la final:
  - Con carácter general, se aplicará el régimen que resulte de las disposiciones contenidas en el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013.
  - No obstante, las mercancías que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 24 meses desde su vinculación a dicho régimen, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización del campeonato.
- En materia de IVA:
  - No se exigirá el requisito de reciprocidad en la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que soporten o satisfagan cuotas del impuesto como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de la final.
  - Cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, o en un estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad, no será necesario que nombren un representante.
  - Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la final, tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada periodo de liquidación.

Para dichos empresarios o profesionales, el período de liquidación coincidirá con el mes natural, debiendo presentar sus declaraciones-liquidaciones durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación. Las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último período del año se deberán presentar durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

## 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