

# Newsletter Tributario

---

España

**GARRIGUES**

Octubre 2022

## Índice

### 1. Sentencias

- 1.1 Libertad de establecimiento. – Si se renuncia a gravar los beneficios de los establecimientos permanentes en el extranjero, es válido no permitir deducir sus pérdidas
- 1.2 Libertad de establecimiento. – Una normativa nacional no debe establecer un gravamen que reduzca la remuneración de una categoría limitada y específica del sector de los juegos de azar
- 1.3 Impuesto sobre Sociedades. - No es contrario al Derecho de la UE que se excluya del régimen fiscal antielusión de las sociedades instrumentales únicamente a las entidades cuyos valores se negocian en mercados regulados nacionales
- 1.4 IRPF. – Si en la extinción de un condominio se actualiza el valor del bien, se genera una alteración patrimonial sujeta a IRPF
- 1.5 IRPF. – La prima satisfecha en un contrato de opción de compra es renta del ahorro
- 1.6 IAE Navarra. - La Administración debe motivar la aplicación del coeficiente máximo previsto en la normativa foral a efectos de la liquidación del impuesto
- 1.7 Entrada y registro. – La falta de aportación de la documentación en un formato determinado no justifica la entrada y registro en el domicilio
- 1.8 Responsabilidad patrimonial. – Procede reconocer la devolución de los costes legales soportados en la vía administrativa, si la actuación recurrida y anulada no era razonable o no estaba motivada

- 1.9 Procedimiento de recaudación. – La reducción sobre el recargo por declaración extemporánea es aplicable, aunque se solicite su aplazamiento o fraccionamiento
- 1.10 Procedimiento sancionador. – En un acto simulado no es posible invocar la existencia de una interpretación razonable
- 1.11 Procedimiento sancionador. – Para aplicar la agravante de comisión repetida de infracciones tributarias no se pueden tener en cuenta las sanciones que adquirieron firmeza, por silencio negativo, más de cuatro años antes de la nueva infracción
- 1.12 Procedimiento de revisión. – Es desproporcionada la inadmisión de un recurso por el hecho de que no se presentara ante el órgano correspondiente al que se dirigía
- 1.13 Procedimiento de ejecución. – La ejecución de las resoluciones económico-administrativas que anulan los acuerdos de liquidación por motivos de fondo se deben ejecutar en el plazo de un mes

## 2. Resoluciones

- 2.1 IRPF. - Se puede aplicar la reducción del 40% a las prestaciones procedentes de varios planes de pensiones
- 2.2 IRPF. – La imputación de rentas inmobiliarias será del 2% del valor catastral si este no ha sido revisado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general
- 2.3 IRPF. – Para concluir dónde está el núcleo principal de intereses económicos del contribuyente, es necesario comparar país por país dónde se genera la renta y está situado el patrimonio
- 2.4 IVA. – El TEAC admite que cualquier clase de comunicación por conducto notarial es suficiente para modificar la base imponible por créditos incobrables

- 2.5 ITPyAJD. - Cómo tributa la extinción de condominios y copropiedades sobre inmuebles
- 2.6 Procedimiento de gestión. - Cuando una resolución ordene la retroacción de actuaciones y la práctica de una nueva liquidación en el marco de un procedimiento de gestión, solo se exigirán intereses de demora hasta la fecha de la primera liquidación anulada
- 2.7 Procedimiento de recaudación. - El TEAC fija nuevos criterios en relación con supuestos de derivación de responsabilidad solidaria por ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración
- 2.8 Procedimiento de recaudación. - La diligencia de embargo sobre un inmueble registrado a nombre del deudor interrumpe la prescripción para cobrar la deuda, aunque el inmueble se haya vendido
- 2.9 Procedimientos de gestión. - Los órganos de gestión pueden resolver solicitudes de rectificación de autoliquidaciones en las que se planteen cuestiones relativas a regímenes especiales, pero no comprobar la aplicación de dichos regímenes
- 2.10 Procedimiento de gestión. – Un nuevo criterio de los tribunales es base suficiente para pedir la rectificación de una autoliquidación, incluso cuando ya se realizó una solicitud que fue desestimada y adquirió firmeza

### 3. Consultas

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - Los gastos de vehículos para el desarrollo de la actividad podrán ser deducibles, aunque sean utilizados por los socios
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - Se aclaran las condiciones para el cumplimiento del requisito de mantenimiento de los fondos propios en relación con la reserva de capitalización

- 3.3 IRPF. - La cesión de vehículos a agentes comerciales se valora por su valor normal de mercado
- 3.4 Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero. - Se aclaran diversas cuestiones sobre el IGFEI

## 4. Normativa

- 4.1 Se modifica el Convenio Económico con Navarra
- 4.2 Se refuerzan las medidas fiscales para impulsar la eficiencia energética y se traspone la regulación de las asimetrías híbridas invertidas
- 4.3 Se aprueba el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos

## 1. Sentencias

### 1.1 Libertad de establecimiento. – Si se renuncia a gravar los beneficios de los establecimientos permanentes en el extranjero, es válido no permitir deducir sus pérdidas

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 22 de septiembre de 2022. Asunto C-538/20](#)**

Una entidad residente en Alemania dedicada a la explotación de un banco de negociación de valores mobiliarios abrió una sucursal en Reino Unido que, tras generar pérdidas, fue cerrada. Después del cierre las pérdidas no eran aprovechables en el Reino Unido. A pesar de ello, la Administración alemana negó la posibilidad de compensarlas en la declaración de la entidad alemana sobre la base de que, en virtud del Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre Reino Unido y Alemania, este último Estado había renunciado a su potestad de gravar (y deducir) los beneficios (y pérdidas) de establecimientos permanentes situados en Reino Unido.

El TJUE resuelve señalando que no vulnera la libertad de establecimiento la normativa nacional que impide a una sociedad residente deducir de su base imponible las pérdidas definitivas sufridas por un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, si el Estado de residencia ha renunciado a su potestad de gravar los resultados de los establecimientos permanentes situados en el otro Estado.

### 1.2 Libertad de establecimiento. – Una normativa nacional no debe establecer un gravamen que reduzca la remuneración de una categoría limitada y específica del sector de los juegos de azar

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 22 de septiembre de 2022 Asuntos acumulados C-475/20 y C-482/20](#)**

Una modificación legislativa en Italia condujo a la reducción de las comisiones de los operadores que ejercen la actividad organizada de recogida de apuestas mediante máquinas recreativas.

El TJUE considera que una normativa como la indicada debe ser considerada contraria a la libertad de establecimiento, por fijar un gravamen cuyo efecto es reducir la remuneración de una categoría limitada y específica de operadores del sector de los juegos de azar (en este caso, los concesionarios encargados de la gestión de máquinas recreativas), si se acredita que la imposición de dicho gravamen responde, exclusivamente, a razones relacionadas con la mejora de las cuentas públicas.

No obstante, el tribunal aclara que el principio de protección de la confianza legítima no se opone, a priori, a una norma nacional que reduzca temporalmente la remuneración de los concesionarios estipulada en los contratos de concesión con la Administración, salvo que se acredite que no se ha ofrecido a aquellos tiempo suficiente para su adaptación a la nueva situación (lo que se debe valorar teniendo en cuenta la imprevisibilidad de la medida y el impacto de la reducción en la rentabilidad de las inversiones efectuadas).

### **1.3 Impuesto sobre Sociedades. - No es contrario al Derecho de la UE que se excluya del régimen fiscal antielusión de las sociedades instrumentales únicamente a las entidades cuyos valores se negocian en mercados regulados nacionales**

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 6 de octubre de 2022](#). Asuntos acumulados C-433/21 y C-434/21**

La normativa italiana prevé que las sociedades que coticen en el mercado bursátil nacional quedan excluidas, automáticamente, del régimen fiscal antielusión para las sociedades instrumentales vigente en Italia. Esta causa de exclusión no es aplicable ni a las filiales no cotizadas de sociedades cotizadas en el mercado italiano, ni a las sociedades, nacionales o extranjeras, que coticen en mercados extranjeros.

El TJUE considera que esta norma no es contraria a la libertad de establecimiento.

### **1.4 IRPF. – Si en la extinción de un condominio se actualiza el valor del bien, se genera una alteración patrimonial sujeta a IRPF**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 10 de octubre de 2022](#)**

La Ley del IRPF establece que, en las extinciones de comunidades de bienes, no se genera alteración patrimonial ni, por tanto, se actualizan valores en los bienes recibidos por cada uno de los comuneros. Es decir, según la ley, los comuneros recibirán los bienes adjudicados en la extinción al valor original, difiriendo por tanto la tributación al momento de una futura transmisión.

Sin embargo, el Tribunal Supremo entiende que, si con la extinción del condominio (en este caso, sobre un inmueble) se adjudica el pleno dominio del inmueble a uno de los comuneros a cambio de una compensación en dinero al otro que se calcule considerando el valor real del inmueble, sí se genera una alteración patrimonial en el comunero que recibe el dinero, por la diferencia entre la compensación percibida y el coste de adquisición de su parte del inmueble. Esta ganancia estará sujeta a IRPF.

A ello no obsta que en estos casos de extinción del condominio sobre bienes indivisibles no se produzca sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), porque a efectos de este tributo se entiende que no hay una transmisión, sino solo la especificación o concreción de los derechos que ya se tenían antes en copropiedad.

En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en su consulta [V2038-22, de 21 de septiembre de 2022](#).

## 1.5 IRPF. – La prima satisfecha en un contrato de opción de compra es renta del ahorro

**Tribunal Supremo. Sentencias de 21 de junio de 2022 (recursos [7121/2020](#) y [7749/2020](#)) y 20 de septiembre de 2022 (recurso [5730/2020](#))**

Según la normativa del IRPF, las ganancias que derivan de transmisiones se deben integrar en la base imponible del ahorro, tributando a tipos fijos que en la actualidad oscilan entre el 19% y el 26% y que, a partir de 2023, podrían tributar, en el tramo superior, al 28%, según las reformas anunciadas. Las demás ganancias forman parte de la base imponible general, tributando según una escala de gravamen con tipos entre el 19% y el 47%, sin perjuicio de la normativa autonómica aplicable.

En estas sentencias el Tribunal Supremo concluye que la prima recibida por la concesión de un derecho de opción de compra se debe integrar en la base imponible del ahorro, porque con dicha concesión el titular transmite facultades propias de su derecho de propiedad (a las que renuncia temporalmente).

## 1.6 IAE Navarra. - La Administración debe motivar la aplicación del coeficiente máximo previsto en la normativa foral a efectos de la liquidación del impuesto

**Tribunal Superior de Justicia de Navarra. [Sentencia de 28 de junio de 2022](#)**

La normativa reguladora del IAE de Navarra permite a los ayuntamientos ponderar las cuotas mínimas del tributo con índices en función de la situación física, exhibición de rótulos u otras características o circunstancias del establecimiento en el que se desarrolla la actividad. El coeficiente debe estar entre 1 y 1,4.

El TSJ de Navarra concluye en esta sentencia que la ordenanza que regule estos coeficientes debe justificar por qué se opta por el coeficiente máximo (1,4) en lugar de por otro coeficiente dentro del rango permitido. Esta falta de motivación se puede alegar en los recursos que se formulen frente a las liquidaciones que se emitan en aplicación de la ordenanza.

## 1.7 Entrada y registro. – La falta de aportación de la documentación en un formato determinado no justifica la entrada y registro en el domicilio

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 3 de octubre de 2022](#). Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 16 de febrero de 2022](#)**

En estas sentencias se analizan diferentes cuestiones relacionadas con la entrada y registro en el domicilio en el ámbito de una inspección tributaria:

- (a) El Tribunal Supremo analiza un supuesto en el que la Inspección entregó al representante legal de la sociedad un anexo informativo que contenía los derechos y obligaciones del obligado tributario (entre otras cuestiones, se decía que “cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, deberá obtenerse su consentimiento o la oportuna autorización judicial”), tras lo cual este consintió la entrada. No obstante, el contribuyente alegó en el procedimiento posterior que el consentimiento no era válido porque en el anexo no se informaba sobre la posibilidad de oposición a la entrada y registro.



El tribunal recuerda que sin autorización judicial la Inspección solo puede entrar en el domicilio mediante el consentimiento del obligado tributario, que ha de ser expreso, libre e informado. En este caso, concluye que el consentimiento se otorgó adecuadamente a la vista del referido anexo y teniendo en cuenta el contenido de las diligencias firmadas por el representante legal de la sociedad.

- (b) El TSJ de Madrid revisa un caso en el que la Administración había solicitado al juzgado una autorización de entrada y registro que fue denegada porque estaba fundamentada únicamente en que no se había entregado la contabilidad en el formato solicitado por la Inspección.

El tribunal concluye que la falta de aportación de parte de la contabilidad o la aportación en un formato distinto al requerido no determina la procedencia de la entrada y registro en el domicilio porque la Administración tiene a su disposición otros medios menos gravosos para determinar la base imponible del impuesto.

## **1.8 Responsabilidad patrimonial. – Procede reconocer la devolución de los costes legales soportados en la vía administrativa, si la actuación recurrida y anulada no era razonable o no estaba motivada**

### **Audiencia Nacional. Sentencia de 20 de septiembre de 2022**

Tras la formulación de varias reclamaciones económico-administrativas, se anularon las liquidaciones emitidas a una sociedad. Con base en que sus pretensiones habían sido estimadas plenamente, la entidad formuló una solicitud de indemnización en concepto de responsabilidad patrimonial, por los gastos legales soportados.

Aunque en el caso concreto analizado la Audiencia Nacional desestima la pretensión de la sociedad, recuerda que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, esta reparación procede cuando se cumple el requisito de antijuridicidad, es decir, cuando el acto administrativo anulado se hubiera fundamentado en motivos ilógicos o irrazonables o no estuviera razonado en absoluto.

Cabe destacar que la sentencia cuenta con un voto particular emitido por uno de los magistrados, que disiente de la opinión mayoritaria de la Sala, al considerar suficiente la existencia de un vicio de nulidad de pleno derecho (no de anulabilidad) para que se genere un deber de reparar por el daño patrimonial sufrido (vía indemnización) por parte de la Administración.

## **1.9 Procedimiento de recaudación. – La reducción sobre el recargo por declaración extemporánea es aplicable, aunque se solicite su aplazamiento o fraccionamiento**

### **Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de octubre de 2022**

La LGT establece un sistema de recargos por presentación extemporánea de declaraciones. Estos recargos se reducen en un 25% si, una vez liquidados, se pagan en plazo y no se recurren. En el caso analizado, el contribuyente presentó declaración complementaria e ingresó la deuda tributaria, pero, posteriormente, se liquidó el recargo, del que pagó un 25%, solicitando aplazamiento por el 75% restante con un aval bancario.

El Tribunal Supremo concluye que, si se ingresa toda la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, la reducción del 25% sobre el recargo es aplicable, aunque parte del pago de dicho recargo se aplase o fraccione con garantía suficiente (siempre que ese aplazamiento o fraccionamiento se solicite en plazo y cumpliendo los requisitos legales establecidos). Lo contrario va contra el principio de buena administración y hace de peor condición a quien ingresa la deuda tributaria autoliquidada fuera de plazo y aplaza o fracciona el recargo, frente a quien procede a la inversa, es decir, al que aplaza o fracciona la deuda principal e ingresa en plazo el recargo.

### **1.10 Procedimiento sancionador. – En un acto simulado no es posible invocar la existencia de una interpretación razonable**

**Tribunal Supremo. Sentencias de 20 de septiembre de 2022 (recursos [3587/2020](#) y [6959/2020](#)), 27 de septiembre de 2022 (recurso [7037/2020](#)) y 10 de octubre de 2022 (recurso [6561/2020](#))**

El artículo 16.3 de la LGT establece que en la regularización que se emita como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán intereses de demora y, en su caso, sanciones. Por otro lado, el artículo 179.2.d) de la LGT excluye las sanciones en los casos en que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma.

El Tribunal Supremo entiende que, en los casos de simulación, no se puede sostener que la conducta del obligado tributario fue razonable. Es decir, la simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa, porque en estos casos se produce una ocultación consciente y deliberada con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria debida.

### **1.11 Procedimiento sancionador. – Para aplicar la agravante de comisión repetida de infracciones tributarias no se pueden tener en cuenta las sanciones que adquirieron firmeza, por silencio negativo, más de cuatro años antes de la nueva infracción**

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

El artículo 187.1.a) de la LGT contempla que las sanciones se pueden agravar en los casos de comisión repetida de infracciones tributarias. Este supuesto se aplica cuando el sujeto ha sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la nueva infracción.

El Tribunal Supremo señala que, a estos efectos, las sanciones recurridas en la vía económico-administrativa que se puedan entender desestimadas por silencio negativo (por el transcurso de un año desde la reclamación) se entenderán firmes desde dicho momento. Es decir, una sanción que, según este criterio, hubiera adquirido firmeza antes del inicio de los cuatro años previos a la imposición de una nueva infracción, no se puede considerar a efectos de aplicar la referida agravante.

### **1.12 Procedimiento de revisión. – Es desproporcionada la inadmisión de un recurso por el hecho de que no se presentara ante el órgano correspondiente al que se dirigía**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 19 de septiembre de 2022](#)**

En esta sentencia, el Tribunal Supremo concluye que no se puede inadmitir un recurso por el hecho de que, debiendo haber sido presentado ante un juzgado, se presentara a través de Lexnet en la Oficina de Registro y Reparto Contencioso Administrativo, con la particularidad de que en el escrito sí se indicaba correctamente el juzgado al que iba dirigido.

Según el tribunal, habiendo constatado que el recurso se presentó en plazo, con indicación expresa de que estaba destinado al juzgado adecuado, la decisión de inadmitir el recurso por el motivo indicado es desproporcionada y vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva.

### **1.13 Procedimiento de ejecución. – La ejecución de las resoluciones económico-administrativas que anulan los acuerdos de liquidación por motivos de fondo se deben ejecutar en el plazo de un mes**

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

El artículo 150.5 de la LGT, en su redacción en vigor hasta el 11 de octubre de 2015, establecía que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordenara la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas debían finalizar en el período que restara desde el momento al que se retrotrajeran las actuaciones hasta la conclusión del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Con base en esta redacción, el Tribunal Supremo ha venido manteniendo que, a falta de previsión legal en contra, el plazo regulado en este artículo se debía aplicar en los casos de anulación por razones formales o de fondo.

A partir de la referida fecha, este artículo (ahora el 150.7 de la LGT) se refiere exclusivamente a los casos en que la retroacción se ordene por apreciar defectos formales. Por este motivo, el Tribunal Supremo concluye ahora que, cuando se trate de casos en que la retroacción se ordene por defectos de fondo, no se aplica el artículo 150.7 de la LGT, sino el artículo 239.3 de la misma norma (y el artículo 66.2 del Reglamento de Revisión). Es decir, en estos casos la Administración cuenta con un mes para la ejecución, a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la AEAT (incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales).

La consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes es que no se podrán exigir intereses de demora desde dicho incumplimiento.

## **2. Resoluciones**

### **2.1 IRPF. - Se puede aplicar la reducción del 40% a las prestaciones procedentes de varios planes de pensiones**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 24 de octubre de 2022](#)**

La normativa del IRPF vigente hasta 2006 preveía la aplicación de una reducción del 40% para las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones, cuando hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación. Con la eliminación de

esta reducción por la Ley 35/2006, se reguló un régimen transitorio en virtud del cual dicha reducción se puede aplicar a las prestaciones derivadas de contingencias anteriores a 1 de enero de 2007 y a las derivadas de contingencias posteriores, en este caso por la parte correspondiente a las aportaciones realizadas antes de dicha fecha. A estos efectos, se establece que el régimen transitorio solo se podrá aplicar a las prestaciones recibidas en el ejercicio en que acaezca la contingencia o en los dos siguientes.

En esta resolución se analiza si un contribuyente, titular de varios planes de pensiones con aportaciones anteriores a 2007, se puede beneficiar, en más de un ejercicio fiscal, de la reducción del 40%.

El TEAC confirma la resolución impugnada (resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana -TEARV- de 29 de abril de 2021, analizada en nuestra [alerta de 23 de julio de 2021](#)), en la cual se examinaba el caso de una contribuyente que había recibido prestaciones en forma de capital de dos planes de pensiones en dos ejercicios distintos. Con motivo de la percepción de la primera prestación derivada de uno de los planes, el contribuyente determinó su rendimiento neto aplicando la referida reducción del 40% y, por ello, la Inspección consideró que no se podía aplicar el mismo tipo de reducción a una prestación recibida en un ejercicio posterior derivada de un segundo plan de pensiones, criterio que rechazó el TEARV.

Es decir, cuando se reciban prestaciones de diversos planes de pensiones, la reducción del 40% se podrá aplicar a todas las cantidades percibidas en forma de capital (pago único) en el ejercicio en el que se produzca la contingencia correspondiente a cada plan y en los dos ejercicios siguientes.

## **2.2 IRPF. – La imputación de rentas inmobiliarias será del 2% del valor catastral si este no ha sido revisado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura. [Resolución de 31 de mayo de 2022](#)**

La Ley del IRPF establece que se deberán imputar rentas inmobiliarias por los inmuebles no afectos a actividades económicas que no generen rendimientos de capital, ni constituyan la vivienda habitual del contribuyente. El porcentaje de imputación es, en general, del 2% del valor catastral, salvo cuando este haya sido revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y haya entrado en vigor en el período impositivo en cuestión o en los diez anteriores, en cuyo caso el porcentaje de imputación será del 1,1%.

El TEAR de Extremadura subraya en esta resolución que el porcentaje reducido del 1,1% solo se puede aplicar si la modificación del valor catastral deriva de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y no si es resultado de otro tipo de procedimientos.

### 2.3 IRPF. – Para concluir dónde está el núcleo principal de intereses económicos del contribuyente, es necesario comparar país por país dónde se genera la renta y está situado el patrimonio

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 22 de febrero de 2021 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#)) y de 24 de mayo de 2022 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#))**

La condición de contribuyente por el IRPF pivota en torno al concepto de residencia habitual en territorio español. De acuerdo con la Ley del IRPF, se entenderá que un contribuyente tiene su residencia habitual en dicho territorio cuando (i) permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, o cuando (ii) radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En estas resoluciones, el TEAC fija los siguientes criterios:

- (a) Para determinar la localización del núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos se deben tomar en consideración todos los criterios objetivos concurrentes, es decir, tanto el lugar en el que se ha obtenido el mayor volumen de rentas, como el lugar en el que se concentre la mayor parte de las inversiones. Para ello se deben analizar las pruebas existentes y realizar una comparación de renta e inversiones país por país.
- (b) Siguiendo el criterio del Tribunal Supremo en su [sentencia de 4 de julio de 2006 \(rec. 3400/2001\)](#), la aportación de certificado de residencia en otro Estado no es incompatible con la consideración de residente fiscal en España por aplicación de la normativa interna española.

### 2.4 IVA. – El TEAC admite que cualquier clase de comunicación por conducto notarial es suficiente para modificar la base imponible por créditos incobrables

**Tribunal Económico-administrativo Central. Resoluciones de 20 de septiembre de 2022 (recursos [3635/2020](#) y [7718/2020](#))**

A la vista de las sentencias del Tribunal Supremo de 2 y 9 de junio de 2022 (a las que hacíamos referencia en nuestra [Newsletter de junio de 2022](#)), el TEAC modifica su criterio en relación con los requisitos necesarios para modificar la base imponible del IVA por créditos incobrables.

En particular, concluye que el requisito que exige que el sujeto pasivo haya instado el cobro de la deuda mediante requerimiento notarial al deudor se entiende cumplido con cualquier clase de comunicación a este por conducto notarial, con independencia de cuál sea la modalidad del acta extendida al efecto.

## 2.5 ITPyAJD. - Cómo tributa la extinción de condominios y copropiedades sobre inmuebles

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares. Resoluciones de [28 de abril](#) y [31 de mayo de 2022](#)**

En estas resoluciones se analiza cómo tributa en el ITPyAJD la extinción del condominio o la copropiedad sobre unos bienes. El TEAR de Baleares concluye de la siguiente forma:

- (a) La extinción de un condominio resultado de diversas herencias, en virtud de las cuales uno de los comuneros recibe un inmueble en plena propiedad a cambio de efectivo y de su cuota en otros inmuebles, está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPyAJD y no a la de TPO, porque (como concluyó el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de octubre de 2019) en este caso se cumplen los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad.
- (b) Sin embargo, la adjudicación en subasta judicial de la plena propiedad del inmueble a uno de sus dos copropietarios está sujeta a TPO porque la adjudicación se produce por subasta y no por acuerdo entre las partes.

## 2.6 Procedimiento de gestión. - Cuando una resolución ordene la retroacción de actuaciones y la práctica de una nueva liquidación en el marco de un procedimiento de gestión, solo se exigirán intereses de demora hasta la fecha de la primera liquidación anulada

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 4 de octubre de 2022](#)**

El artículo 150.7 de la LGT regula el cómputo de los intereses de demora en los supuestos en que se dicte una nueva liquidación como consecuencia del cumplimiento de la orden de retroacción de actuaciones de inspección contenida en una resolución administrativa o judicial.

En esta resolución, el TEAC aclara que este artículo no se puede aplicar, por analogía, a los procedimientos de gestión tributaria y concluye que, a efectos de determinar los intereses de demora correspondientes a una nueva liquidación dictada con motivo de la retroacción de actuaciones en el ámbito de un procedimiento de gestión, se debe acudir a los criterios fijados por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 9 de diciembre de 2013 \(rec. 4494/2012\)](#) y por el propio TEAC en su [resolución de 28 de octubre de 2013 \(R.G. 4659/2013\)](#), de acuerdo con los cuales, a efectos de la determinación del “*dies ad quem*” del período de devengo de los intereses de demora, solo se exigirán intereses de demora hasta la fecha de la primera liquidación anulada.

## 2.7 Procedimiento de recaudación. - El TEAC fija nuevos criterios en relación con supuestos de derivación de responsabilidad solidaria por ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de septiembre de 2022 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#))**

El TEAC analiza el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, es decir, el que alude 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 relación con este supuesto, fija los siguientes criterios:

- (a) Los órganos económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración extraiga de las pruebas indiciarias utilizadas para justificar la derivación de responsabilidad, pero en ningún caso se pueden abstener de valorar dichas pruebas ni modificar el supuesto de hecho determinado por ellas (por ejemplo, alterando el bien o derecho ocultado).
- (b) El alcance de la responsabilidad está constituido por el menor entre (i) la deuda del deudor principal y (ii) el valor de los bienes que se habrían podido trabar por la Administración si no hubieran sido sustraídos del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba.
- (c) En general, cuando varios responsables concurren en el mismo presupuesto de ocultación y este consista en la adquisición de la propiedad de bienes o derechos del deudor principal, el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos debería estar limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición.

## 2.8 Procedimiento de recaudación. - La diligencia de embargo sobre un inmueble registrado a nombre del deudor interrumpe la prescripción para cobrar la deuda, aunque el inmueble se haya vendido

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. [Resolución de 29 de abril de 2022](#)**

El artículo 66 de la LGT establece que el derecho de la Administración para exigir el pago de deudas tributarias prescribe a los 4 años. Por otro lado, el artículo 68 de la LGT precisa que este plazo queda interrumpido por cualquier acción de la Administración dirigida a la recaudación de la deuda tributaria.

En el caso analizado, la Administración dictó una diligencia de embargo sobre un inmueble que constaba en el Registro de la Propiedad a nombre del deudor, pero que había sido vendido por este unos meses antes del embargo, lo que determinó la ineficacia de dicho embargo.

El TEAR de Murcia subraya que la diligencia de embargo fue efectiva para interrumpir la prescripción del derecho a exigir la deuda porque la Administración se basó en lo que constaba en el Registro (fe pública registral).

## 2.9 Procedimientos de gestión. - Los órganos de gestión pueden resolver solicitudes de rectificación de autoliquidaciones en las que se planteen cuestiones relativas a regímenes especiales, pero no comprobar la aplicación de dichos regímenes

**Tribunal Económico-Administrativo Central.** [Resolución de 4 de octubre de 2022](#)

El TEAC asume el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 23 de marzo de 2021 \(rec. 3688/2019\)](#) y concluye que las actuaciones que impliquen la comprobación del acogimiento a regímenes especiales previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades deben ser llevadas a cabo por órganos de inspección.

No obstante, aclara que, en el supuesto analizado por el TEAC, el contribuyente, acogido al régimen especial de las entidades parcialmente exentas, había solicitado una rectificación de una autoliquidación; y el órgano de gestión únicamente realizó una labor de contraste entre los datos obrantes en la Administración y los datos o pruebas aportados por el interesado para justificar la rectificación, lo que sí entra dentro de las competencias de gestión en el ámbito de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones.

## 2.10 Procedimiento de gestión. – Un nuevo criterio de los tribunales es base suficiente para pedir la rectificación de una autoliquidación, incluso cuando ya se realizó una solicitud que fue desestimada y adquirió firmeza

**Tribunal Económico-Administrativo Central.** [Resolución de 4 de octubre de 2022.](#)  
**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares.** [Resolución de 31 de mayo de 2022](#)

Se analiza si se puede instar una segunda solicitud de rectificación de una autoliquidación, una vez desestimada la primera (sin haber recurrido en plazo la resolución), con base en la existencia de una sentencia o resolución que haya modificado la doctrina anterior y que no existía cuando se desestimó la primera solicitud.

El TEAC aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 4 de febrero de 2021 \(Newsletter de febrero de 2021\)](#) y concluye que en estos casos es procedente realizar una segunda solicitud de rectificación, dado que existen argumentos, datos o circunstancias sobrevenidos, relevantes para la rectificación instada.

En el mismo sentido, el TEAR de Baleares acepta una solicitud de devolución de un impuesto, que fue autoliquidado por un contribuyente aplicando un criterio posteriormente modificado por el Tribunal Supremo. En concreto, el contribuyente había autoliquidado el AJD por una extinción de condominio calculando el impuesto sobre el valor total del inmueble y no sobre el valor de la parte adjudicada, en contra de lo concluido posteriormente por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de octubre de 2018 ([Newsletter Tributario de noviembre de 2018](#)).



### 3. Consultas

#### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - Los gastos de vehículos para el desarrollo de la actividad podrán ser deducibles, aunque sean utilizados por los socios

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2097-22](#), de 30 de septiembre de 2022**

Se plantea el caso de una entidad que necesita adquirir, al menos, dos vehículos en propiedad o *renting*, para la gestión diaria que sus socios/partícipes realizan en la sociedad.

La DGT concluye que, en la medida que los vehículos se utilicen para el desarrollo de la actividad de la entidad, los gastos de amortización o alquiler (según el caso) serán deducibles, siempre que se cumplan las condiciones de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, si no tienen la consideración de gastos fiscalmente no deducibles por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

#### 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - Se aclaran las condiciones para el cumplimiento del requisito de mantenimiento de los fondos propios en relación con la reserva de capitalización

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2099-22](#), de 30 de septiembre de 2022**

La DGT analiza el requisito de mantenimiento de los fondos propios a efectos de la reserva de capitalización y concluye de la siguiente forma:

- (a) El requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no al de cada una de sus partidas. Por tanto, la disposición de cualquiera de los elementos que forman parte de los fondos propios durante el plazo de mantenimiento no supondrá un incumplimiento del referido requisito, siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales durante dicho plazo.
- (b) Este requisito de mantenimiento exige que, en cada uno de los 5 años posteriores a la aplicación de la reserva de capitalización, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio (sin incluir los resultados de este) y los del inicio del ejercicio (sin incluir los resultados del ejercicio anterior), sea igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.
- (c) Si en alguno de los ejercicios correspondientes al periodo de mantenimiento se produce una disminución de la partida de reservas voluntarias como consecuencia de la distribución de dividendos, dicho cargo en reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio en que se produzca la distribución a efectos de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento.

### 3.3 IRPF. - La cesión de vehículos a agentes comerciales se valora por su valor normal de mercado

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1931-22](#), de 12 de septiembre de 2022**

La Ley del IRPF establece que la cesión de uso de vehículos a los empleados puede generar una retribución en especie que se valora anualmente en función de si el vehículo es propiedad de la empresa (20% del coste) o está en *renting* o en *leasing* (20% del valor de mercado como si el vehículo fuese nuevo), y ponderando el resultado de esta regla de valoración por la disponibilidad para uso privado de los vehículos.

En esta consulta, la DGT aclara que este tratamiento solo es aplicable cuando la cesión de los vehículos se realiza en favor de personas con relación laboral. En el caso de cesión a empresarios o profesionales, aunque sea en pago de servicios, se generarán rendimientos de la actividad económica. Estos rendimientos se valorarán por su valor de mercado, debiendo entender que la cesión es únicamente para uso privado (dado que no se puede entender que haya una utilización “en el ámbito laboral”).

### 3.4 Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero. - Se aclaran diversas cuestiones sobre el IGFEI

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2067-22](#), de 27 de septiembre de 2022, y consultas [V2083-22](#), [V2084-22](#) y [V2085-22](#), de 30 de septiembre de 2022**

El 1 de septiembre de 2022 ha entrado en vigor la nueva redacción del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (IGFEI), respecto al que se aclaran las siguientes cuestiones:

- (a) En relación con el hecho imponible de fabricación y en los supuestos en que intervenga la figura del almacenista, estarán no sujetas las diferencias en menos de existencias de gases si se acredita, por cualquier medio de prueba admisible en derecho, que dichas diferencias son debidas a las imprecisiones de los instrumentos de medición.
- (b) La norma no distingue entre gases regenerados, gases reciclados o gases vírgenes, por lo que tanto la importación como la adquisición intracomunitaria de cualquiera de dichos gases supondrá la realización del hecho imponible.
- (c) La obtención de gas regenerado o reciclado en el territorio de aplicación del impuesto no estará sujeta porque dichas operaciones no tienen la consideración de fabricación.
- (d) La importación de gas residuo para valorizar está sujeta al impuesto. Las posteriores operaciones de reciclado y regeneración no tienen la consideración de fabricación y, por tanto, no se produce el hecho imponible.
- (e) La comunicación de los gases fluorados existentes a 1 de septiembre de 2022 deberá contener la identidad y la cantidad, expresada en kilogramos, de dichos gases, siendo suficiente la comunicación de la denominación comercial, el epígrafe y el código de gestión de los gases fluorados para su identificación. La comunicación no está sujeta a modelo oficial y deberá comprender la totalidad de gases fluorados existentes en sus instalaciones, tanto el que está a granel como el que está incorporado en los equipos precargados o aparatos.

- (f) La documentación que acompañe a los gases en todo momento deberá permitir la trazabilidad de estos. En todo caso, a efectos de la aplicación del impuesto, no es necesaria la diferenciación entre el gas regenerado en España y el gas importado o adquirido intracomunitariamente, ya que los hechos imponible son la fabricación, la adquisición intracomunitaria y la importación.
- (g) Una compañía con APQ (Almacenamiento de Productos Químicos) no adquirirá la condición de almacenista si su volumen de ventas o entregas durante el año natural inmediato anterior no supera los 8.000 kilogramos de gases objeto del impuesto.
- (h) Al objeto de obtener la devolución, la acreditación del pago del impuesto se podrá realizar mediante la aportación del certificado o factura que han de facilitar quienes realicen ventas o entregas de gases fluorados o de productos, equipos o aparatos que los contengan.
- (i) Un usuario final que compre directamente a un fabricante o distribuidor de la UE muebles frigoríficos cargados con refrigerante tendrá la condición de adquirente intracomunitario y deberá presentar la correspondiente autoliquidación y efectuar el pago del impuesto.
- (j) A efectos de la cumplimentación del modelo de autoliquidación (Modelo 587), los códigos de gestión, los códigos TARIC, los PCA y los tipos impositivos correspondientes a los gases y las mezclas figuran relacionados en la hoja Excel ubicada en el desplegable de “Ayuda” de la página web de la sede electrónica de la AEAT, en el apartado correspondiente al “Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero vigente desde el 1 de septiembre de 2022”.

## 4. Normativa

### 4.1 Se modifica el Convenio Económico con Navarra

El 20 de octubre de 2022 se publicó la [Ley 22/2022, de 19 de octubre](#), que introduce numerosas modificaciones en el Convenio Económico con Navarra. En nuestro [comentario de 3 de noviembre de 2022](#) se analizan estas modificaciones.

### 4.2 Se refuerzan las medidas fiscales para impulsar la eficiencia energética y se traspone la regulación de las asimetrías híbridas invertidas

En el BOE del 19 de octubre de 2022 se publicó el [Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre](#), que contiene diversas medidas tributarias. En nuestra [alerta](#) del pasado 20 de octubre se resumen estas medidas, destinadas a impulsar la eficiencia energética y a modificar el régimen de asimetrías híbridas.

### 4.3 Se aprueba el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos

En el BOE de 5 de octubre de 2022 se publicó la [Orden HFP/941/2022, de 3 de octubre](#), por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional y por la que se modifica la Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución

parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos (en vigor desde el 6 de octubre).

Entre otras cuestiones, se establece que el procedimiento para efectuar la devolución parcial será el mismo para todos los titulares de los vehículos que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, con independencia de su lugar de residencia.

Además, para los beneficiarios no residentes que tengan su residencia o un establecimiento permanente en la Unión Europea (i) se elimina la obligación de designar un representante fiscal con domicilio en territorio español para solicitar la inscripción en el censo de beneficiarios de devoluciones de gasóleo profesional y de vehículos de su titularidad y (ii) se establece que podrán solicitar la devolución con los mismos requisitos que los beneficiarios residentes.

### 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