

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Mayo 2022

Índice

- 1. Campaña de Renta: algunos criterios a tener en cuenta sobre la determinación del valor de transmisión en las ventas de valores no cotizados**

- 2. Sentencias**
 - 2.1 Teoría del vínculo.- Es contrario al Derecho de la UE que una persona que ejerce de forma simultánea las funciones de director y de miembro del órgano de administración de una sociedad no pueda ser calificada como trabajador asalariado

 - 2.2 Modelo 750.- Para acreditar la titularidad del efectivo declarado en el modelo 750, basta con la manifestación realizada a través de dicho modelo

 - 2.3 Modelo 720.- El plazo de tres meses para el inicio de un procedimiento sancionador no se aplica en los casos de presentación extemporánea del Modelo 720

 - 2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Para que el gasto derivado de la condonación de una deuda sea deducible, es preciso acreditar el intento de cobro

 - 2.5 Impuesto sobre Sociedades.- Es suficiente la declaración del concurso del deudor vinculado para deducir el deterioro del crédito

 - 2.6 IRPF.- La cesión de uso de un vehículo a favor de los socios tributa como rendimiento de capital mobiliario

 - 2.7 IRNR.- Es contrario al Derecho de la UE que se practique un ingreso a cuenta sobre los dividendos recibidos por una sociedad de sus filiales residentes en otro Estado miembro, en el momento de su distribución a los socios, cuando el gravamen supere el 5% de los beneficios

- 2.8 IVA.- Se analiza el tratamiento en IVA de los servicios prestados por los agentes de jugadores y de la cesión temporal gratuita de jugadores
- 2.9 Plusvalía municipal.- La sentencia del Tribunal Constitucional que anuló el impuesto puede ser alegada *ex novo* en un procedimiento de impugnación de una liquidación
- 2.10 Procedimiento administrativo.- El criterio adoptado por una Administración autonómica no es un acto propio que vincule a la Administración estatal
- 2.11 Procedimiento de gestión.- La ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada solo es válida si se comunica antes de la apertura del plazo de alegaciones
- 2.12 Procedimiento de gestión.- La Administración debe asegurar la tramitación de una solicitud, aunque esta se haya presentado ante un órgano incompetente
- 2.13 Procedimiento de inspección.- La nulidad de la autorización de entrada y registro en domicilio obliga a la devolución de la documentación incautada y a la destrucción de las copias en poder de la Administración
- 2.14 Procedimiento de inspección y gestión.- La Administración tributaria no puede practicar una tercera liquidación por el mismo impuesto y ejercicio, tras la anulación de las dos anteriores, si no existen nuevos hechos o circunstancias que lo justifiquen
- 2.15 Procedimiento de revisión.- Cuando se impugna la resolución desestimatoria de un recurso de anulación, el tribunal de instancia también puede analizar las cuestiones de fondo planteadas en la reclamación originaria

3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades.- El régimen de consolidación fiscal horizontal introducido por la actual ley del impuesto no se puede aplicar a ejercicios previos a su entrada en vigor
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades.- No es deducible la provisión por depreciación de existencias que no esté basada en una disminución acreditada de su valor de mercado
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades.- Los saldos deudores y acreedores en los sistemas de 'cash pooling' se deben remunerar con tipos de interés equivalentes
- 3.4 Impuesto sobre Sociedades.- Se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional sobre la renta extranjera aunque el impuesto extranjero se haya satisfecho en un ejercicio posterior
- 3.5 IRPF.- El perceptor de rentas puede deducir las retenciones no practicadas solo si declara el rendimiento voluntariamente y no ha prescrito el derecho de la Administración a reclamar al pagador
- 3.6 IRPF.- No procede imputar renta inmobiliaria por un inmueble ganancial afecto a una actividad económica ejercida por uno de los cónyuges
- 3.7 IRPF.- El plazo de mantenimiento de tres años en el IRPF para entender que un bien está afecto a la actividad económica solo aplica en el caso de bienes procedentes del patrimonio personal
- 3.8 IRPF.- La exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual en el mismo ejercicio de transmisión no constituye una opción sujeta a plazo
- 3.9 ITPyAJD.- La exención por la transmisión de valores de entidades dedicadas a la construcción o promoción

inmobiliaria solo se podrá aplicar cuando ese sea su único objeto social

- 3.10 ITPyAJD.- La escritura de cancelación de una condición suspensiva es un acto sujeto a ITPyAJD, en la modalidad de actos jurídicos documentados
- 3.11 Procedimiento administrativo.- Un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente solo se puede aplicar desde que se produce
- 3.12 Procedimiento de gestión.- El plazo para ejecutar resoluciones económico-administrativas estimatorias en parte y derivadas de un procedimiento de gestión es de un mes y su incumplimiento solo determina la no exigencia de intereses de demora
- 3.13 Procedimiento de recaudación.- La notificación de embargo a los titulares de derechos reales sobre el bien embargado no les legitima para impugnarlo
- 3.14 Procedimiento de recaudación.- Frente a la comprobación de valores realizada por la Administración en un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, el interesado puede promover tasación pericial contradictoria

4. CONSULTAS

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Cada una de las sociedades que integra un grupo de coordinación ha de cumplir individualmente los requisitos para entender que existe una actividad económica
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Las sociedades inactivas pueden formar parte de un grupo fiscal
- 4.3 Impuesto sobre Sociedades.- Se analiza el tratamiento aplicable a la indemnización por los daños de un inmueble ocasionados por la explosión de una nave cercana y a las obras para su reparación

- 4.4 Impuesto sobre Sociedades.- El gasto derivado de una estafa será deducible si se pueden acreditar los hechos
- 4.5 IRPF.- Se analiza la tributación de las dietas globales que no diferencian lo que corresponde a manutención y a estancia
- 4.6 IRNR.- El arrendamiento de inmuebles no es una actividad industrial a efectos de evitar la tributación de las plusvalías
- 4.7 ITPyAJD.- El ITPyAJD se debe autoliquidar utilizando el valor de referencia, aunque sea inferior al precio de venta, pero se puede impugnar después
- 4.8 Procedimiento administrativo.- No se puede desconocer de forma automática la personalidad jurídica de una entidad para atribuir la propiedad de sus activos, a efectos tributarios, a su socio o administrador

5. **NORMATIVA**

- 5.1 Se aprueba el nuevo modelo 490 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
- 5.2 Se reducen los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas
- 5.3 Se publican los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2021

1. Campaña de Renta: algunos criterios a tener en cuenta sobre la determinación del valor de transmisión en las ventas de valores no cotizados

Varios tribunales se pronuncian sobre la regla especial de valoración de las transmisiones de valores no cotizados y, en concreto, sobre cómo aplicarla en la transmisión de participaciones en sociedades inactivas o de reciente constitución. También se pronuncian sobre la carga de la prueba en relación con el valor de mercado y sobre si el procedimiento de comprobación limitada es válido para comprobar estas operaciones.

En plena campaña de IRPF, y a la vista de recientes resoluciones y sentencias, conviene recordar el tratamiento en este impuesto de las transmisiones a título oneroso de valores no cotizados.

De acuerdo con el artículo 34 de la Ley del IRPF, en las transmisiones a título oneroso la alteración patrimonial se determina por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. En general, el valor de transmisión será el importe real por el que se haya efectuado la operación, deduciendo los gastos y tributos inherentes a aquella. No obstante, cuando se trata de la transmisión onerosa de valores no cotizados, el artículo 37 regula una regla especial de valoración.

En virtud de dicha regla, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes (salvo prueba de que el importe satisfecho es el que se habría pactado entre partes independientes en condiciones de mercado):

- (i) El valor del patrimonio neto que derive del balance del último ejercicio cerrado antes del devengo del impuesto.
- (ii) El resultado de capitalizar al tipo del 20% (es decir, de multiplicar por 5) el promedio de los resultados de los tres ejercicios cerrados antes del devengo del impuesto, computando como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas (excluidas las de regularización o actualización de balances).

La aplicación de esta regla especial plantea numerosas dudas, algunas de las cuales han sido resueltas en recientes resoluciones y sentencias:

(i) **Sociedades de reciente constitución y sociedades inactivas**

En su resolución de 26 de abril de 2022 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#)), el TEAC analiza cómo calcular la capitalización de beneficios cuando la entidad se ha constituido en alguno de los dos ejercicios cerrados antes del devengo del impuesto, es decir, cuando, a la fecha de devengo, no se dispone de los resultados de los tres ejercicios sociales anteriores al devengo a los que alude la norma. El tribunal concluye que en estos casos no se aplica esta regla de capitalización. Es decir, el valor de transmisión mínimo será el del patrimonio neto del último ejercicio cerrado antes del devengo del impuesto.

No obstante, el tribunal matiza que dicha regla sí será de aplicación cuando la sociedad participada hubiera estado inactiva, no obteniendo ni pérdidas ni beneficios en alguno de los tres ejercicios sociales cerrados antes del devengo. En estos casos se considerará que el resultado de esos ejercicios ha sido "0" y se promediarán los resultados de los tres ejercicios.

(ii) **Prueba de la adecuación del precio satisfecho y del valor de mercado**

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en [sentencia de 4 de abril de 2022](#), recuerda que, a efectos de enervar la presunción de valoración de la norma, la prueba de que el precio satisfecho es coincidente con el valor de mercado recae en el interesado y no en la Administración.

Así, el contribuyente podrá discutir el valor calculado por la Administración con los balances de la entidad, por ejemplo, demostrando que la contabilidad de la empresa no se ajusta a su realidad económica. Si esto es así y el contribuyente lo puede acreditar, debería ser posible corregir el valor calculado por la Administración.

Además, si el contribuyente aporta un informe pericial que prueba estos extremos, su validez no se puede rechazar sin más por la Administración. En el caso concreto analizado, el tribunal da credibilidad al informe aportado (que demuestra que el valor real de la compañía es cercano a "0"), aunque los cálculos realizados por el perito se hayan basado en datos aportados por el contribuyente.

Por último, se han publicado varias sentencias por los tribunales superiores de justicia de Castilla-La Mancha ([29 de marzo](#), [6 de abril](#), [29 de marzo](#) y [25 de abril](#) de 2022) y Castilla y León ([13 de abril de 2022](#)) en las que se cuestiona la utilización del procedimiento de comprobación limitada para modificar la renta declarada por el contribuyente por la transmisión de valores no cotizados.

Como señalan estos tribunales, la modificación del valor de transmisión mediante la aplicación de la referida regla especial requiere necesariamente analizar la contabilidad de la entidad participada, lo que está vedado a este tipo de procedimientos. Esta conclusión no varía por el hecho de que el contribuyente no discuta en el procedimiento los datos contables. Es decir, "no es acertado fijar el alcance de la prohibición del examen de la contabilidad mercantil y, por extensión, condicionar la validez de un procedimiento de gestión tributaria a la concretísima estrategia defensiva o exculpatoria desplegada en cada caso por el interesado pues, desde luego, dicha tesis ...no parece respetuosa con el principio de seguridad jurídica, sin perjuicio de que el hecho mismo de que el obligado tributario declare un valor de transmisión como valor de mercado distinto del teórico contable o del de cotización, supone o implica una negación o cuestionamiento de los datos contables..." (sentencia del TSJ de Castilla y León de 13 de abril).

2. Sentencias

2.1 Teoría del vínculo.- Es contrario al Derecho de la UE que una persona que ejerce de forma simultánea las funciones de director y de miembro del órgano de administración de una sociedad no pueda ser calificada como trabajador asalariado

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 5 de mayo de 2022](#). Asunto C-101/21

Referida a una cuestión de índole laboral, en esta sentencia se analiza la normativa checa que traspone la Directiva 2008/94/CE, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario.

En concreto, la referida norma interna establece que no se puede calificar como trabajador asalariado a quien ejerce de forma simultánea funciones de director y de miembro del

consejo de administración de una sociedad (en sentido similar a la conocida como “teoría del vínculo”, de construcción jurisprudencial en España y muy utilizada por la Administración y los tribunales, entre otras, para negar la deducibilidad de las retribuciones de administradores cuando no se cumple escrupulosamente con la normativa mercantil). De acuerdo con ello, estos trabajadores quedan excluidos de los mecanismos de protección de dicha normativa y, por tanto, de la directiva.

Según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), esta norma es contraria a la directiva. Aunque la directiva autoriza a los Estados miembros a excluir de su ámbito de aplicación los créditos de determinadas categorías de asalariados, ello solo será posible si existen otras garantías equivalentes, lo que no ocurre con la norma checa.

En definitiva, la circunstancia de que una persona que ejerce la función de director de una sociedad mercantil sea también miembro del órgano estatutario de esta no permite, por sí sola, presumir o excluir la existencia de una relación laboral ni la calificación de dicha persona como trabajador asalariado.

2.2 Modelo 750.- Para acreditar la titularidad del efectivo declarado en el modelo 750, basta con la manifestación realizada a través de dicho modelo

Audiencia Nacional. [Sentencia de 17 de marzo de 2022](#)

El modelo 750 permitió a los contribuyentes regularizar su situación tributaria en relación con diversos tributos, ingresando el 10% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos regularizados. Estos bienes o derechos debían ser los poseídos por el contribuyente a 31 de diciembre de 2010.

En el caso analizado en esta sentencia, una contribuyente había presentado el modelo 750, consignando un importe depositado en una cuenta bancaria de su titularidad. En 2010, el régimen matrimonial de la contribuyente era ganancial, pero cuando presentó el modelo en 2012 era de separación de bienes.

En el marco de las actuaciones de comprobación del IRPF posteriormente iniciadas frente a su esposo, la Inspección concluyó que dicho importe era de titularidad ganancial y no privativa. Por este motivo, regularizó su situación integrando en su base imponible general la mitad del saldo del depósito como ganancia de patrimonio no justificada.

La Audiencia Nacional da la razón al contribuyente y concluye que la propia normativa que regulaba la declaración tributaria especial preveía que, en el caso de dinero en efectivo, constituía prueba suficiente de la titularidad la presentación del modelo 750. Como la esposa presentó dicho modelo computando el saldo íntegro del depósito e ingresando la deuda resultante mediante una cuenta de su exclusiva titularidad (cuando ya regía el régimen matrimonial de separación de bienes), se debe entender que la cuenta no era ganancial.

2.3 Modelo 720.- El plazo de tres meses para el inicio de un procedimiento sancionador no se aplica en los casos de presentación extemporánea del Modelo 720

Tribunal Supremo. Sentencias de [29 de abril](#), [11 de mayo](#), [12 de mayo](#) y [17 de mayo](#) de 2022

El artículo 209.2 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que los procedimientos sancionadores no se podrán iniciar una vez transcurrido el plazo de tres meses (ahora de seis meses) desde que se hubiese notificado la correspondiente liquidación o resolución.

El Tribunal Supremo concluye en estas sentencias que ese artículo (y, por tanto, el referido plazo) solo se aplica cuando el procedimiento sancionador es consecuencia de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección. Por lo tanto, no es aplicable en los procedimientos sancionadores que se inicien como consecuencia de la presentación extemporánea del Modelo 720.

Por otra parte, en todas estas sentencias el Tribunal Supremo acuerda la retroacción de actuaciones para que el tribunal de instancia aborde y resuelva los recursos contra las sanciones derivadas de la presentación extemporánea del Modelo 720, para que se tenga en cuenta la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, dictada en el asunto C-788/19 y, comentada en nuestra [alerta de 27 de enero de 2022](#).

2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Para que el gasto derivado de la condonación de una deuda sea deducible, es preciso acreditar el intento de cobro

Audiencia Nacional. [Sentencia de 28 de marzo de 2022](#)

La Inspección entendió que el gasto contabilizado por una entidad como consecuencia de la condonación parcial de un crédito frente a otra entidad no vinculada era una liberalidad y, por tanto, no era deducible. Según la Inspección, no se había acreditado en el expediente que la recurrente hubiera intentado de alguna forma conseguir el pago del crédito (mediante renegociaciones, aplazamientos, ejercicio de acciones judiciales, etc.).

Frente a ello, la sociedad defendía que la condonación parcial del crédito tuvo por finalidad asegurar el pago del importe no condonado, ante la complicada situación económica que atravesaba el cliente que, de hecho, finalizó con su disolución.

La Audiencia Nacional recuerda que el mero hecho de que la entidad deudora tenga dificultades económicas no obsta para que la sociedad titular del crédito trate de cobrar la deuda. En el expediente no se ha probado que se haya intentado el cobro total o parcial de la deuda ni tampoco que haya habido negociaciones, por lo que estamos ante una liberalidad no deducible.

2.5 Impuesto sobre Sociedades.- Es suficiente la declaración del concurso del deudor vinculado para deducir el deterioro del crédito

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. [Sentencia de 7 de febrero de 2022](#)

Según lo dispuesto en el artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), las dotaciones por deterioro de créditos por posibles insolvencias de clientes serán deducibles en caso de insolvencia judicialmente declarada. En aplicación de esta regla, la sociedad recurrente dedujo de su base imponible las pérdidas por deterioro de un crédito mantenido con una sociedad vinculada declarada en concurso de acreedores. La Inspección entendió que la declaración de concurso era suficiente en caso de créditos comunes, pero no cuando se trata de créditos con sociedades vinculadas. En este último caso, a juicio de la Inspección, solo se puede entender como “insolvencia judicialmente declarada” en los términos de la normativa del impuesto la derivada de la apertura de la fase de liquidación.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia recuerda que, de acuerdo con la normativa concursal, para que un órgano judicial declare el concurso de acreedores de una sociedad se debe justificar la insolvencia o endeudamiento del deudor, que el juez debe ponderar para finalmente decidir si se declara o no el concurso de acreedores. Por tanto, en el auto de declaración del concurso ya se presupone la existencia de insolvencia del deudor (incluso aunque se trate de una sociedad vinculada con el acreedor). Por ello, da la razón al contribuyente y admite la deducibilidad de la provisión.

2.6 IRPF.- La cesión de uso de un vehículo a favor de los socios tributa como rendimiento de capital mobiliario

Tribunal Supremo. [Sentencia de 27 de abril de 2022](#)

En esta sentencia se plantea (i) la calificación jurídico-tributaria de la renta derivada de la cesión de uso o puesta a disposición de un vehículo por una sociedad a su socio, y (ii) la valoración de esta retribución.

El Tribunal Supremo concluye lo siguiente:

- (a) La cesión de uso o puesta a disposición de vehículos automóviles de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los cesionarios.
- (b) Si se trata de una operación vinculada, la operación se debe valorar a precio de mercado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 de la Ley del IRPF, según ya concluyó el propio tribunal en su reciente sentencia de 9 de febrero de 2022 ([Newsletter Tributario de marzo de 2022](#)).

No son aplicables, por tanto, las reglas de valoración del artículo 43 de la Ley del IRPF, porque estas reglas se refieren a rendimientos del trabajo en especie (y, en algún caso, a ganancias patrimoniales en especie) pero no a rendimientos de capital mobiliario en especie.

2.7 IRNR.- Es contrario al Derecho de la UE que se practique un ingreso a cuenta sobre los dividendos recibidos por una sociedad de sus filiales residentes en otro Estado miembro, en el momento de su distribución a los socios, cuando el gravamen supere el 5% de los beneficios

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 12 de mayo de 2022](#). Asunto C-556/20

El TJUE considera contraria a la Directiva matriz-filial una normativa nacional (en este caso, la francesa) con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas dividendos que ha recibido de sus filiales, debe practicar un ingreso a cuenta (con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal) cuando esos dividendos no hayan soportado gravamen en concepto de Impuesto sobre Sociedades al tipo general; pero únicamente si las cantidades retenidas superan el 5% de los beneficios distribuidos por la filial.

Según el tribunal, la directiva excluye de su ámbito de aplicación las disposiciones nacionales cuyo objetivo sea atenuar la doble imposición económica de los dividendos y, en particular, las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dichos dividendos. No obstante, el tribunal puntualiza que esta excepción debe ser objeto de interpretación estricta y concluye que una normativa nacional como la descrita no está comprendida entre las disposiciones mencionadas y que, por tanto, deberá respetar las exigencias de la directiva.

2.8 IVA.- Se analiza el tratamiento en IVA de los servicios prestados por los agentes de jugadores y de la cesión temporal gratuita de jugadores

Audiencia Nacional. [Sentencia de 23 de marzo de 2022](#)

La Audiencia Nacional se pronuncia acerca del tratamiento a efectos de IVA de las siguientes operaciones y pagos:

- (a) Los pagos realizados por los clubes a los agentes de sus jugadores: según el tribunal, los destinatarios de las prestaciones de servicios realizadas por agentes o representantes de jugadores de fútbol son los propios jugadores y no el club, atendiendo a los contratos, la normativa sectorial y el hecho de que su actuación repercute en el interés de los jugadores. Por este motivo, aunque sea el club el que realice el pago de la contraprestación, no podrá deducir el IVA soportado.

En cualquier caso, esta cuestión está pendiente de resolución por el Tribunal Supremo (auto de 30 de marzo de 2022, en el recurso de casación 5730/2021).

- (b) La cesión gratuita de jugadores: según la Audiencia Nacional, esta operación es una prestación de servicios onerosa cuya contraprestación es el mayor valor del jugador tras la formación y experiencia recibida en el club cesionario. La base imponible de esta operación es la amortización (durante el período de cesión) del valor por el que se adquirió el jugador, más los importes que el club cesionario haya de satisfacer al jugador.

2.9 Plusvalía municipal.- La sentencia del Tribunal Constitucional que anuló el impuesto puede ser alegada *ex novo* en un procedimiento de impugnación de una liquidación

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 2 de marzo de 2022](#)

Una entidad impugnó una liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal) emitida por un ayuntamiento como consecuencia de la transmisión de un local comercial.

Estando aún en curso su recurso contencioso-administrativo, el Tribunal Constitucional emitió su sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, en la que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de varios artículos del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, relativos al sistema de determinación de la base imponible del impuesto. En nuestra [alerta de 3 de noviembre de 2021](#) resumimos este pronunciamiento.

La entidad aportó la sentencia al procedimiento a fin de que se tuviera en cuenta para resolver su recurso. El ayuntamiento defendió frente al tribunal que no se tuviera en cuenta la sentencia porque, hasta ese momento, la entidad había centrado su impugnación en cuestiones de valoración de la prueba sobre la plusvalía real generada con la venta del inmueble y no en la nulidad de la norma.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid acepta, sin embargo, la posición del contribuyente y anula la liquidación. Según el tribunal, la liquidación, impugnada en plazo (y, por tanto, no firme), ha quedado afectada por un vicio de nulidad, porque fue emitida con base en preceptos declarados inconstitucionales. Esta nulidad no queda afectada por el hecho de que ninguna de las partes en el procedimiento hubiera alegado dicha nulidad hasta el momento de la sentencia del Tribunal Constitucional.

En este mismo sentido se ha pronunciado el propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sus sentencias de 22 de febrero de 2022, recursos [558/2021](#) y [619/2021](#).

2.10 Procedimiento administrativo.- El criterio adoptado por una Administración autonómica no es un acto propio que vincule a la Administración estatal

Audiencia Nacional. [Sentencia de 28 de marzo de 2022](#)

La Administración tributaria estatal rechazó la procedencia de la reducción aplicada por una entidad en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, en relación con determinadas cantidades dotadas a la reserva de inversiones en Canarias (RIC). Según la Administración, la sociedad no había acreditado el requisito consistente en que la inversión se hubiera materializado (es decir, que los inmuebles respecto de los cuales se dotó la RIC hubieran entrado en funcionamiento) en el plazo de tres años desde el momento del devengo del impuesto del ejercicio en que se realizó la dotación a la reserva. En concreto, subrayaba que dichos inmuebles no se destinaron al arrendamiento (y, por tanto, no entraron en funcionamiento) como mínimo hasta cinco años después de su adquisición.

La entidad recurrente puso de manifiesto que, en el marco de una comprobación relativa a otro incentivo fiscal (la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –ITPyAJD– para entidades con establecimientos permanentes en

Canarias), la Administración tributaria canaria había comprobado ese mismo requisito relativo a la entrada en funcionamiento de los inmuebles y había concluido favorablemente.

La Audiencia Nacional rechaza que la conclusión de la Administración autonómica vincule a la AEAT. Según el tribunal, ambas tienen personalidad jurídica propia y separada. Además, la comprobación efectuada por la Administración canaria se refería a un incentivo fiscal distinto al comprobado por la AEAT, por lo que, incluso concurriendo identidad en los hechos, su valoración y ponderación pueden diferir.

Este pronunciamiento se suma a otros precedentes del mismo tribunal, en los que se limita la aplicación del principio de prohibición de ir contra los actos propios.

2.11 Procedimiento de gestión.- La ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada solo es válida si se comunica antes de la apertura del plazo de alegaciones

Tribunal Supremo. [Sentencia de 3 de mayo de 2022](#)

El artículo 161.1 del Reglamento de aplicación de los tributos establece que “con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones”.

Con base en la literalidad de este artículo, el Tribunal Supremo concluye que no es válida la ampliación del alcance de un procedimiento de comprobación limitada si no se comunica dicha ampliación antes del trámite de alegaciones. No es posible, por tanto, la comunicación de la ampliación con carácter simultáneo o posterior al inicio de dicho trámite.

El tribunal añade que la ampliación se debe motivar adecuadamente.

2.12 Procedimiento de gestión.- La Administración debe asegurar la tramitación de una solicitud, aunque esta se haya presentado ante un órgano incompetente

Audiencia Nacional. [Sentencia de 17 de marzo de 2022](#)

Un contribuyente transmitió en 2010 unas participaciones en una entidad e integró en su base imponible del IRPF de dicho ejercicio la correspondiente ganancia patrimonial. Esta ganancia se calculó con el precio pactado por la venta que constaba en la escritura. La entidad compradora incumplió las condiciones de pago pactadas, lo que derivó en el inicio de un proceso civil que finalizó mediante sentencia, notificada en marzo de 2018, que declaró la resolución del contrato y ordenó la indemnización al recurrente.

A la vista de esta sentencia, el contribuyente presentó en mayo de 2018 un escrito ante la AEAT, en el que solicitó “la anulación de la ganancia patrimonial declarada” en 2010. Esta solicitud de devolución de ingresos indebidos no obtuvo respuesta. Posteriormente, en junio de 2018, el recurrente presentó esa misma solicitud ante el TEAC, que la tramitó como recurso extraordinario de revisión. No obstante, en la medida en que el escrito se había presentado más de tres meses después de la fecha de notificación de la sentencia del orden civil, el TEAC inadmitió el recurso por extemporáneo.

La Audiencia Nacional acoge la argumentación del recurrente y concluye que se debió considerar como fecha de interposición del recurso extraordinario de revisión la fecha en

que se presentó el primer escrito ante la AEAT en mayo de 2018. A juicio del tribunal, el hecho de que en la solicitud presentada ante la AEAT se hubiera fundamentado la “anulación” de la ganancia patrimonial en la sentencia que declaró la resolución del contrato evidenciaba de forma inequívoca que se trataba de un recurso extraordinario de revisión y no de una solicitud de devolución de ingresos indebidos. Por tanto, la AEAT debió realizar todas las actuaciones necesarias para que se procediera a su tramitación como tal recurso de revisión.

El tribunal subraya, además, que la pasividad de la AEAT no puede acarrear como consecuencia la inadmisión de un recurso, perjudicando los intereses del contribuyente. Conforme a ello, ordena la tramitación del escrito como recurso extraordinario de revisión ante el TEAC.

2.13 Procedimiento de inspección.- La nulidad de la autorización de entrada y registro en domicilio obliga a la devolución de la documentación incautada y a la destrucción de las copias en poder de la Administración

Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de mayo de 2022

Tras la anulación del auto judicial de autorización de entrada y registro en un domicilio por falta de motivación, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo por el procedimiento de derechos fundamentales con el fin de que se declarara (i) que la entrada y registro supuso una vulneración de sus derechos fundamentales y (ii) que las pruebas, la información, los registros informáticos y otros documentos incautados no podían ser utilizadas por la AEAT.

El Tribunal Supremo, en línea con lo establecido en su sentencia nº 1174/2021 (comentada en nuestra [Newsletter Tributario de octubre de 2021](#)), concluye que la declaración de nulidad de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio priva de cobertura jurídica a las actuaciones de la Administración y obliga a devolver toda la documentación incautada, así como a destruir cualquier copia de dicha documentación que obre en poder de la Administración.

No obstante, el tribunal distingue entre la obligación de destrucción de la documentación y la imposibilidad de evitar que haya sido ya examinada. Por ello, el tribunal añade que no puede resolver sobre la posibilidad de que se utilice el conocimiento obtenido y que esta cuestión deberá ser decidida, llegado el caso, en el procedimiento administrativo o jurisdiccional en que la Administración, u otra persona, pretenda hacer uso de dicho conocimiento.

2.14 Procedimiento de inspección y gestión.- La Administración tributaria no puede practicar una tercera liquidación por el mismo impuesto y ejercicio, tras la anulación de las dos anteriores, si no existen nuevos hechos o circunstancias que lo justifiquen

Audiencia Nacional. Sentencia de 16 de marzo de 2022

Como resultado de unas actuaciones de comprobación, la Administración dictó una primera liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades, que fue posteriormente anulada por el tribunal económico-administrativo regional (TEAR), aunque este ordenó la retroacción de actuaciones para subsanar los defectos identificados. En ejecución de la resolución del TEAR, se dictó una segunda liquidación que también fue impugnada. Tras el

correspondiente incidente de ejecución, se retrotrajeron de nuevo las actuaciones y se emitió una tercera liquidación.

En el marco del recurso interpuesto ante la Audiencia Nacional, la Administración defendió la procedencia de la tercera liquidación, por cuanto el error de la primera fue distinto del cometido en la segunda.

Sin embargo, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo tras su sentencia de 11 de marzo de 2021 (recurso 80/2019), la Audiencia Nacional recuerda que únicamente es posible dictar una tercera liquidación en relación con la misma obligación tributaria cuando se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas.

2.15 Procedimiento de revisión.- Cuando se impugna la resolución desestimatoria de un recurso de anulación, el tribunal de instancia también puede analizar las cuestiones de fondo planteadas en la reclamación originaria

Tribunal Supremo. [Sentencia de 3 de mayo de 2022](#)

Un contribuyente interpuso ante el TEAC un recurso de anulación (artículo 241.bis de la LGT) frente a una resolución de dicho tribunal, alegando incongruencia completa y manifiesta. Tras la desestimación del recurso de anulación, se interpuso recurso contencioso-administrativo. En dicho recurso, la Audiencia Nacional rechazó entrar a enjuiciar los motivos de oposición de fondo articulados por el demandante. En opinión del tribunal, esos motivos se debieron plantear en la impugnación de la originaria resolución que fue objeto del referido recurso de anulación, pero no en el procedimiento frente a la resolución de dicho recurso (resolución de 31 de enero de 2018), que tiene unos motivos tasados y concretos.

El Tribunal Supremo da la razón al recurrente y concluye que, cuando se impugna una resolución que desestima un recurso de anulación contra una resolución del TEAC, el tribunal competente en el ámbito contencioso-administrativo puede y debe analizar la resolución inicial del TEAC que fue objeto del recurso de anulación. Es decir, en este caso, la Audiencia Nacional debió conocer y resolver los motivos de fondo alegados por el demandante y, en definitiva, verificar la corrección o no del acto inicialmente impugnado, es decir, la resolución original del TEAC.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- El régimen de consolidación fiscal horizontal introducido por la actual ley del impuesto no se puede aplicar a ejercicios previos a su entrada en vigor

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

El derogado TRLIS no contenía un régimen de consolidación horizontal. Es decir, únicamente podía ser entidad dominante una entidad residente en España o, en su defecto, un establecimiento permanente (EP) de una entidad no residente situado en territorio español con respecto a las participaciones afectas a aquel. Con la actual ley (LIS), las entidades no residentes pueden ser dominantes, en cuyo caso el grupo estará formado por

las entidades dependientes de aquellas que sean residentes en España y por EP de entidades no residentes respecto a los que se cumplan los requisitos para consolidar.

En el caso analizado en esta resolución, el recurrente argumentaba que la inclusión de los EP en la definición de entidad dependiente en la actual LIS es una mera consecuencia de la nueva configuración del régimen de consolidación fiscal (horizontal) para su adaptación al Derecho de la Unión Europea (UE), en el que en la definición de entidad dominante se incluye a las entidades no residentes.

Conforme a ello, defendía que se debían incluir entre las entidades dependientes del grupo fiscal a dos sucursales (EP de entidades no residentes en España) por aplicación retroactiva del régimen de consolidación fiscal horizontal.

El TEAC concluye en sentido contrario. Según el tribunal:

- (a) El hecho de que a partir de la entrada en vigor de la LIS se incluyan en el ámbito de las entidades dependientes a los EP de entidades no residentes no supone que el hecho de que antes no se admitiera esta posibilidad, determine automáticamente una vulneración del Derecho de la UE.
- (b) La regulación *ex novo* incluida en la LIS a estos efectos no supuso la corrección de ninguna situación de incompatibilidad de nuestra anterior normativa con los principios de la UE, sino que respondió al libre arbitrio del legislador.

En definitiva, la modificación normativa se debe aplicar desde la vigencia de la nueva LIS.

3.2 Impuesto sobre Sociedades.- No es deducible la provisión por depreciación de existencias que no esté basada en una disminución acreditada de su valor de mercado

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

En esta resolución el TEAC concluye que la provisión por depreciación de existencias no será fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades cuando no esté basada en una disminución acreditada, ya producida, del valor de mercado de dichas existencias, sino en una mera expectativa de depreciación. A estos efectos, no se puede entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo.

Es decir, la provisión por depreciación o la pérdida por deterioro de existencias se dotará contablemente conforme a la normativa contable y tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible solo cuando, en la fecha de cierre del ejercicio, se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción.

3.3 Impuesto sobre Sociedades.- Los saldos deudores y acreedores en los sistemas de 'cash pooling' se deben remunerar con tipos de interés equivalentes

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de marzo de 2022](#)

El sistema de gestión centralizada de tesorería (*cash pooling*) de un grupo mercantil tenía establecidos tipos de interés diferentes según si se trataba de saldos deudores o acreedores. La Inspección entendió que esta asimetría no era admisible.

El TEAC concluye en el sentido defendido por la Administración. Según el tribunal, en un sistema de *cash pooling* no es aceptable la asimetría en la remuneración de las operaciones acreedoras y deudoras, porque los beneficios del sistema corresponden a todos los partícipes. Como afirmaba la Inspección, en este tipo de sistemas (i) la entidad gestora no realiza las funciones propias de una entidad financiera y (ii) las entidades participantes tienen la condición de aportantes o receptoras de fondos, sin que, con carácter general, se sepa *a priori* cuál va a ser la posición deudora o acreedora de cada una de ellas.

3.4 Impuesto sobre Sociedades.- Se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional sobre la renta extranjera aunque el impuesto extranjero se haya satisfecho en un ejercicio posterior

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

Una entidad integró en su base imponible de 2016 rentas procedentes del extranjero, aplicando la deducción por doble imposición internacional por el impuesto satisfecho sobre dichas rentas, aunque el pago del impuesto no tuvo lugar en el propio año 2016, sino en 2017.

La Administración rechazó la aplicación de la deducción. Según la AEAT, no se puede deducir en un ejercicio un impuesto extranjero que ha sido pagado en un ejercicio posterior.

El TEAR de Galicia, sin embargo, confirma la procedencia de la deducción porque (i) cuando el contribuyente presentó su autoliquidación de 2016 en 2017, ya conocía el impuesto pagado en el extranjero y, además, (ii) esta es la única solución lógica atendiendo a la correlación entre la renta recibida (y declarada) y el impuesto pagado en el extranjero por ella.

3.5 IRPF.- El perceptor de rentas puede deducir las retenciones no practicadas solo si declara el rendimiento voluntariamente y no ha prescrito el derecho de la Administración a reclamar al pagador

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 26 de abril de 2022 ([0219/2019](#)) y ([4937/2019](#))

Conforme a lo previsto en la normativa del IRPF, el perceptor de rentas sobre las que no se aplicó retención (o esta fue inferior a la debida) podrá deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

El TEAC analiza los requisitos para la deducción de dichas retenciones debidas en el caso de contribuyentes que han recibido una indemnización por despido que no ha estado sujeta a retención pero que, tras una revisión administrativa, se han considerado sujetas a gravamen. En concreto, establece que los requisitos son los siguientes:

- (a) El contribuyente debió declarar el rendimiento percibido en su autoliquidación como rendimiento sujeto y no exento. Es decir, no se puede deducir la retención si la renta es aflorada en el marco de actuaciones de inspección.
- (b) La causa por la que se practicó una retención inferior a la debida debe ser imputable, exclusivamente, al retenedor. Es decir, cuando la causa del defecto de retención se pueda imputar en todo o en parte al perceptor de la renta, solo se podrán deducir las retenciones efectivamente practicadas.
- (c) No debe haber prescrito el derecho de la Administración a exigir al pagador, mediante la correspondiente liquidación, el importe de las retenciones no ingresadas, pues lo contrario supondría un enriquecimiento injusto para el perceptor.

3.6 IRPF.- No procede imputar renta inmobiliaria por un inmueble ganancial afecto a una actividad económica ejercida por uno de los cónyuges

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha. [Resolución de 11 de febrero de 2022](#)

Un matrimonio era titular de un inmueble ganancial, en el que uno de los cónyuges realizaba una actividad económica. La Administración entendió que el cónyuge que no realizaba la actividad debió haber consignado en su autoliquidación la correspondiente imputación de renta inmobiliaria por el 50% del inmueble.

El TEAR de Castilla-La Mancha concluye, sin embargo, que no procede la imputación de rentas inmobiliarias porque se trata de un inmueble afecto a una actividad económica, aunque la actividad la ejerza el otro cónyuge.

3.7 IRPF.- El plazo de mantenimiento de tres años en el IRPF para entender que un bien está afecto a la actividad económica solo aplica en el caso de bienes procedentes del patrimonio personal

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia. [Resolución de 23 de diciembre de 2021](#)

El artículo 28.3 de la Ley de IRPF dispone que no se entenderá producida la afectación de un bien a la actividad económica si se transmite antes de que hayan transcurrido tres años desde la afectación.

Un contribuyente que realizaba una actividad de panadería aportó los bienes afectos a su actividad a una sociedad que constituyó con su esposa. Parte de dichos bienes habían sido adquiridos en el ámbito de la actividad dentro de los tres años anteriores a la aportación. La Administración regularizó la deducción de las amortizaciones de dichos bienes en los años previos a la aportación, por entender que nunca llegaron a estar afectos a la actividad, al haber sido transmitidos a la nueva sociedad antes del transcurso de tres años.

El tribunal rechaza este enfoque de la Administración. Según el tribunal, este plazo de tres años para entender que un bien ha estado afecto a la actividad solo se exige a los bienes procedentes del patrimonio personal, no a los que han sido adquiridos directamente en el ejercicio de la actividad.

3.8 IRPF.- La exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual en el mismo ejercicio de transmisión no constituye una opción sujeta a plazo

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha. [Resolución de 16 de noviembre de 2021](#)

Según la Ley del IRPF, la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la vivienda habitual está exenta cuando se reinvierte en otra vivienda habitual el importe obtenido en la transmisión.

En esta resolución se analiza el caso de un contribuyente que realizó la reinversión en el mismo ejercicio de la transmisión pero que, al preparar su autoliquidación del IRPF de dicho ejercicio, por error, no declaró la exención. Cuando advirtió el error, solicitó la rectificación de su declaración y pidió la oportuna devolución. La Administración denegó la solicitud porque, en su opinión, la aplicación es una opción que no se puede modificar fuera del plazo voluntario de declaración.

El TEAR de Castilla-La Mancha estima la reclamación del contribuyente. Según el tribunal, la aplicación de la exención no es una opción sometida a plazo que no pueda ser modificada tras el plazo voluntario de presentación de la autoliquidación del impuesto, cuando la reinversión se realiza en el ejercicio de la transmisión de la vivienda.

El tribunal puntualiza que, sin embargo, sí estamos ante una opción si la reinversión no se efectúa en el ejercicio de la venta sino en un año posterior.

3.9 ITPyAJD.- La exención por la transmisión de valores de entidades dedicadas a la construcción o promoción inmobiliaria solo se podrá aplicar cuando ese sea su único objeto social

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 29 de marzo de 2022](#)

Conforme a lo dispuesto en la Ley del ITPyAJD y en la Ley del Mercado de Valores, la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta de tributación en dicho impuesto. No obstante, queda excluida de esta exención la transmisión de valores cuyo activo esté constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles. Para este cómputo no se tendrán en cuenta los inmuebles que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

A estos efectos, el TEAC afirma que, para definir el concepto de exclusividad al que se refiere la norma, se debe atender a su sentido propio o usual. Por tanto, en la medida en que el término “exclusivo” se define como “único, que excluye a cualquier otro”, solo cabe aplicar la regla especial respecto de aquellas entidades cuyo objeto social consista, únicamente, en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

Además, el TEAC aclara que el objeto social de una compañía será el definido en sus estatutos, sin que proceda entrar a analizar la actividad real, material y efectiva de la sociedad.

3.10 ITPyAJD.- La escritura de cancelación de una condición suspensiva es un acto sujeto a ITPyAJD, en la modalidad de actos jurídicos documentados

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares. [Resolución de 24 de febrero de 2022](#)

El artículo 2.2 de la Ley del ITPyAJD establece que, en los actos o contratos en que medie una condición suspensiva, no se liquidará el impuesto hasta que esta se cumpla.

Un contribuyente compró una parcela, aplazando parte del precio. El pago aplazado se sujetaba a una condición suspensiva consistente en la realización de una serie de obras por el vendedor en la parcela. Sin embargo, liquidó la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPyAJD sobre el precio total pactado, porque entendió que el referido artículo 2.2 no se aplica a la modalidad de AJD.

Finalizadas las obras, se otorgó escritura pública de “carta de pago aplazado y cancelación de condiciones suspensivas” y se presentó una nueva autoliquidación de AJD, pero marcando la operación como exenta. La Administración revisó esta segunda autoliquidación y concluyó que se debía haber declarado la operación como no exenta de AJD, calculando el impuesto sobre el precio aplazado.

El reclamante alegaba que, como se había satisfecho el AJD inicialmente considerando como base imponible todo el precio de la transacción, volver a pagar el tributo por la segunda escritura (la de cancelación de la condición suspensiva) suponía una doble imposición. Además, entendía que el cumplimiento de la condición suspensiva no constituye un acto jurídico independiente, afirmando que para que un acto quede sujeto a AJD el documento ha de reflejar un contrato o un acto jurídico en sentido propio, es decir, un acto que produzca efectos jurídicos sustantivos.

El TEAR de Baleares confirma la liquidación. Según el tribunal, el cumplimiento de una condición suspensiva da lugar a la extensión de un asiento registral independiente de la inscripción principal y, por tanto, la escritura que documente la cancelación de la condición está sujeta a AJD.

3.11 Procedimiento administrativo.- Un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente solo se puede aplicar desde que se produce

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de marzo de 2022](#)

Mediante sentencia de 2016 se reconoció a una sociedad que el justiprecio por la expropiación de unos bienes debía ser superior al inicialmente reconocido. El contribuyente registró contablemente este importe con cargo a una cuenta a cobrar y abono a reservas, es decir, sin registrarlo en la cuenta de resultados del ejercicio. Además, al determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades no realizó ningún ajuste positivo. Según el contribuyente, se trataba de una renta imputable al ejercicio de la expropiación (ya prescrito), de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo que había hasta ese momento.

La Administración, sin embargo, defendía que el Tribunal Supremo había modificado su criterio en su sentencia para la unificación de doctrina 937/2017, de 26 de mayo (criterio que reiteró posteriormente). Según la nueva jurisprudencia, el justiprecio reconocido en sentencia se debe imputar en el ejercicio de firmeza de la correspondiente sentencia y no en el de la expropiación.

El TEAC concluye que, en aplicación de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente solo se podrá aplicar desde que se produzca dicho cambio. Es decir, no se pueden regularizar situaciones pasadas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio jurisprudencial vigente en el momento de presentar su autoliquidación.

No obstante, en el caso concreto analizado, el TEAC confirma la liquidación administrativa porque cuando se presentó la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016 en julio de 2017, ya se conocía el cambio de criterio del Tribunal Supremo.

3.12 Procedimiento de gestión.- El plazo para ejecutar resoluciones económico- administrativas estimatorias en parte y derivadas de un procedimiento de gestión es de un mes y su incumplimiento solo determina la no exigencia de intereses de demora

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de marzo de 2022](#)

El TEAC venía manteniendo hasta esta resolución que, cuando se estimara en parte una reclamación económico-administrativa por razones de fondo, ordenando que el órgano de gestión realizara actuaciones complementarias, estas se debían realizar en el plazo máximo de seis meses establecido en la norma para el procedimiento de inspección, contados desde que la resolución hubiera tenido entrada en el registro del órgano competente para la ejecución; y que el efecto del incumplimiento de dicho plazo era la caducidad.

Sin embargo, a la vista del criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 19 de noviembre de 2020 \(rec. 4911/2018\)](#), el TEAC cambia su anterior doctrina y concluye que el plazo de que dispone la Administración para ejecutar en estos casos es de un mes desde la entrada de la resolución en el órgano encargado de su ejecución. No obstante, la única consecuencia derivada del exceso de ese plazo es que no se podrán exigir intereses de demora desde el incumplimiento de dicho plazo.

3.13 Procedimiento de recaudación.- La notificación de embargo a los titulares de derechos reales sobre el bien embargado no les legitima para impugnarlo

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 17 de marzo de 2022](#)

El TEAC analiza si el usufructuario de un inmueble está legitimado para impugnar un embargo sobre dicho inmueble.

La respuesta es negativa. A ello no obsta que el embargo se deba notificar al usufructuario. Según el tribunal, la finalidad de la notificación al usufructuario es que este pueda interponer una tercería de dominio u otra acción civil en defensa de su derecho real, pero no da al usufructuario el derecho a impugnar directamente la diligencia de embargo, ni mucho menos la providencia de apremio o el acuerdo de derivación de responsabilidad.

3.14 Procedimiento de recaudación.- Frente a la comprobación de valores realizada por la Administración en un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, el interesado puede promover tasación pericial contradictoria

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 19 de julio de 2021 ([0167/2019](#)) y de 17 de febrero de 2022 ([0947/2019](#))

En estas resoluciones se analiza si es correcto que la Administración efectúe una valoración en el marco de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria realizado al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT (es decir, por colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria), sin comunicar al interesado la posibilidad de solicitar una tasación pericial contradictoria (TPC).

El TEAC concluye de la siguiente forma:

- (a) Si la Administración realiza una valoración de los bienes para determinar el alcance de la ocultación, aplicando para ello cualquiera de los métodos de valoración previstos en la LGT, debe otorgar al interesado la posibilidad de solicitar la corrección de la valoración mediante una TPC.
- (b) Sin perjuicio de ello, la TPC se deberá solicitar desde el primer momento. Es decir, no se podrá reservar el derecho a promover la TPC con ocasión del recurso o la reclamación que se interponga contra el acuerdo de derivación de responsabilidad. Además, la presentación de la TPC no suspenderá la ejecución del acuerdo de derivación de responsabilidad.

4. CONSULTAS

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Cada una de las sociedades que integra un grupo de coordinación ha de cumplir individualmente los requisitos para entender que existe una actividad económica

Dirección General de Tributos. Consulta [V0647-22](#), de 25 de marzo de 2022

Dos sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles están participadas mayoritariamente por una persona física, que es, a su vez, el administrador único de ambas entidades. Las restantes participaciones pertenecen a sus hijos.

A efectos de poder considerar la existencia de una actividad económica, se plantea si cada sociedad debería tener una persona empleada con contrato laboral y jornada completa o si, atendiendo a las características del accionariado de estas dos sociedades, se podría contratar por una de las sociedades a un trabajador dedicado en exclusiva a la gestión de los alquileres de ambas empresas, compartiendo el coste ambas entidades.

La DGT solicita informe al ICAC. Según el ICAC, nos encontraríamos ante un grupo de coordinación, que no forma parte del concepto de grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio.

En consecuencia, el cumplimiento de los requisitos para que exista una actividad económica en el sentido del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no se podrá determinar considerando conjuntamente las dos entidades, sino a cada una de ellas de forma individual.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Las sociedades inactivas pueden formar parte de un grupo fiscal

Dirección General de Tributos. Consulta [V0646-22](#), de 25 de marzo de 2022

Una sociedad dependiente de un grupo fiscal ha quedado temporalmente inactiva. Se plantea si esta circunstancia afecta a su integración en el grupo fiscal y a la compensación de las bases imponibles negativas que pueda generar o haber generado.

La DGT señala que la normativa no establece como causa que impida formar parte de un grupo fiscal el hecho de que una sociedad dependiente sea inactiva. Por lo tanto, la referida entidad dependiente deberá seguir formando parte del grupo.

Además, no hay ninguna limitación a la compensación de sus bases imponibles negativas en el seno del grupo fiscal (a salvo de los límites de la norma para los casos en que se hayan generado antes de su incorporación al grupo).

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- Se analiza el tratamiento aplicable a la indemnización por los daños de un inmueble ocasionados por la explosión de una nave cercana y a las obras para su reparación

Dirección General de Tributos. Consulta [V0598-22](#), de 21 de marzo de 2022

Una entidad es propietaria de una nave industrial que ha sufrido daños como consecuencia de una explosión en una nave cercana, recibiendo una indemnización de una entidad aseguradora. Solicitado informe al ICAC sobre el tratamiento contable de esta indemnización, la DGT concluye de la siguiente forma:

- (a) La empresa deberá dar de baja de su contabilidad los bienes de inmovilizado material que ya no pueden ser utilizados, mediante el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- (b) Cuando el activo esté asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, se deberá registrar el ingreso por la indemnización, con el límite de la pérdida incurrida, salvo que el importe mínimo asegurado sea superior, en cuyo caso el ingreso se registrará por este último valor, siempre y cuando la entidad aseguradora hubiera aceptado el siniestro. Este ingreso estará sujeto a tributación.

Una vez recibida la indemnización, se deberá computar el exceso (o defecto) de ingreso en relación con el previamente contabilizado.

En relación con los costes en los que incurra para la reparación o la nueva construcción de la nave, así como su posterior amortización, se aplicará la norma de registro y valoración del PGC y los criterios establecidos en las resoluciones del ICAC de 1 de marzo de 2013 y 14 de abril de 2015. Desde el punto de vista tributario, se han de distinguir las siguientes situaciones:

- (a) Si los costes se califican contablemente como gastos del ejercicio, se integrarán en la base imponible del período impositivo correspondiente al año de su devengo.
- (b) En otro caso, es decir, si las obras suponen la renovación, ampliación o mejora del inmueble y, por tanto, su coste se debe contabilizar como mayor valor del activo, este coste se amortizará fiscalmente durante los periodos impositivos que resten para completar su vida útil.

Si las obras alargan la vida útil de la nave, esta ampliación se deberá tener en cuenta a los efectos de la amortización, tanto del coste inicial como del coste de la renovación, ampliación o mejora.

4.4 Impuesto sobre Sociedades.- El gasto derivado de una estafa será deducible si se pueden acreditar los hechos

Dirección General de Tributos. Consulta [V0674-22](#), de 29 de marzo de 2022

Una entidad es estafada por Internet. En concreto, tras el pago del precio de unos bienes anunciados por una web, los bienes no fueron entregados. Además, la guardia civil informa de que se trata de una estafa masiva y de que es improbable la recepción de los bienes o la recuperación del dinero pagado.

Según la DGT, el gasto excepcional ocasionado por la sustracción sufrida por la entidad se podrá deducir, siempre que se puedan acreditar los hechos. Si posteriormente se recuperan las cantidades sustraídas o se recibe el bien adquirido, se contabilizará un ingreso que será computable en la base imponible.

4.5 IRPF.- Se analiza la tributación de las dietas globales que no diferencian lo que corresponde a manutención y a estancia

Dirección General de Tributos. Consulta [V0493-22](#), de 10 de marzo de 2022

El convenio colectivo de una empresa prevé el pago de una dieta global para manutención y estancia a favor de los empleados, sin diferenciar qué parte del importe corresponde a “estancia” y qué parte corresponde a “manutención”.

La DGT reitera que podrán quedar exentas estas dietas, conforme a los siguientes criterios:

- (a) En primer lugar, estará exento, en concepto de dietas de estancia, el importe que se justifique por dicho concepto mediante el correspondiente documento acreditativo del gasto (en general, la factura de la estancia).
- (b) La diferencia entre la dieta global y la dieta de estancia justificada estará exenta en concepto de dieta de manutención, con los límites establecidos para estas dietas en el Reglamento del IRPF.
- (c) El exceso sobre dichas dietas exentas estará sujeto y no exento.

4.6 IRNR.- El arrendamiento de inmuebles no es una actividad industrial a efectos de evitar la tributación de las plusvalías

Dirección General de Tributos. Consulta [V0464-22](#), de 10 de marzo de 2022

Una persona física residente en Suiza ha enajenado su participación en una sociedad residente en España. El valor de esta entidad deriva en más de un 50% de bienes inmuebles situados en España. Dichos inmuebles están arrendados, contando la empresa con una persona con contrato laboral y jornada completa dedicada a esta actividad.

Conforme al convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Suiza, la plusvalía derivada de dicha transmisión se podría someter a tributación en España porque las acciones transmitidas proceden en más de un 50% (directa o indirectamente) de bienes inmuebles situados en España, salvo que los inmuebles estuvieran destinados a la actividad industrial de la empresa.

Ni el convenio ni la regulación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes –IRNR- (ni la del IRPF, a la que se remite la norma del IRNR) contienen un concepto de “actividad industrial”. No obstante, se puede acudir al concepto de “actividad industrial” de la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

De acuerdo con el criterio del TEAC en su resolución 00-4009-17 (de 26 de febrero de 2020), en las tarifas del IAE tienen conexión con actividades industriales las divisiones de (i) energía y agua, excepto las agrupaciones de producción de energía eléctrica, (ii) extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados de la industria química, (iii) industrias transformadoras de los metales (mecánica de precisión) y (iv) otras industrias manufactureras.

La DGT concluye que el arrendamiento de inmuebles no tiene encaje en las divisiones anteriores. En consecuencia, la ganancia de capital obtenida en la enajenación de las acciones de la sociedad puede ser gravada en España.

4.7 ITPyAJD.- El ITPyAJD se debe autoliquidar utilizando el valor de referencia, aunque sea superior al precio de venta, pero se puede impugnar después

Dirección General de Tributos. Consultas [V0453-22](#), de 9 de marzo de 2022, y [V0689-22](#), de 30 de marzo de 2022

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ([acceda a nuestro comentario de 10 de julio de 2021](#)) estableció que la base imponible en la transmisión de bienes inmuebles estará constituida por su valor de referencia, salvo que el precio, contraprestación o valor declarado sean superiores.

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

- (a) El valor de referencia será también de aplicación en el caso de transmisiones de inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa. Si no existe valor de referencia o este no puede ser certificado por la Dirección General del Catastro, será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del reglamento del ITPyAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

- (b) En el caso de que el precio de venta de una vivienda esté limitado administrativamente, este sería su valor de mercado, sin que el valor de referencia pueda superar dicho valor de mercado. Si el valor de referencia supera el precio máximo de venta y el interesado entiende que el valor asignado perjudica sus intereses legítimos:
- Deberá presentar su autoliquidación de ITPyAJD utilizando el valor de referencia.
 - Podrá impugnar posteriormente dicha autoliquidación.

4.8 Procedimiento administrativo.- No se puede desconocer de forma automática la personalidad jurídica de una entidad para atribuir la propiedad de sus activos, a efectos tributarios, a su socio o administrador

Dirección General de Tributos. Consulta [V0609-22](#), de 23 de marzo de 2022

Una persona física no residente aportó a una fundación privada con personalidad jurídica propia y constituida en Curazao diversos activos financieros y bienes inmuebles. Esta persona era titular de los derechos correspondientes al fundador, es decir, del derecho de decidir la composición del órgano de administración de la entidad, de ordenar su liquidación o de designar la transmisión de sus activos. Además, estaba designado como primer beneficiario de la fundación.

Tras pasar a ser residente fiscal en España se plantea si, a efectos tributarios en España, se debe entender que los referidos activos financieros e inmuebles son de su propiedad o, por el contrario, se da validez a la referida aportación a la fundación.

La DGT manifiesta lo siguiente:

- (a) Una fundación privada con personalidad jurídica propia no es un *trust* ni se puede asimilar a esta figura. Los *trusts* carecen de personalidad jurídica y, por tanto, no son titulares de los bienes o derechos que lo integran, mientras que cuando una entidad tiene personalidad jurídica, como la fundación, puede tener un patrimonio propio.
- (b) El que una persona física tenga conferidos poderes en relación con una entidad con personalidad jurídica, no implica que el patrimonio de dicha entidad se deba atribuir automáticamente, a efectos fiscales, a esa persona. Lo contrario equivaldría a negar la personalidad jurídica de la entidad. La doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo, continúa la DGT, no implica el desconocimiento de la personalidad jurídica.

Todo ello se debe entender sin perjuicio de la posibilidad de que, si se cumplen ciertas circunstancias, la Administración tributaria pueda utilizar las instituciones de la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma para efectuar una calificación correcta de los hechos, actos y negocios.

5. NORMATIVA

5.1 Se aprueba el nuevo modelo 490 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

En el BOE de 31 de mayo de 2022 se ha publicado la [Orden HFP/480/2022](#), de 23 de mayo, por la que se aprueba el nuevo modelo 490 de “Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” y se determina la forma y procedimiento para su presentación.

En el nuevo modelo se incluyen los efectos de la concertación del impuesto con el País Vasco (ver [alerta](#)).

Esta Orden entrará en vigor el 1 de junio de 2022 y será de aplicación por primera vez a las autoliquidaciones correspondientes al segundo trimestre de 2022 cuyo plazo de presentación comience el 1 de julio de 2022.

5.2 Se reducen los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas

En el BOE de 11 de mayo de 2022 se publicó la [Orden HFP/413/2022, de 10 de mayo](#), por la que se reducen para el período impositivo 2021 los índices de rendimiento neto y se modifican los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica, aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

5.3 Se publican los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2021

En el BOE del 4 de mayo de 2022 se ha publicado la [Orden HFP/379/2022, de 28 de abril](#), por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021.

En la misma orden se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

El plazo de presentación es hasta el 25 de julio de 2022 en el caso de contribuyentes con ejercicio coincidente con el año natural (20 de julio si se opta por la domiciliación bancaria).

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