

Newsletter Tributario

GARRIGUES

Noviembre 2021

Índice

- 1. El Tribunal Supremo confirma el criterio de la Audiencia Nacional: la compensación de BIN no es una opción tributaria**

- 2. Sentencias**
 - 2.1 Impuesto sobre Sociedades. – Los errores contables tendrán efecto fiscal en el periodo impositivo en el que se detectan, aunque se reformulen las cuentas

 - 2.2 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – No es necesario mantener la actividad económica para aplicar la reducción del 95% en adquisiciones 'mortis causa' de la empresa familiar

 - 2.3 ITPyAJD. – Se analiza cómo determinar la base imponible de las concesiones administrativas

 - 2.4 Plusvalía municipal. – Se declaran inconstitucionales los artículos referidos al sistema de determinación de la base imponible de la plusvalía municipal

 - 2.5 IAE. - Se emiten dos pronunciamientos contradictorios sobre la posible reducción de la cuota del IAE por el cierre temporal de los negocios durante la pandemia

 - 2.6 Procedimiento de comprobación. – El plazo para promover la tasación pericial contradictoria se inicia cuando se dicta el acto que pone fin a la vía administrativa

 - 2.7 Derivación de responsabilidad. – Es posible derivar responsabilidad por una sanción que no ha adquirido firmeza, sin perjuicio de que no pueda ser exigida al responsable mientras esté suspendida

 - 2.8 Procedimiento sancionador. – La inactividad injustificada y desproporcionada de la Administración vulnera el principio de buena administración

- 2.9 Procedimiento sancionador. – La sanción por declarar una deuda fuera de plazo sin identificar los periodos a los que se refiere la declaración no es contraria al principio de proporcionalidad
- 2.10 Procedimiento sancionador. – La conformidad con la regularización puede ser indicio de que el sujeto quiere cumplir con sus obligaciones y, por tanto, no hay culpabilidad
- 2.11 Procedimiento de recaudación/apremio. – La Administración no puede dictar una providencia de apremio sin haber resuelto la reiterada solicitud de aplazamiento o fraccionamiento realizada por el contribuyente
- 2.12 Impugnación de reglamentos. – Si un tribunal considera que una norma reglamentaria es ilegal, lo debe declarar de oficio, aunque el contribuyente no lo haya solicitado al recurrir su liquidación

3. Resoluciones de los tribunales económico-administrativos

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – En cada uno de los pagos fraccionados se puede compensar hasta un millón de BIN
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. – La deducción por donativos no aplicada en un ejercicio por insuficiencia de cuota se podrá aplicar en los 10 años siguientes con el único límite de la cuota íntegra del ejercicio en que se apliquen
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. – La ganancia patrimonial generada en la transmisión de inmuebles se debe imputar fiscalmente en el ejercicio de otorgamiento de la escritura
- 3.4 Impuesto sobre Sociedades. – El contribuyente puede decidir el orden de aplicación de las cantidades pendientes en concepto de reducción por la reserva de capitalización
- 3.5 Impuesto sobre Sociedades / procedimiento de gestión. – El ingreso por la devolución del Céntimo Sanitario se debe imputar en el ejercicio en el que tuvo lugar el ingreso indebido

- 3.6 IRPF. – No se puede sancionar que no se consignen bienes adquiridos en ejercicios prescritos en la declaración de bienes en el extranjero
- 3.7 Impuestos especiales. – No se puede rechazar la aplicación de una exención por un incumplimiento meramente formal
- 3.8 Procedimiento administrativo / IVA. - El principio de regularización íntegra se debe aplicar también en los procedimientos de gestión
- 3.9 Procedimiento administrativo. – El incumplimiento del plazo de la tasación pericial contradictoria por inactividad de la Administración debe llevar al levantamiento de la suspensión y a la reanudación del plazo de duración del procedimiento principal
- 3.10 Procedimiento de inspección. – No se puede iniciar una inspección de alcance general tras una comprobación limitada sobre el mismo concepto y periodo impositivo
- 3.11 Procedimiento de recaudación. – El TEAC analiza determinadas reglas sobre la suspensión de la ejecución de actos impugnados en la vía económico-administrativa
- 3.12 Procedimiento de recaudación. – No son extensibles al embargo de derechos sobre planes de pensiones los límites que aplican al embargo del sueldo, salario o pensión
- 3.13 Procedimiento de recaudación. – Es posible compensar de oficio créditos contra la masa tras la apertura de la fase de liquidación del concurso de acreedores
- 3.14 Procedimiento económico-administrativo. – Cabe admitir, en sede de revisión, la aportación de pruebas no aportadas durante la comprobación, siempre que ello no derive en actuaciones adicionales de investigación por parte del tribunal

4. Consultas de la Dirección General de Tributos

- 4.1 IRPF. – La DGT repasa la tributación derivada del otorgamiento de opciones de compra sobre participaciones a empleados y de su ejercicio
- 4.2 Impuesto sobre la Renta de no Residentes / IVA. – El alquiler de un almacén en España desde el que se entreguen mercancías vendidas a los clientes antes de su entrada en territorio español, supone la existencia de establecimiento permanente a efectos de IVA, pero no a efectos del IRNR
- 4.3 Impuesto sobre Sucesiones. – Se analiza en detalle el requisito de mantenimiento de valor en el caso de heredar participaciones en empresas familiares

5. Normativa

- 5.1 Las pérdidas generadas en 2021 tampoco se tendrán en cuenta a los efectos de determinar la causa de disolución
- 5.2 Se publica el real decreto-ley que regula, entre otras cuestiones, el nuevo sistema de determinación de la base imponible de la plusvalía municipal
- 5.3 Hacienda comunica la fecha de publicación del listado de sus deudores y responsables solidarios
- 5.4 Se declaran exentas las ayudas públicas satisfechas para la reparación de daños ocasionados por desastres naturales
- 5.5 Se introducen modificaciones en el IVA y el ITPyAJD como consecuencia de la trasposición de determinadas directivas

1. El Tribunal Supremo confirma el criterio de la Audiencia Nacional: la compensación de BIN no es una opción tributaria

En su [sentencia de 30 de noviembre de 2021](#), el Tribunal Supremo analiza si se pueden compensar bases imponibles negativas (BIN) mediante una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada fuera de plazo, y concluye aceptando esta posibilidad. Además, según la sentencia de 29 de octubre de 2021 de la Audiencia Nacional, si ello da lugar a un ingreso indebido, este se debe devolver con intereses de demora calculados desde que se realizó dicho ingreso (incluyendo los pagos fraccionados).

El artículo 119 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que las opciones que según la normativa tributaria se deben ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no se podrán rectificar después de este momento, salvo que la rectificación se produzca en el período reglamentario de declaración. Con base en este artículo, la inspección tributaria y los tribunales económico-administrativos han venido negando la posibilidad de que los contribuyentes compensen sus BIN fuera del período ordinario de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades; y ello por cuanto que, en su opinión, cuando el contribuyente no compensa una BIN en su autoliquidación, está ejercitando una opción que, por tanto, no podrá modificar posteriormente.

La Audiencia Nacional ya rechazó esta interpretación en su sentencia de 11 de diciembre de 2020 (comentada en nuestra [alerta de 15 de enero de 2021](#) y nuestra [entrada en el blog de 23 de febrero de 2021](#)). Y, posteriormente, lo ha reiterado de forma clara y contundente en su reciente [sentencia de 29 de octubre de 2021](#). Según este tribunal, la compensación de BIN no es una opción tributaria, sino un derecho del contribuyente ligado al principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31 de la Constitución.

Finalmente, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso 4464/2020), ha concluido en el mismo sentido que la Audiencia Nacional, al analizar si, a través de una autoliquidación del impuesto presentada fuera de plazo, se pueden compensar BIN. En su sentencia, el tribunal realiza las siguientes reflexiones:

- (a) La LGT y sus reglamentos de desarrollo no son claros a este respecto, porque no definen el concepto jurídico de opción tributaria, no siendo coherente que se anuden consecuencias económicas y jurídicas desfavorables para el contribuyente sobre la base de dicha indefinición. Esta falta de concreción conceptual genera efectos de magnitud sistémica cuando se trata de interpretar principios de ordenación del sistema tributario como el de capacidad económica, el de equitativa distribución de la carga tributaria o el de proporcionalidad.
- (b) El artículo 119.3 de la LGT solo se refiere a las opciones que, según la normativa tributaria, se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración. Por ello, para que exista una opción tributaria afectada por dicho artículo, será preciso que haya quedado definida como tal en la norma tributaria.

Para ello se deben cumplir dos requisitos: uno objetivo, consistente en la conformación por la norma de una alternativa de elección entre regímenes tributarios diferentes y excluyentes; y otro volitivo, consistente en un acto libre del contribuyente que quedará reflejado en su declaración o autoliquidación. Por lo tanto, no hay opción si el contribuyente ejerce un derecho autónomo, recogido en la norma sin alternativas.

Además, toda opción se deberá poder ejercitar, solicitar o renunciar solo a través de una declaración. A estos efectos, las declaraciones podrán ser expresas o tácitas, pero inequívocas.

- (c) En lo que se refiere a la compensación de BIN, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece que las BIN “podrán ser compensadas” con rentas positivas de los períodos siguientes, lo que significa que es el sujeto el que puede elegir si las compensa o no, determinando (dentro de los límites legales) el período en que las compensará y su cuantía. Es decir, no estamos técnicamente ante una opción tributaria, porque no se describe una alternativa consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

La compensación de BIN es, en cambio, un derecho autónomo del contribuyente que sirve al principio de capacidad económica y, como tal derecho, no se puede restringir, salvo por las causas previstas en la ley. Además, añade el tribunal, “el contribuyente que cumple con su obligación de declarar las BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho”.

En otro orden de cosas, en la última de las sentencias de la Audiencia Nacional antes citadas (la de 29 de octubre de 2021), este tribunal afirma que la devolución que se derive de la compensación de BIN no efectuada en período voluntario constituye una devolución de ingresos indebidos y, por tanto, debe incluir intereses calculados desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido (por lo que, si los pagos fraccionados fueron indebidos por no compensar las BIN, los intereses de demora se deberán calcular desde que se ingresaron dichos pagos).

Precisamente en relación con ingresos indebidos efectuados en virtud de pagos fraccionados se ha pronunciado recientemente el TEAC en su [resolución de 22 de septiembre de 2021](#). En ella se analiza el caso de un obligado tributario que, tras una solicitud de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, obtuvo la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, pero con intereses de demora calculados solo sobre el exceso de ingreso realizado en su autoliquidación del impuesto.

El TEAC afirma en su resolución que es evidente que la Administración dispuso de cantidades de forma indebida desde que estas se ingresaron cuando se realizaron los pagos fraccionados; porque, en este caso, lo que causa el exceso en los pagos fraccionados no es la mecánica del impuesto, sino una determinación errónea de la base para calcular dichos pagos. Por lo tanto, los intereses de demora se deben calcular desde que se realizó cada pago fraccionado, por el exceso ingresado en cada uno de ellos.

Esta conclusión es similar a la del Tribunal Supremo en su [sentencia de 28 de enero de 2021](#), resumida en nuestra [Newsletter de febrero de 2021](#).

2. Sentencias

2.1 Impuesto sobre Sociedades. – Los errores contables tendrán efecto fiscal en el periodo impositivo en el que se detectan, aunque se reformulen las cuentas

Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de octubre de 2021

Una sociedad detectó en 2010 que había cometido un error al formular sus cuentas anuales de 2004, porque no había dotado en este ejercicio una provisión relevante por el deterioro de su cartera de valores. Advertido el error, reformuló en 2010 las cuentas anuales de 2004 y las inscribió en el Registro Mercantil. Además, solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2004 para corregir el efecto del error en dicha declaración. El ejercicio 2004 no había prescrito porque se había interrumpido la prescripción en un momento anterior.

Con base en la norma 22ª del Plan General Contable sobre errores y cambios de criterio contables, el Tribunal Supremo concluye que (en este caso) el periodo en el que tiene efectos el error contable es el del ejercicio en que se detecta el error (2010) y no el ejercicio en el que se cometió el error (2004). Subraya, en todo caso, que uno de los motivos para esta conclusión es que el contribuyente no justificó la causa por la que el error fue detectado tantos años después.

El tribunal, además, añade lo siguiente:

- (a) Que el valor presuntivo y probatorio de la calificación registral de las nuevas cuentas se limita a los aspectos que obligan a dicha calificación en el reglamento del Registro Mercantil. Es decir, (i) que los documentos presentados al registro son los exigidos por la ley, (ii) que están debidamente aprobados por la junta general o por los socios, y (iii) que en ellos constan las preceptivas firmas que son obligatorias.

En relación con tal comprobación y calificación registral, referida a esos aspectos, la Administración no podrá objetar error o improcedencia.

- (b) Que el depósito de las cuentas anuales -originarias o reformuladas- no atribuye presunción alguna de veracidad o validez a dichas cuentas, ni su ajuste con la realidad reflejada contablemente.
- (c) Que la Administración tributaria puede y debe decidir conforme a las normas contables y fiscales el periodo impositivo al que se deben imputar los efectos de la modificación efectuada, sin que la calificación del registrador mercantil pueda condicionar esa facultad administrativa.

2.2 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – No es necesario mantener la actividad económica para aplicar la reducción del 95% en adquisiciones 'mortis causa' de la empresa familiar

Tribunal Supremo. [Sentencia de 2 de junio de 2021](#)

El Tribunal Supremo analiza en esta sentencia el requisito de mantenimiento necesario para no perder la reducción por transmisión *mortis causa* de la empresa familiar y concluye que basta con mantener el “valor de lo adquirido” durante un plazo de 10 años para entender cumplida esta exigencia legal.

La sentencia, dictada en un recurso cuya dirección letrada ha correspondido a Garrigues, fue analizada de forma detallada en nuestra [alerta de 9 de junio de 2021](#).

2.3 ITPyAJD. – Se analiza cómo determinar la base imponible de las concesiones administrativas

Tribunal Supremo. [Sentencia de 26 de octubre de 2021](#)

La normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) establece tres posibles reglas para la determinación de la base imponible de las concesiones administrativas, en función de la naturaleza de las obligaciones que se imponen al concesionario:

- (a) Si se establece una cantidad concreta en concepto de precio o canon, la base imponible será dicho importe.
- (b) Si se establece un canon que el concesionario debe satisfacer periódicamente, la base imponible estará constituida por la suma de las cantidades o cánones periódicos, debidamente actualizada.
- (c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, la base imponible coincidirá con el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha en que se produzca dicha reversión.

En el caso analizado en esta sentencia se plantea cuál es la base imponible en un contrato de concesión en el que al concesionario se le impone el abono de un canon variable anual sobre los beneficios de explotación, un canon fijo en especie y un canon fijo en dinero (es decir, en el que se verifican los supuestos incluidos en las letras a) y b) anteriores).

La administración autonómica entendió que, a efectos de determinar la base imponible, como había distintos tipos de retribución, se debían acumular todos los importes (incluyendo los valores de los pagos en especie). La tesis del recurrente era que los supuestos de las letras a) y b) son, por definición, excluyentes, ya que se refieren a distintas formas de determinar y pagar el canon.

El Tribunal Supremo interpreta que no existe ningún tipo de incompatibilidad entre las tres reglas de determinación de la base imponible y que, por tanto, es posible acumular las cantidades que se deduzcan de la aplicación de cada una de ellas, cuando así proceda por las circunstancias del caso.

2.4 Plusvalía municipal. – Se declaran inconstitucionales los artículos referidos al sistema de determinación de la base imponible de la plusvalía municipal

Tribunal Constitucional. [Sentencia de 26 de octubre de 2021](#)

En el BOE de 25 de noviembre de 2021 se ha publicado la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, en la que se declara la inconstitucionalidad y nulidad de varios artículos del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, referidos al sistema de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal).

En nuestra [alerta de 3 de noviembre de 2021](#) comentamos brevemente el contenido de dicha sentencia.

2.5 IAE. - Se emiten dos pronunciamientos contradictorios sobre la posible reducción de la cuota del IAE por el cierre temporal de los negocios durante la pandemia

Juzgado nº 3 de lo Contencioso-Administrativo de Alicante y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón. Resoluciones de [5 de junio](#) y de [22 de julio de 2021](#)

La normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) prevé una rebaja en la cuota del impuesto para el supuesto de que una industria paralice su actividad como consecuencia de diversas causas tasadas en la propia norma (interdicción judicial, incendios o inundaciones, entre otras).

En estas dos resoluciones, el Juzgado nº 3 de lo Contencioso-Administrativo de Alicante y el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón se han pronunciado en relación con la aplicación de esta rebaja en la cuota del IAE de 2020, como consecuencia de la paralización de la actividad económica con motivo de la pandemia, y sus conclusiones han sido contradictorias:

- (a) Por un lado, el juzgado señala que, a pesar de que la norma del IAE no contempla expresamente la aplicación de esta reducción en el caso concreto de una crisis sanitaria, la paralización de la actividad económica por imposición de las autoridades a causa de la pandemia guarda una estrecha relación con los supuestos previstos en aquella. Por ello, procede la reducción proporcional de la cuota del IAE de 2020 por el período de tiempo en que los locales de la entidad recurrente se vieron obligados a cerrar por imperativo legal.
- (b) En sentido opuesto al anterior, el TEAR de Aragón considera que no procede aplicar la referida rebaja, porque la norma del impuesto no contempla las crisis sanitarias como una de las causas que pueden motivar su aplicación.

2.6 Procedimiento de comprobación. – El plazo para promover la tasación pericial contradictoria se inicia cuando se dicta el acto que pone fin a la vía administrativa

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de octubre de 2021

Contra la liquidación que pone fin a una comprobación de valores de la Administración, el contribuyente puede (i) instar una tasación pericial contradictoria dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación, o (b) recurrir la liquidación con reserva del derecho a promover la tasación pericial cuando el recurso se haya resuelto. En este último caso, el interesado podrá ejercitar el derecho que se reservó a promover la tasación pericial contradictoria en el mismo plazo, pero contado desde la fecha de firmeza en vía administrativa de la resolución del recurso o la reclamación interpuestos contra la liquidación.

Por otra parte, contra las resoluciones de los tribunales económico-administrativos cabe la posibilidad (en casos muy tasados) de interponer, en un plazo de quince días, el llamado recurso de anulación.

En el caso analizado en esta sentencia, el contribuyente formuló reclamación contra la liquidación administrativa, con reserva del derecho a promover tasación pericial contradictoria. La resolución de dicha reclamación se le notificó el 4 de agosto de 2015, y el 9 de septiembre de 2015 el contribuyente presentó su solicitud de tasación pericial contradictoria, que fue inadmitida por extemporánea.

Lo que se plantea es si el plazo para promover la tasación pericial contradictoria se computa desde la resolución del recurso (acto administrativo que pondría fin a la vía administrativa), o una vez transcurridos los quince días hábiles en los que el interesado podría interponer recurso de anulación contra dicha resolución.

El Tribunal Supremo concluye que el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia en el momento en que se notifica el acto o resolución que pone fin a la vía administrativa y no a partir de la finalización del plazo para el recurso de anulación. Por lo tanto, confirma que en este caso la solicitud de tasación fue extemporánea.

2.7 Derivación de responsabilidad. – Es posible derivar responsabilidad por una sanción que no ha adquirido firmeza, sin perjuicio de que no pueda ser exigida al responsable mientras esté suspendida

Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de octubre de 2021

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia (en la que se remite a su previa sentencia de 8 de abril de 2021) que, en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria realizados 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), es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no haya adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada por el deudor principal.

No obstante, añade el tribunal que, en la medida en que dicha sanción estará suspendida (lo que ocurre automáticamente por la interposición de un recurso en vía administrativa), no podrá ser exigida al declarado responsable hasta su firmeza, momento en el que se iniciará el periodo ejecutivo.

2.8 Procedimiento sancionador. – La inactividad injustificada y desproporcionada de la Administración vulnera el principio de buena administración

Tribunal Supremo. [Sentencia de 4 de noviembre de 2021](#)

El plazo máximo de resolución (seis meses) de los expedientes sancionadores se computa desde la fecha en que se notifica el acuerdo de inicio hasta la fecha en que se notifica el acuerdo sancionador.

En el caso analizado en esta sentencia, relativo a un supuesto de contrabando:

- (a) La fecha de aprehensión del tabaco y de levantamiento del acta policial fue el 8 de septiembre de 2014.
- (b) El acuerdo de inicio del expediente sancionador se notificó el 18 de diciembre de 2015.
- (c) La fecha de notificación de la resolución del acuerdo sancionador fue el 29 de mayo de 2016, es decir, antes de que hubiesen transcurrido seis meses desde la comunicación de inicio.

Sin embargo, el tribunal de instancia concluyó que el procedimiento había caducado porque, en su opinión, el procedimiento sancionador se debía entender iniciado en la primera de las fechas indicadas, es decir, cuando se incautó el tabaco y se levantó el acta policial.

El Tribunal Supremo recuerda que las actuaciones previas al inicio del procedimiento sancionador no computan a efectos del plazo máximo del que dispone la Administración para resolver. No obstante, esto es así si dichas actuaciones previas no se han realizado con ánimo fraudulento de obtener una ventaja evitando que corra el tiempo del procedimiento o alargándolo indebidamente.

Por ello, aunque entiende que en este caso la fecha de inicio del procedimiento sancionador es la de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento y no la del inicio de las actuaciones previas, anula la sanción, porque ha existido “una inactividad administrativa objetiva, injustificada y desproporcionada”, lo que conculca “el derecho del ciudadano a la buena administración”.

2.9 Procedimiento sancionador. – La sanción por declarar una deuda fuera de plazo sin identificar los periodos a los que se refiere la declaración no es contraria al principio de proporcionalidad

Tribunal Supremo. Sentencias de [13 de octubre](#) y de [26 de octubre](#) de 2021

Se analizan en estas sentencias las consecuencias en el ámbito sancionador de la conducta consistente en la autoliquidación de un impuesto en un período distinto y posterior a aquel en que se debió declarar la deuda tributaria, sin especificar el período al que corresponde la deuda. En concreto, el caso analizado se refiere a un sujeto pasivo de IVA que incluyó las

cuotas repercutidas de los tres primeros trimestres de un año en la declaración del cuarto trimestre, sin identificar que se correspondían a períodos de liquidación anteriores.

En estos casos no procede aplicar el régimen de recargos por declaración extemporánea (artículo 27.4 de la LGT) porque, aunque se está ante una declaración presentada fuera de plazo de forma espontánea, no se identifica expresamente el periodo impositivo al que corresponde la liquidación. En estas circunstancias, procede sancionar en virtud de lo establecido en el artículo 191.6 de la LGT, que regula una sanción del 50% de la deuda tributaria no ingresada en plazo sino mediante una autoliquidación posterior sin cumplir con los requisitos previstos en el referido artículo 27.4.

La cuestión que se plantea en esta sentencia es si dicha sanción cumple con el principio de proporcionalidad.

El Tribunal Supremo concluye de la siguiente forma:

- (a) Para determinar si la sanción es proporcionada no se puede comparar la sanción con el recargo, pues no se trata de medidas homogéneas.

Al contrario, son medidas alternativas y excluyentes entre sí y la aplicación de una u otra depende exclusivamente de la actuación voluntaria del contribuyente.

- (b) La comparación se debe realizar entre dicha sanción y la que se establece en el artículo 191.1 de la LGT para la conducta consistente en no ingresar.

A tal efecto, el tribunal concluye que la sanción del artículo 191.6 de la LGT no es contraria al principio de proporcionalidad, porque su objetivo es castigar, además de la falta de ingreso en plazo, la inexactitud en la que el contribuyente incurre conscientemente y con la finalidad de evitar la imposición de un recargo.

2.10 Procedimiento sancionador. – La conformidad con la regularización puede ser indicio de que el sujeto quiere cumplir con sus obligaciones y, por tanto, no hay culpabilidad

Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de octubre de 2021

Una entidad puso dos vehículos a disposición de un consejero y no imputó retribución en especie. A juicio de la empresa, los vehículos se le cedían en uso para su actividad profesional y no para su uso privado. Se daba la circunstancia de que, por la cesión de uso de otros vehículos a otros trabajadores, sí se imputaba retribución en especie.

La Inspección, sin embargo, entendió que se debió haber imputado una retribución en especie por el 100% del valor del vehículo. Este valor fue calculado conforme a las reglas generales de valoración de vehículos que están en régimen de propiedad en la empresa, es decir, por el 20% del coste de adquisición. El acta fue suscrita en conformidad.

Además, se impuso una sanción. La Inspección entendió que existía culpabilidad porque la entidad debía conocer la norma, que no había cambiado recientemente.

La Audiencia Nacional concluye de la siguiente forma:

- (a) No se puede fundar la existencia de infracción solo por referencia al resultado de la regularización practicada o a la falta de ingreso.
- (b) Aunque la norma se pueda entender clara, estamos ante una razonable discrepancia en la aplicación de una realidad jurídica. Si la empresa imputó retribución en especie por unos vehículos y no por otros, es porque entendió razonable concluir que, en el caso del consejero, el vehículo solo se cedía para uso profesional. Aunque la Inspección discrepara de esa interpretación, no debió sancionar porque ambas interpretaciones son razonables.
- (c) A ello se añade que se aceptó la regularización en conformidad, lo que pone de manifiesto la voluntad del contribuyente de cumplir con sus obligaciones tributarias.

2.11 Procedimiento de recaudación/apremio. – La Administración no puede dictar una providencia de apremio sin haber resuelto la reiterada solicitud de aplazamiento o fraccionamiento realizada por el contribuyente

Tribunal Supremo. [Sentencia de 28 de octubre de 2021](#)

La sociedad recurrente solicitó el aplazamiento de dos deudas tributarias, ofreciendo para ello garantía hipotecaria. La AEAT denegó los aplazamientos, lo que supuso el inicio de un nuevo periodo voluntario de pago. Antes de la finalización del nuevo periodo voluntario de pago, la recurrente formuló nuevas solicitudes de aplazamiento con ciertas modificaciones sustanciales respecto de las anteriores. Las nuevas solicitudes de aplazamiento no fueron resueltas de forma expresa y se inició el procedimiento de apremio.

Antes de la reforma del artículo 161.2 de la LGT operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal –Ley Antifraude- ([comentario de 10 de julio de 2021](#)) la norma establecía lo siguiente:

- (a) Que, con la finalización del período voluntario de pago, se iniciaba el período ejecutivo.
- (b) Que se podía solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria tanto en período voluntario como una vez iniciado el periodo ejecutivo.
- (c) Que, en ambos casos, era posible reiterar la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento cuando la anterior solicitud hubiera sido denegada.
- (d) Que la solicitud en período voluntario impedía el inicio del período ejecutivo durante la tramitación del expediente. Y que, una vez denegada la solicitud, se le debía conceder al obligado tributario un nuevo plazo para el pago voluntario.

Conforme a ello, el Tribunal Supremo resuelve (en la misma línea que en su sentencia de 15 de octubre de 2020, analizada en nuestra [Newsletter Tributario - Noviembre 2020](#)) que el principio de buena administración impide a la Administración iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se realizó cuando la deuda había entrado ya en período

ejecutivo. Es decir, la solicitud reiterada de aplazamiento o fraccionamiento de pago en período voluntario debe ser resuelta por la Administración antes de que esta inicie el procedimiento de apremio.

Finalmente, el tribunal llama la atención sobre el hecho de que la Ley Antifraude ha modificado la LGT, estableciendo que la reiteración de la solicitud denegada no impide el inicio del período ejecutivo. No obstante, subraya que, aunque esta reforma hubiese resultado de aplicación al supuesto enjuiciado, no incide en la doctrina jurisprudencial anterior, ya que en todo caso es requisito necesario para dictar la providencia de apremio haber resuelto sobre la reiterada solicitud de aplazamiento.

2.12 Impugnación de reglamentos. – Si un tribunal considera que una norma reglamentaria es ilegal, lo debe declarar de oficio, aunque el contribuyente no lo haya solicitado al recurrir su liquidación

Tribunal Supremo. Sentencias de 26 de octubre de 2021 ([recurso 6880/2019](#)) y de 3 de noviembre de 2021 ([recurso 3913/2020](#))

La Comunidad Autónoma de Castilla y León tenía establecida una deducción autonómica en el IRPF cuyo abono se podía solicitar en el plazo de tres meses desde la aprobación de la orden autonómica que regulaba el procedimiento para hacer efectivo dicho abono. Transcurrido dicho plazo de tres meses, un contribuyente solicitó la rectificación de su autoliquidación de IRPF para incluir la referida deducción. La rectificación fue estimada por la AEAT, pero rechazada por la Junta de Castilla y León, sobre la base de que se había presentado fuera del plazo de tres meses que establecía la orden. El contribuyente recurrió contra la desestimación de su solicitud, pero no recurrió de forma indirecta la orden.

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León concluyó que el plazo de tres meses que establecía la orden era contrario a la ley y, por tanto, estimó el recurso, reconociendo el derecho a la deducción. Se plantea si el TSJ de Castilla y León debió, además, haber declarado la nulidad con efectos *erga omnes* de la orden autonómica, haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 27 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), aunque el recurrente no lo hubiera solicitado expresamente.

El Tribunal Supremo concluye que, en efecto, cuando un tribunal entienda que la disposición general aplicable para resolver un caso es contraria a la ley, tiene la obligación de declararla nula con efectos *erga omnes*, es decir, con efectos para cualquier otro caso en el que se pueda plantear su aplicación. En este sentido, el Tribunal Supremo resuelve que el tribunal de instancia no se debió limitar a no aplicar la orden al supuesto analizado, sino que debió identificar los preceptos de la orden que eran contrarios a la ley y declarar su nulidad con carácter general.

3. Resoluciones de los tribunales económico-administrativos

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – En cada uno de los pagos fraccionados se puede compensar hasta un millón de BIN

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria. Resolución de 24 de noviembre de 2021

El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades limita la compensación de BIN, pero establece que, en todo caso, se podrán compensar en el período hasta un millón de euros.

En el caso analizado en esta resolución, la Inspección entendió que, en el cálculo de los pagos fraccionados, el referido importe de un millón de euros se debía prorratear teniendo en cuenta la proporción existente entre (i) la duración del período impositivo correspondiente a cada pago fraccionado (por ejemplo, en el primer pago fraccionado del ejercicio, cuando este es el año natural, el calculado desde el 1 de enero hasta el 31 de marzo) y (ii) el año natural.

El TEAR de Cantabria, sin embargo, concluye de la siguiente forma:

- (a) El límite de un millón de euros de compensación de BIN se debe prorratear cuando el período impositivo es inferior al año.
- (b) No obstante, no se debe confundir período impositivo con período de pago. El período impositivo es uno solo, aunque el impuesto se deba pagar parcialmente cuando se realicen los pagos fraccionados.
- (c) En definitiva, el referido límite de un millón de euros es un límite cuantitativo a compensar en el período impositivo “pudiendo la entidad distribuirlo a su conveniencia entre los distintos pagos fraccionados a realizar a cuenta del Impuesto”.

3.2 Impuesto sobre Sociedades. – La deducción por donativos no aplicada en un ejercicio por insuficiencia de cuota se podrá aplicar en los 10 años siguientes con el único límite de la cuota íntegra del ejercicio en que se apliquen

Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. Resolución de 15 de octubre de 2021

El artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, establece una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del 35% de los donativos realizados durante el ejercicio, añadiendo que las cantidades no deducidas se podrán deducir en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Por otra parte, la base de la deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del ejercicio.

En esta reclamación se discute si en el ejercicio en que se aplican las deducciones procedentes de ejercicios anteriores, el límite de deducción es solo la cuota íntegra de ese ejercicio (como defendía el contribuyente) o si, además, se aplica el límite del 10% de la base imponible de dicho ejercicio.

El TEAR de la Comunidad Valenciana da la razón al contribuyente y concluye que el exceso de deducción no aplicado en un determinado ejercicio por insuficiencia de cuota, se podrá aplicar en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos, operando únicamente como límite el importe de la cuota íntegra del ejercicio en que se apliquen.

3.3 Impuesto sobre Sociedades. – La ganancia patrimonial generada en la transmisión de inmuebles se debe imputar fiscalmente en el ejercicio de otorgamiento de la escritura

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

En esta resolución se plantea cuándo se debe imputar la ganancia patrimonial generada como consecuencia de la disolución de una persona jurídica con adjudicación de los inmuebles de los activos a su socio: si en el momento en el que se otorga la escritura o si en el momento en que se inscribe la escritura en el Registro Mercantil.

El TEAC concluye que la imputación temporal de la renta generada por la transmisión de inmuebles girará fiscalmente en torno al momento en que civilmente se pueda entender producida tal transmisión de la propiedad del bien; cuestión que, en ningún modo, está condicionada a la inscripción en el Registro Mercantil de la extinción de la persona jurídica. Por tanto, la imputación procederá en el ejercicio en el que se otorga la escritura pública, ya que es con dicha escritura cuando se produce la adquisición por los socios y, por ende, la transmisión por la sociedad a aquellos de los bienes.

3.4 Impuesto sobre Sociedades. – El contribuyente puede decidir el orden de aplicación de las cantidades pendientes en concepto de reducción por la reserva de capitalización

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

La cuestión controvertida se centra en determinar cuál debe ser el orden de aplicación de la reducción derivada de la reserva de capitalización del Impuesto sobre Sociedades, cuando concurren cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos anteriores, junto con la generada en el propio período impositivo.

El TEAC concluye que el sujeto pasivo las podrá aplicar en el orden que quiera, pues no hay en la norma previsión alguna que establezca que unas u otras se tengan que aplicar primero.

3.5 Impuesto sobre Sociedades / procedimiento de gestión. – El ingreso por la devolución del Céntimo Sanitario se debe imputar en el ejercicio en el que tuvo lugar el ingreso indebido

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia. Resolución de 15 de octubre de 2021

Un contribuyente obtuvo una devolución por las cantidades ingresadas en concepto de Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (“céntimo sanitario”). Inicialmente, computó el ingreso en la base imponible de los ejercicios en que se obtuvo la

devolución (2014 y 2016), pero posteriormente solicitó (mediante un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones) que las cantidades devueltas se imputaran en los ejercicios en que tuvo lugar el ingreso indebido.

El TEAR de Galicia da la razón al contribuyente. En su opinión, la sentencia del TJUE que declaró que el céntimo sanitario era contrario al Derecho de la Unión Europea tiene efectos *ex tunc*, lo que conduce a que la imputación de las devoluciones a efectos el Impuesto sobre Sociedades se deba realizar en los ejercicios en que tuvo lugar el ingreso indebido.

3.6 IRPF. – No se puede sancionar que no se consignen bienes adquiridos en ejercicios prescritos en la declaración de bienes en el extranjero

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares. [Resolución de 29 de junio de 2021](#)

Un obligado tributario presentó en plazo la declaración de bienes en el extranjero (modelo 720), pero no consignó la información correspondiente a las participaciones en una sociedad y a un inmueble. La Administración entendió que cabía imputar un incremento no justificado de patrimonio por el valor de dichos bienes (de acuerdo con el artículo 39.2 de la ley del IRPF) e impuso la sanción del 150% de la cuota resultante.

El TEAR de Baleares confirma la regularización porque el contribuyente no ha confirmado que los bienes se hayan adquirido con rentas declaradas u obtenidas en periodos en los que no fuera contribuyente del IRPF.

No obstante, aunque entiende que la culpabilidad ha quedado suficientemente motivada y acreditada, anula la sanción porque sí se ha demostrado que los bienes y derechos regularizados proceden de ejercicios prescritos. Acoge así la doctrina del TEAC en sus resoluciones de 3 de diciembre de 2019 y de 22 de noviembre de 2019 (resumidas ambas en nuestra [newsletter tributario de marzo de 2020](#)).

3.7 Impuestos especiales. – No se puede rechazar la aplicación de una exención por un incumplimiento meramente formal

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 20 de octubre de 2021](#)

Tras un procedimiento de inspección se rechazó el derecho de una entidad a aplicar la exención por alcohol parcialmente desnaturalizado que opera en materia de impuestos especiales. El motivo del rechazo fue la falta de actualización de la memoria descriptiva de los productos que presentan este componente.

En aplicación del criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de septiembre de 2020 y por el TJUE en sus sentencias de [2 de junio de 2016](#) y de [13 de julio de 2017](#), el TEAC concluye que un mero incumplimiento formal no puede derivar en la pérdida automática de la exención o del tipo reducido en el impuesto en cuestión, siempre que se acredite que los productos sujetos a este han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

3.8 Procedimiento administrativo / IVA. - El principio de regularización íntegra se debe aplicar también en los procedimientos de gestión

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 20 de octubre de 2021](#)

Una entidad había deducido en sus autoliquidaciones de IVA las cuotas repercutidas por sus proveedores por la construcción de unas edificaciones. La deducción de dichas cuotas fue rechazada en un procedimiento de gestión sobre la base de que a las operaciones les resultaba de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y, por tanto, los proveedores no debían haber repercutido IVA.

La Administración no aceptó, en contra de lo solicitado por el sujeto pasivo, que a la vez que se denegaba la deducción de las cuotas soportadas, se acordara una devolución de ingresos indebidos, basada en que el IVA había sido repercutido e ingresado en la Hacienda Pública. Según la Administración, no era posible acoger esta solicitud en un procedimiento de gestión, por lo que, si el sujeto pasivo quería recuperar el IVA soportado indebidamente, debía acudir a un procedimiento autónomo de solicitud de devolución de ingresos indebidos.

El TEAC acepta la solicitud de la entidad y modifica el criterio recogido en pronunciamientos anteriores con base en lo concluido por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 26 de mayo de 2021](#) (recurso nº 574/2020). Según el TEAC, en los procedimientos de gestión también se debe respetar el principio de regularización íntegra (con las adaptaciones necesarias para preservar los derechos y garantías procedimentales de todos los interesados), para evitar que el contribuyente deba soportar la carga de acudir, en estos casos, a un procedimiento separado de devolución.

3.9 Procedimiento administrativo. – El incumplimiento del plazo de la tasación pericial contradictoria por inactividad de la Administración debe llevar al levantamiento de la suspensión y a la reanudación del plazo de duración del procedimiento principal

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 28 de julio de 2021](#)

En esta resolución, el TEAC acoge el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 17 de marzo de 2021](#) y concluye que, cuando en un procedimiento de tasación pericial contradictoria se supera el plazo de seis meses establecido para su tramitación y terminación y el responsable de dicho exceso es la Administración Tributaria, la consecuencia automática es que se considera levantada la suspensión y reanudado el cómputo del plazo de duración del procedimiento principal.

Además, el tribunal recuerda que si, como consecuencia de lo anterior, se incumple el plazo de duración máxima de las actuaciones de comprobación, se derivarán de ello los efectos oportunos (i.e. no interrupción de la prescripción, consideración como espontáneos de los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento y no devengo de intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento).

3.10 Procedimiento de inspección. – No se puede iniciar una inspección de alcance general tras una comprobación limitada sobre el mismo concepto y periodo impositivo

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 20 de octubre de 2021](#)

En el marco de un procedimiento de comprobación limitada, la Administración Tributaria se limitó a comprobar los requisitos formales de una solicitud de devolución de un determinado concepto y periodo impositivo. Posteriormente, se inició un segundo procedimiento, esta vez de inspección, por el mismo concepto y periodo impositivo con el fin de solicitar documentación distinta a la requerida en el anterior.

Aplicando el criterio fijado por el Tribunal Supremo en sus sentencias de [26 de noviembre de 2020](#) y de [4 de marzo de 2021](#), el TEAC concluye que si ambos tipos de procedimiento comparten el mismo objeto (como ocurre en el supuesto analizado), solo es válida la iniciación del procedimiento de inspección posterior si se descubren nuevos hechos que resulten de actuaciones distintas a las realizadas en el de comprobación limitada.

En este sentido, el TEAC subraya lo siguiente:

- (a) Si la Administración se "autolimitó" en el primer procedimiento de comprobación a la realización de una comprobación meramente formal, esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento.
- (b) Como excepción, se puede iniciar un procedimiento de inspección si existen nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que esta no pudiera haber solicitado al contribuyente en la primera comprobación realizada.

3.11 Procedimiento de recaudación. – El TEAC analiza determinadas reglas sobre la suspensión de la ejecución de actos impugnados en la vía económico-administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 16 de septiembre ([4155/2018](#) y [0926/2019](#)) y de 18 de octubre de 2021 ([5247/2018](#), [5836/2021](#) y [5879/2021](#))

En estas resoluciones, el TEAC se pronuncia sobre diversos aspectos relacionados con la suspensión de la ejecución de actos impugnados en la vía económico-administrativa, regulada en el artículo 233 de la LGT.

En primer lugar, recuerda que la Ley Antifraude ha modificado el régimen de suspensión y que, como en dicha ley no hay régimen transitorio, las normas aplicables serán las que estén en vigor en el momento de presentación de la solicitud de suspensión, tal y como se desprende de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 21 de diciembre de 2017](#).

En relación con otros aspectos de la suspensión, afirma lo siguiente:

- (a) De acuerdo con el Tribunal Supremo, en su [sentencia de 15 de octubre de 2020](#), la falta de comunicación a la Administración de que se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo solicitando el mantenimiento de la suspensión no justifica

el inicio de la vía ejecutiva, cuando esa suspensión es finalmente concedida por la Audiencia Nacional tras la aportación de garantía.

A ello se añade que, mientras esté pendiente de resolución una solicitud de suspensión, la Administración no podrá notificar una providencia de apremio, ni liquidar intereses de demora suspensivos.

- (b) Las solicitudes de suspensión de actos impugnados en vía económico-administrativa con dispensa total o parcial de garantías se pueden inadmitir a trámite cuando, de la documentación que se aporte en la solicitud o que obre en el expediente administrativo, no se pueda deducir la concurrencia de perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

Estas circunstancias deben ser acreditadas por el obligado tributario, sin que el tribunal pueda suplir las deficiencias sustantivas de los escritos de solicitud o la falta de material probatorio.

3.12 Procedimiento de recaudación. – No son extensibles al embargo de derechos sobre planes de pensiones los límites que aplican al embargo del sueldo, salario o pensión

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 18 de octubre de 2021](#)

El TEAC concluye en esta resolución que no son aplicables al embargo de derechos sobre planes de pensiones los límites previstos en la normativa respecto del embargo de sueldos, salarios y pensiones.

En este sentido, subraya lo siguiente:

- (a) El hecho de que una de las causas del derecho a la percepción de un plan de pensiones sea la jubilación, la invalidez o el desempleo de larga duración, no hace que las cantidades recibidas adquieran la consideración de sueldo, salario o pensión; y
- (b) El embargo de derechos sobre planes de pensiones está regulado en el Reglamento General de Recaudación (RGR) como embargo de crédito realizable a largo plazo, no como embargo de sueldos, salarios y pensiones, con independencia de cómo tribute la prestación.

3.13 Procedimiento de recaudación. – Es posible compensar de oficio créditos contra la masa tras la apertura de la fase de liquidación del concurso de acreedores

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 18 de octubre de 2021](#)

El TEAC venía sosteniendo hasta ahora que no era posible compensar de oficio deudas que tienen la condición de créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación en el concurso de acreedores. Dicha interpretación se amparaba en la prohibición de ejecuciones prevista en la regulación concursal.

Sin embargo, a la vista de la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de [13 de marzo de 2017](#), [17 de julio de 2019](#) y [15 de diciembre de 2020](#), el TEAC cambia su criterio y concluye que dicha prohibición de ejecuciones opera únicamente sobre

los créditos concursales y no es aplicable en relación con los créditos contra la masa. En definitiva, es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa y, por consiguiente, compensarla de oficio, una vez abierta la fase de liquidación del concurso, con créditos reconocidos a favor del concursado.

3.14 Procedimiento económico-administrativo. – Cabe admitir, en sede de revisión, la aportación de pruebas no aportadas durante la comprobación, siempre que ello no derive en actuaciones adicionales de investigación por parte del tribunal

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 20 de septiembre de 2021](#)

En esta resolución, el TEAC admite la aportación en vía de revisión de pruebas que no fueron aportadas en el marco del procedimiento de comprobación, amparándose para ello en la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su [sentencia de 9 de septiembre de 2021](#).

No obstante, matiza esta conclusión y sostiene que tal aportación no debe conducir a que el órgano revisor deba desplegar una actividad de investigación que le está vedada. Es decir, admite la aportación de nueva documentación que acredite de modo completo lo pretendido, si bien precisa que la función del TEAC (o del tribunal económico-administrativo regional) se limita a la valoración de la prueba y no a la realización de una actividad complementaria a la que habría correspondido a un inspector jefe.

4. Consultas de la Dirección General de Tributos

4.1 IRPF. – La DGT repasa la tributación derivada del otorgamiento de opciones de compra sobre participaciones a empleados y de su ejercicio

Dirección General de Tributos. Consulta [V2463-21](#), de 29 de septiembre de 2021

Una entidad A otorgó a un empleado de su filial B una opción gratuita de compra de una parte de sus participaciones de la sociedad B (que podría adquirir a un precio inferior al valor de mercado). La opción era intransmisible y el empleado la ha ejercitado en 2021.

La DGT repasa en esta resolución cómo tributan las opciones de compra de participaciones:

- (a) La concesión de una opción para la adquisición de participaciones no genera ningún tipo de renta cuando la opción es intransmisible.
- (b) Se obtendrá una renta cuando la opción se ejercite y se reciban las participaciones, por la diferencia entre el valor de mercado de estas y el precio satisfecho en el ejercicio de la opción. Esta renta tendrá la naturaleza de rendimiento del trabajo porque remunera los servicios prestados por el trabajador.
- (c) El valor de mercado de las participaciones sociales será el que se pactaría entre sujetos independientes.
- (d) Ese valor de mercado será el considerado como valor de adquisición de las participaciones, a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial que se obtenga en su eventual futura transmisión.

4.2 Impuesto sobre la Renta de no Residentes / IVA. – El alquiler de un almacén en España desde el que se entreguen mercancías vendidas a los clientes antes de su entrada en territorio español, supone la existencia de establecimiento permanente a efectos de IVA, pero no a efectos del IRNR

Dirección General de Tributos. Consulta [V2411-21](#), de 14 de septiembre de 2021

Una sociedad residente en Turquía y dedicada a la fabricación de componentes para la industria del automóvil tiene la intención de comenzar a operar en territorio español. Su actividad en España consistirá en la importación de los componentes fabricados por la sociedad en Turquía, bajo pedido de los clientes finales. Para realizar su actividad en España, alquilará un almacén en nombre propio. No tendrá empleados, sino que contratará a un tercero para la gestión de las tareas de entrega de productos a los clientes.

A efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), la DGT señala lo siguiente:

- (a) El arrendamiento de un almacén situado en territorio español supone que se disponga de un lugar fijo de negocios en España, a lo que no obsta el hecho de que no se disponga de empleados en este territorio y de que la actividad se lleve a cabo materialmente por una empresa subcontratada.
- (b) No obstante, no se considerará que hay establecimiento permanente a efectos del IRNR cuando a través de ese lugar fijo de negocios se desarrollen actividades auxiliares o preparatorias, que es lo que ocurre en este caso, en el que la entidad turca se limita, en España, a almacenar mercancías fabricadas por ella en Turquía y que ya están vendidas a los clientes españoles cuando se importan. Por lo tanto, en este caso no existe un establecimiento permanente en España a efectos del IRNR por la modalidad de lugar fijo de negocios.

Para alcanzar esta conclusión, la DGT acude a los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE en su versión de 2017. En relación con ello, la DGT apunta que las modificaciones introducidas por esta versión solo tienen intención prospectiva, por lo que no afectarán a la interpretación de los convenios firmados con anterioridad (a los que serán aplicables los comentarios en su versión de 2014).

- (c) Por otra parte, la empresa subcontratada no tendrá la consideración de agente dependiente a efectos de constituir un establecimiento permanente si no participa en la conclusión de los contratos con los fabricantes a los que se venden las piezas y su actividad se limita al almacenaje y entrega de mercancías.

Frente a ello, sí existe un establecimiento permanente a efectos de IVA en España. Según la DGT:

- (a) El mero depósito o almacenamiento de bienes en las instalaciones de una tercera entidad no determina la existencia de un establecimiento permanente a efectos de IVA.
- (b) No obstante, sí existe establecimiento permanente si se dispone de un almacén como propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o, al menos, de una porción fija y determinada del almacén.

- (c) En este caso, como la sociedad turca parece tener el derecho de uso de, al menos, una parte de un almacén situado en el territorio de aplicación del impuesto y, además, subcontrata con una tercera entidad la realización de cuantas operaciones sean necesarias para la entrega física de los bienes a los clientes, hay un establecimiento permanente a efectos de IVA.

4.3 Impuesto sobre Sucesiones. – Se analiza en detalle el requisito de mantenimiento de valor en el caso de heredar participaciones en empresas familiares

Dirección General de Tributos. Consulta [V2491-21](#), de 30 de septiembre de 2021

La consultante ha heredado participaciones en empresas familiares y ha aplicado en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones la reducción de empresa familiar sobre la totalidad del valor de las participaciones. Posteriormente va a vender las participaciones a un tercero y reinvertirá el importe obtenido en diversos activos, manteniendo la nueva inversión durante, al menos, diez años.

La reducción del impuesto en la adquisición de participaciones *mortis causa* exige que la adquisición se mantenga durante los diez años posteriores al fallecimiento. En relación con este requisito de mantenimiento, la DGT confirma lo siguiente:

- (a) Si se transmite lo heredado, la reducción solo se mantendrá si se reinvierte de forma inmediata el importe obtenido en otros activos. A estos efectos:
- El único requisito es que se mantenga el valor por el que se practicó la reducción.
 - Por lo tanto, la reinversión se puede materializar en inmuebles, acciones, fondos de inversión, depósitos bancarios u otros activos o productos financieros que se estimen convenientes, siempre que el precio de adquisición de estos alcance, al menos, dicho valor; siendo necesario contar con la oportuna justificación documental para probar la reinversión y el mantenimiento del valor.
- (b) Si se realiza la reinversión en fondos de inversión, es posible realizar traspasos entre fondos, así como vender las participaciones de un fondo de inversión y reinvertir la totalidad del importe obtenido en otros activos financieros, sin perder el beneficio fiscal. No obstante, si se invierte en una cartera de fondos, el mantenimiento de la inversión se deberá analizar por cada uno de los fondos de inversión de manera individual y no teniendo en cuenta toda la cartera.
- (c) Las eventuales pérdidas de valor por fluctuaciones del valor de mercado de los productos en que se hubiera reinvertido el importe resultante de la transmisión de las participaciones no afectará al requisito de mantenimiento durante el plazo establecido.

5. Normativa

5.1 Las pérdidas generadas en 2021 tampoco se tendrán en cuenta a los efectos de determinar la causa de disolución

Entre las medidas aprobadas por el Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril (ver nuestra [Alerta de 29 de abril de 2020](#)) y recogidas luego en la Ley 3/2020 de 18 de septiembre, se estableció la posibilidad de no computar las pérdidas generadas en 2020 a los efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Como se ha resumido en nuestra [alerta de 24 de noviembre de 2021](#), el [Real Decreto-ley 27/2021, de 23 de noviembre](#) (publicado en el BOE de 24 de noviembre) modifica el artículo 13 de la referida Ley 3/2020 para extender la exclusión de las pérdidas económicas a efectos del cómputo de la causa legal de disolución del citado artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital, hasta el cierre del ejercicio del año 2022.

Es decir, mientras que la redacción anterior excluía la consideración de las pérdidas de 2020, con esta nueva redacción no se tendrán en cuenta tampoco las pérdidas de 2021.

5.2 Se publica el real decreto-ley que regula, entre otras cuestiones, el nuevo sistema de determinación de la base imponible de la plusvalía municipal

El 9 de noviembre de 2021 se ha publicado en el BOE el Real Decreto-ley 26/2021, por el que se adapta el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto de la plusvalía municipal.

En nuestra [alerta de 9 de noviembre de 2021](#) se resumen las principales modificaciones introducidas por la nueva norma.

5.3 Hacienda comunica la fecha de publicación del listado de sus deudores y responsables solidarios

Mediante la Ley Antifraude se introdujeron diversas modificaciones en el artículo 95 bis de la LGT, en el que se regula la publicación periódica de listados de deudores a la Hacienda Pública.

En el BOE de 6 de noviembre de 2021 se ha publicado la [Orden HFP/1202/2021, de 4 de noviembre](#), por la que se determina:

- (a) Que la fecha de referencia para el listado de deudores previsto en la disposición transitoria segunda de la Ley Antifraude será el 31 de agosto de 2021.
- (b) Que dicho listado se publicará antes del 31 de diciembre de 2021 en la sede electrónica de la AEAT.

No obstante, la Orden HAP/364/2016, de 11 de marzo, por la que se determina, para el año 2016 y siguientes, la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del citado listado, conservará su vigencia y aplicabilidad para la publicación de los listados posteriores al que se regula en la orden ahora publicada.

5.4 Se declaran exentas las ayudas públicas satisfechas para la reparación de daños ocasionados por desastres naturales

En el BOE de 9 de noviembre de 2021 se publicó el [Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre](#), de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social.

En el ámbito tributario, se incluyen expresamente entre los supuestos de no integración en la base imponible del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades las ayudas públicas recibidas para reparar la destrucción de elementos patrimoniales, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales.

5.5 Se introducen modificaciones en el IVA y el ITPyAJD como consecuencia de la transposición de determinadas directivas

En el BOE de 3 de noviembre de 2021 se publicó el [Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre](#), de transposición de diversas directivas de la Unión Europea en materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes.

Este real decreto-ley introduce diversas modificaciones en materia de IVA e ITPyAJD, de las que se resumen a continuación las más significativas:

(a) En materia de IVA:

Se traspone la Directiva (UE) 2021/1159 del Consejo de 13 de julio de 2021, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia. Las principales novedades en esta materia fueron comentadas en nuestra [alerta](#) de 5 de noviembre de 2021.

(b) En materia de ITPyAJD:

Se incorporan dos nuevos supuestos de exención del impuesto:

- La emisión, transmisión, amortización y reembolso de bonos garantizados y participaciones hipotecarias y certificados de transmisión de hipoteca regulados en el propio real decreto-ley.
- Las transmisiones de activos para constituir el patrimonio separado previsto para el caso de concurso de la entidad emisora y la transmisión de préstamos a otra entidad de crédito para la financiación conjunta de las emisiones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del real decreto-ley.

Estas exenciones entraron en vigor el pasado 4 de noviembre de 2021.

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