

# Newsletter Tributario

---

España

**GARRIGUES**

Junio 2022

## Índice

### 1. Exención por trabajos en el extranjero: Los administradores pueden aplicar la exención por sus funciones ejecutivas

### 2. Sentencias

- 2.1 Responsabilidad patrimonial. – Los requisitos establecidos por la normativa española no cumplen el Derecho de la Unión Europea
- 2.2 Modelo 720. – No se pueden imputar ganancias de patrimonio no justificadas en relación con bienes adquiridos en períodos prescritos
- 2.3 Impuesto sobre Sociedades. – Los intereses suspensivos se deben asimilar a los intereses de demora a efectos de su deducibilidad
- 2.4 IRNR. - Es contrario al derecho de la UE exigir requisitos más estrictos a las sociedades no residentes que a las residentes para devolver el impuesto abonado con ocasión de la percepción de dividendos
- 2.5 IBI. – Cuando se modifique la valoración catastral de un inmueble, la Administración debe notificar de manera individualizada la siguiente liquidación del impuesto
- 2.6 IVA. - Cualquier clase de comunicación por conducto notarial es suficiente para modificar la base imponible por créditos incobrables
- 2.7 ITPyAJD. – Un contrato de prestación de un servicio público que determine un desplazamiento patrimonial en favor del adjudicatario es equiparable a una concesión administrativa
- 2.8 Plusvalía municipal. - A efectos de la aplicación de la limitación temporal de la sentencia del Tribunal Constitucional que anuló el impuesto, no se consideran

firmes las liquidaciones que no hubieran sido válidamente notificadas

- 2.9 Procedimiento administrativo. – En la autorización para la entrada en el domicilio se debe informar adecuadamente de las consecuencias de negar dicho acceso
- 2.10 Procedimiento de derivación de responsabilidad. – El plazo de prescripción para exigir el pago de deudas tributarias a los responsables subsidiarios se inicia antes de la declaración de fallido del deudor principal
- 2.11 Procedimiento sancionador. - En las infracciones por resistencia u obstrucción, la imposición de la sanción en su cuantía máxima exige una especial motivación

### 3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - No se pueden comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, aunque desplieguen efectos en ejercicios no prescritos
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - Los dividendos a cuenta de los resultados del ejercicio no se deben tener en cuenta al calcular la reserva de capitalización
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. – Para aplicar una deducción se debe consignar en la autoliquidación del ejercicio en que se genera
- 3.4 IRPF. - El TEAC fija nuevos criterios en materia de ganancias patrimoniales no justificadas
- 3.5 IAE. - Se debe reducir la cuota del impuesto cuando se demuestre que existió inactividad total por la pandemia
- 3.6 IVA. - La cancelación de la garantía hipotecaria habilita al acreedor a modificar la base imponible fuera del plazo establecido en la ley

- 3.7 Procedimiento administrativo. - La Administración española no puede realizar un requerimiento de información a una entidad no establecida que no tenga vínculos con el territorio español
- 3.8 Procedimiento administrativo. - La notificación por un agente tributario en los días de cortesía es válida si está justificada por razones de eficacia
- 3.9 Procedimiento de recaudación. – El TEAC analiza diversas cuestiones en relación con el embargo de bienes
- 3.10 Procedimiento de recaudación. - El aplazamiento o fraccionamiento solicitado en el plazo concedido tras la denegación de una solicitud de suspensión impide el inicio del periodo ejecutivo
- 3.11 Procedimiento de recaudación. - En el caso de liquidaciones vinculadas a delito, la admisión a trámite de la denuncia determina la denegación de la suspensión (no su archivo), por lo que se debe conceder un nuevo plazo voluntario de ingreso

#### **4. Consultas de la Dirección General de Tributos**

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. – Aunque la entidad absorbida sea patrimonial, se puede aplicar el régimen de neutralidad fiscal
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - La disminución de reservas voluntarias por una regularización fiscal y la disolución de la entidad pueden afectar a la reserva de capitalización
- 4.3 IRPF. - El beneficiario de un pacto sucesorio podrá aplicar los coeficientes de abatimiento que hubieran correspondido al transmitente
- 4.4 IRPF. - La DGT admite que la amortización de inmuebles adquiridos a título lucrativo se calcule considerando el valor real en el momento de la adquisición

- 4.5 Impuesto sobre el Patrimonio. - No es aplicable la exención a planes de pensiones constituidos en otros Estados

## 5. Normativa

- 5.1 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el tercer trimestre de 2022, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros
- 5.2 Se aprueban nuevas medidas tributarias para paliar los efectos de la crisis económica y de la pandemia
- 5.3 España confirma la conclusión de los procedimientos internos necesarios para que surtan efecto las disposiciones del Convenio Multilateral
- 5.4 Se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario del IAE de 2022
- 5.5 Se aprueban medidas fiscales para impulsar la eficiencia energética de las viviendas
- 5.6 Se amplían los supuestos de colaboración social en la aplicación de los tributos
- 5.7 Se modifica el modelo 369

## 6. Otros

- 6.1 Se modifican los criterios para determinar la base de la deducción por los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público

## 1. Exención por trabajos en el extranjero: Los administradores pueden aplicar la exención por sus funciones ejecutivas

**El Tribunal Supremo ha concluido que los consejeros y administradores tienen derecho a la exención por trabajos en el extranjero como consecuencia del ejercicio de sus funciones ejecutivas. Además, los tribunales están poniendo límites a la documentación que puede solicitar la Administración al contribuyente para probar que los trabajos se prestan en beneficio de empresas o entidades no residentes.**

La Ley del IRPF (artículo 7.p) establece una exención para los rendimientos derivados de trabajos en el extranjero. La exención exige que se realice un desplazamiento al extranjero, que el desplazamiento se efectúe para prestar servicios en beneficio de una entidad no residente o de un establecimiento permanente localizado en el extranjero y que en el territorio de destino se aplique un impuesto similar al IRPF. La Ley no establece que los consejeros y administradores, cuyos rendimientos se califican como rentas del trabajo, no se puedan beneficiar de la exención.

Sin embargo, en su [sentencia de 22 de marzo de 2021 \(recurso de casación 5596/2019\)](#), el Tribunal Supremo concluyó que no se podía aplicar la exención en el caso de consejeros que viajan al extranjero para participar en las reuniones del consejo de administración de empresas filiales (acceda a nuestro [blog de 20 de abril de 2021](#) y a nuestra [newsletter de abril de 2021](#), en los que comentábamos esta sentencia).

El tribunal no se pronunciaba en esta sentencia, no obstante, sobre el supuesto de consejeros y administradores que viajan en el ejercicio de sus funciones ejecutivas (que, por aplicación de la teoría del vínculo, se entiende que tienen una relación exclusivamente mercantil). Sí lo hace ahora, en su reciente [sentencia de 20 de junio de 2022 \(recurso 3468/2020\)](#), en la que concluye a favor de la exención. Según el tribunal:

- (i) El artículo 7.p no se remite de forma expresa al artículo 17 de la ley (en el que se definen los “rendimientos del trabajo”), pero tampoco ofrece un concepto propio de rendimientos del trabajo a efectos de la exención. Por tanto, se debe entender que el artículo 7.p se remite implícitamente al 17.

Este artículo 17 regula, en su apartado 1, el concepto de “rendimientos del trabajo” en general. Y, en su apartado 2, incluye otras prestaciones que no se corresponden con el concepto genérico de rendimientos del trabajo del apartado 1, como son las retribuciones de consejeros y administradores y las derivadas de relaciones laborales especiales. La inclusión de las relaciones laborales de carácter especial en el apartado 2 es señal inequívoca de que no todas las relaciones laborales se pueden entender claramente incluidas en el apartado 1 y de que, por tanto, no existen razones para excluir la aplicación de la exención a los supuestos incluidos en dicho apartado 2.

- (ii) Para concluir sobre la aplicación de la exención en el caso de consejeros y administradores es preciso revisar la categoría del trabajo realizado en el extranjero. Si sus funciones son ejecutivas y de gestión, no cabe negar la exención, porque como el propio tribunal ha concluido en otras sentencias, la ley no prohíbe que el viaje tenga como objetivo realizar labores de supervisión y coordinación.
- (iii) No se puede desconocer, a estos efectos, que la exención se inscribe en el marco de una política fiscal encaminada a favorecer la internacionalización de la empresa española, mejorando su competitividad mediante la reducción de la carga fiscal de los contribuyentes afectados.

El tribunal subraya expresamente que este supuesto es distinto del analizado en su sentencia anterior en el recurso 5596/2019.

Por otro lado, los tribunales están limitando las competencias de la Inspección en lo que se refiere a la prueba del derecho a la aplicación de la exención. Como muestra, es interesante destacar el contenido de la reciente [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de abril de 2022 \(recurso 506/2020\)](#).

En el caso analizado por el tribunal, el trabajador había aportado un certificado de su empleador, en el que se hacía constar que el trabajador ejercía las funciones de abogado interno de la entidad y que, en el ámbito de dichas funciones, viajaba al extranjero (básicamente para “mantener reuniones”). En dicho escrito se relacionaban los desplazamientos y trabajos realizados, con indicación de fechas. Para la Inspección, este certificado no era prueba de la prestación de servicios en beneficio de una entidad no residente y rechazó la exención.

En apoyo de su posición, la Inspección añadía que no es suficiente que haya desplazamientos para concretar determinados aspectos de un proyecto específico, sino que el proyecto se debe realizar principalmente fuera de España. Estas circunstancias, según la Inspección, no se pueden entender cumplidas cuando los viajes son de corta duración (tres o cuatro días en cada estancia, incluyendo ida y vuelta, en el caso analizado) y el motivo de los traslados es fundamentalmente el “mantenimiento de reuniones”. Subrayaba además la Inspección que en el caso analizado la empresa no tuvo en cuenta la exención al calcular las retenciones, sin que constara que el trabajador se hubiera opuesto al exceso de retenciones.

El TEAR de Madrid puntualizó, además, que, para probar que el servicio se había prestado en beneficio de entidades no residentes, el trabajador debería haber aportado a la Inspección contratos de servicios de apoyo a la gestión firmados entre la matriz y sus filiales, prueba de la facturación entre estas entidades o evidencia de la solicitud de servicios por las entidades no residentes.

Frente a lo anterior, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid admite la exención señalando lo siguiente:

- (i) Por un lado, atendiendo a lo que establece la norma y ya ha concluido el Tribunal Supremo, acepta la exención con independencia de la duración de los desplazamientos y de la participación mayor o menor del contribuyente en los proyectos o de si estos se ejecutan en su mayor parte en el extranjero.
- (ii) Por otro lado, afirma que no se puede exigir al empleado que aporte contratos de la entidad para la que presta sus servicios con las entidades destinatarias, ya que se trata de documentos que no tienen por qué estar a su disposición. Puntualiza además que el TEAR de Madrid no debió exigir esta documentación, porque no se había exigido en el procedimiento de comprobación.
- (iii) Finalmente, entiende que el certificado expedido por el empleador es suficiente para acreditar que los viajes se realizaron y que su objetivo era prestar servicios en beneficio de entidades no residentes, al acreditar los días de desplazamiento y la entidad beneficiaria en cada caso.
- (iv) En relación con la discrepancia entre la declaración del contribuyente (que dejó exenta una parte de sus rendimientos) y las retenciones practicadas por la empresa (que no tuvo en cuenta la exención), el tribunal recuerda que, cuando la empresa no certifica los desplazamientos y su motivo, la existencia de dicha discrepancia puede ser un indicio de que los viajes no se han realizado; pero si existe un certificado emitido por la empresa como

el aportado en este caso, el contribuyente tiene derecho a que se tenga en cuenta como prueba del cumplimiento de los requisitos de la exención.

## 2. Sentencias

### 2.1 Responsabilidad patrimonial. – Los requisitos establecidos por la normativa española no cumplen el Derecho de la Unión Europea

**Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 28 de junio de 2022, en el asunto C-278/20](#)**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha concluido que la norma española sobre responsabilidad patrimonial vulnera el principio de efectividad (aunque descarta la infracción del principio de equivalencia que también alegaba la Comisión Europea).

Para un mayor detalle sobre el contenido de la sentencia, se pueden consultar nuestra [alerta de 28 de junio](#) y nuestro [comentario de 30 de junio de 2022](#).

### 2.2 Modelo 720. – No se pueden imputar ganancias de patrimonio no justificadas en relación con bienes adquiridos en períodos prescritos

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

Al amparo del artículo 39.2 de la ley del IRPF, la Inspección imputó a los contribuyentes una ganancia patrimonial no justificada por el valor de un inmueble declarado con retraso en el Modelo 720, aunque en el procedimiento se había probado que su adquisición tuvo lugar en un ejercicio prescrito.

En su sentencia, el Tribunal Supremo ha concluido que no se puede liquidar el IRPF sin sometimiento a plazo de prescripción y, por ello, concluye que la liquidación que está en el origen del recurso de casación es nula. Esta conclusión está en línea con la del TJUE en su sentencia de 22 de enero de 2022, en el asunto C-788/19 ([newsletter de enero de 2022](#)).

El Tribunal no resuelve qué efecto tiene la sentencia del TJUE en los supuestos en que las liquidaciones administrativas sean firmes, ni tampoco si, conforme a dicha sentencia, los tribunales pueden ordenar la retroacción de actuaciones para comprobar la prescripción.

### 2.3 Impuesto sobre Sociedades. – Los intereses suspensivos se deben asimilar a los intereses de demora a efectos de su deducibilidad

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

El Tribunal Supremo confirma (como hizo en su sentencia de 8 de febrero de 2021, comentada en nuestra [newsletter de febrero de 2021](#)) que los intereses de demora eran deducibles en el Impuesto sobre Sociedades cuando estaba en vigor el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

A estos efectos, el tribunal subraya lo siguiente:

- (i) El objeto de los intereses de demora es compensar a la Administración por el retraso en el cumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, tienen carácter



indemnizatorio. Por ello, no se pueden incluir en la letra c) del artículo 14 del TRLIS (actual artículo 15 c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -LIS-), referido a multas y sanciones penales y administrativas, recargos del período ejecutivo y recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

- (ii) Tampoco se pueden considerar donativos o liberalidades (letra e) del artículo 14 del TRLIS, actual artículo 15 e) de la LIS), porque su pago no deriva de un *animus donandi* del deudor, sino que viene impuesto por el ordenamiento jurídico.

Además, y aunque en el caso analizado en la sentencia era aplicable el TRLIS y no la LIS, el tribunal añade que los intereses de demora tampoco se pueden calificar como gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f) del artículo 15 de la LIS), porque este artículo se debe interpretar de manera restrictiva, entendiendo que tal expresión se remite solo a actuaciones tales como sobornos y otras conductas similares.

Finalmente, como novedad, el tribunal asimila los intereses suspensivos (devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado) a los intereses de demora, a efectos de su deducibilidad.

## 2.4 IRNR. - Es contrario al derecho de la UE exigir requisitos más estrictos a las sociedades no residentes que a las residentes para devolver el impuesto abonado con ocasión de la percepción de dividendos

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 16 de junio de 2022, en el asunto C 572/20](#)**

La normativa alemana condiciona la devolución del impuesto soportado en el pago de dividendos por sociedades no residentes en Alemania (cuyo accionariado es “disperso”), a que se pruebe que dicho impuesto no puede ser deducido de uno u otro modo en el propio ejercicio o en ejercicios posteriores por la sociedad perceptora o sus socios. Ese requisito no se prevé cuando el perceptor de los dividendos es residente en Alemania.

El TJUE considera que esta normativa es contraria a la libre circulación de capitales, por establecer requisitos más estrictos a las sociedades no residentes que a las residentes.

## 2.5 IBI. – Cuando se modifique la valoración catastral de un inmueble, la Administración debe notificar de manera individualizada la siguiente liquidación del impuesto

**Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. [Sentencia de 20 de enero de 2022](#)**

En el ámbito de los tributos de cobro periódico, como es el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), la normativa permite que, una vez notificada la primera liquidación correspondiente al alta en el registro, padrón o matrícula correspondiente, se puedan notificar las sucesivas liquidaciones de forma colectiva, en tanto no varíen los elementos esenciales del tributo como, por ejemplo, su base imponible.

En el caso analizado en esta sentencia, se notificó una nueva valoración catastral de un inmueble (más elevada que la anterior), con efectos en el IBI del ejercicio 2019. A pesar de ello, la liquidación del tributo de 2019 fue notificada al sujeto pasivo por el procedimiento de notificación colectiva.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña concluye que, en un caso como el descrito, el ayuntamiento debió notificar la liquidación de 2019 de forma individualizada. Al no hacerlo así, la liquidación es nula.

## 2.6 IVA. - Cualquier clase de comunicación por conducto notarial es suficiente para modificar la base imponible por créditos incobrables

**Tribunal Supremo. Sentencias de [2 de junio](#) y [9 de junio](#) de 2022**

La modificación de la base imponible del IVA en caso de créditos total o parcialmente incobrables está sometida al cumplimiento de diversos requisitos. Entre otros, el artículo 80. Cuatro de la ley del impuesto establece que se debe instar el cobro del crédito mediante reclamación judicial o requerimiento notarial.

En el caso que está en el origen de esta sentencia, la Administración había entendido que como “requerimiento notarial” la ley de IVA se refiere a un tipo determinado de acta notarial, que contiene un requerimiento realizado por el notario. Frente a ello, la entidad sostenía que esta expresión tiene un sentido genérico y más amplio, incluyendo las actas notariales de remisión de autos y no exclusivamente las actas de requerimiento.

El Tribunal Supremo concluye que la interpretación administrativa es contraria al principio de neutralidad que rige el IVA, al hacer depender la modificación de la base imponible de un tipo de acta notarial específica. Para mayor detalle sobre la sentencia, nos remitimos a nuestro [blog -entrada de 5 de julio de 2022-](#).

## 2.7 ITPyAJD. – Un contrato de prestación de un servicio público que determine un desplazamiento patrimonial en favor del adjudicatario es equiparable a una concesión administrativa

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 8 de febrero de 2022](#)**

El artículo 7 del Texto Refundido de la Ley Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) establece que están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) las concesiones administrativas. El artículo 13 de la misma norma equipara a estas los actos y negocios administrativos por los que, “como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público”, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

Con base en estos artículos, la Administración entendió que un contrato de gestión de un centro de mayores entre una entidad y la Comunidad de Madrid estaba sujeto a TPO. Para la recurrente, sin embargo, se trataba de un contrato de prestación de servicios sujeto a IVA.

La Audiencia Nacional concluye que el negocio pactado se debe equiparar a una concesión administrativa, entre otros motivos, porque el contrato atribuía al contribuyente competencias que eran titularidad de la Comunidad de Madrid, lo que determina inequívocamente que se está ante un “otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos”. Según el tribunal, cuando se transfiere a un particular una esfera de actuación de la Administración (con carácter de servicio público), obteniendo un beneficio especial, no cabe duda de que se produce un desplazamiento patrimonial en favor del adjudicatario.

En vista de lo anterior, la Audiencia Nacional confirma la sujeción del negocio a TPO.

## 2.8 Plusvalía municipal. - A efectos de la aplicación de la limitación temporal de la sentencia del Tribunal Constitucional que anuló el impuesto, no se consideran firmes las liquidaciones que no hubieran sido válidamente notificadas

**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Toledo. [Sentencia de 19 de enero de 2022](#)**

La sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 que declaró la inconstitucionalidad de algunos de los preceptos que regulan el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal) establecía que no podían ser revisadas con fundamento en ella, entre otras, las liquidaciones que hubieran quedado firmes por no haber sido impugnadas a la fecha en que se dictó la sentencia.

En nuestra [newsletter de abril de 2022](#) comentamos que en los últimos meses están surgiendo numerosas cuestiones sobre la referida limitación de efectos, que ya están resolviendo los tribunales y la Dirección General de Tributos (DGT).

El juzgado de Toledo analiza, en concreto, el caso de una entidad que no había tenido conocimiento en plazo de que se le habían notificado unas liquidaciones mediante edicto (tras el intento infructuoso de notificar en su domicilio), y fue por este motivo por el que no pagó el importe liquidado y las liquidaciones adquirieron firmeza. Posteriormente, le fueron notificadas las providencias de apremio, esta vez por medios electrónicos, accediendo a ellas en plazo.

El juzgado recuerda que, en este caso, la entidad tenía la obligación legal de utilizar medios electrónicos para sus relaciones con la Administración, por lo que la notificación de las liquidaciones mediante edictos por no poder realizar la notificación presencialmente no fue válida. En consecuencia, las liquidaciones del impuesto no se pueden considerar firmes a efectos de la limitación temporal de la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional, pese a no haber sido impugnadas en plazo.

Por este motivo, el juzgado reconoce el derecho del contribuyente a la devolución de las cantidades ingresadas.

## 2.9 Procedimiento administrativo. – En la autorización para la entrada en el domicilio se debe informar adecuadamente de las consecuencias de negar dicho acceso

**Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias. [Sentencia de 1 de julio de 2021](#)**

En el caso analizado, la Inspección accedió a las instalaciones de una entidad, con base en una autorización de la Delegada de Hacienda. En la autorización se establecía que la entrada tenía como objeto la toma de datos contables y extracontables o procedentes de las relaciones económicas de la entidad con terceros, permitiendo el acceso a programas y archivos en soporte magnético y, en su caso, el uso de teclados, la visualización en pantalla o la impresión de listados de datos. Además, se decía que el acceso debía ser autorizado por la persona que tuviera mayor autoridad en la empresa en ese momento.

En el curso de la visita, la Inspección trató de acceder al programa de contabilidad de la sociedad, pero esta rechazó tal acceso, hasta que pudiera estar presente el contable de la

entidad. Como resultado de esta negativa, la Inspección impuso a la entidad una sanción por resistencia u obstrucción (artículo 203 de la LGT).

El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias anula la sanción por varios motivos:

- (i) En primer lugar, en la autorización de entrada en el domicilio se debía haber mencionado con claridad que el único consentimiento válido para el acceso a las instalaciones debía ser prestado por el administrador o el representante del contribuyente. No es válido, por tanto, que ese consentimiento se pretendiera, como se decía en la autorización, de la persona que tuviera mayor autoridad en ese momento en la empresa.
- (ii) Además, no se informó debidamente al contribuyente de que las instalaciones podían constituir un domicilio constitucionalmente protegido (en cuyo caso, la entrada habría exigido la previa obtención de autorización judicial).
- (iii) Tampoco se informó en la autorización de las consecuencias de la negativa a permitir la entrada (como era la posibilidad de ser sancionado).

El tribunal añade que, en cualquier caso, la compañía no se opuso realmente al acceso a la documentación contable en el sentido exigido en la norma sancionadora, porque se limitó a indicar que no permitiría dicho acceso hasta que pudiera estar presente el contable de la entidad.

## 2.10 Procedimiento de derivación de responsabilidad. – El plazo de prescripción para exigir el pago de deudas tributarias a los responsables subsidiarios se inicia antes de la declaración de fallido del deudor principal

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 8 de junio de 2022](#)

El artículo 67.2 de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que el plazo de prescripción para la exigencia del pago de deudas tributarias a los responsables subsidiarios comenzará a computar desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada frente al deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios.

En esta sentencia se plantea qué se debe entender por “notificación de la última actuación recaudatoria”. En el supuesto analizado, si se tomara como fecha de inicio la declaración de fallido del deudor principal (6/10/2009), la acción frente a los responsables subsidiarios (notificada el 4/9/2014) estaría prescrita. Sin embargo, si se partiera de la notificación de la última actuación recaudatoria contra el deudor principal realizada después de su declaración de fallido (en este caso, una providencia de embargo de 30/9/2010), no se habría producido su prescripción.

El Tribunal Supremo acude a su previa sentencia de 7 de febrero de 2022 (resumida en nuestra [newsletter de marzo de 2022](#)) y concluye lo siguiente:

- (i) El *dies a quo* de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables subsidiarios se debe fijar en el momento en que se practique la última actuación recaudatoria frente al deudor principal o los responsables solidarios, anterior a la declaración de fallido del deudor principal.

- (ii) Las actuaciones recaudatorias frente al obligado principal realizadas después de la declaración de fallido no tienen virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario.

## **2.11 Procedimiento sancionador. - En las infracciones por resistencia u obstrucción, la imposición de la sanción en su cuantía máxima exige una especial motivación**

### **Audiencia Nacional. Sentencia de 18 de mayo de 2022**

En el marco de un procedimiento de comprobación, la Inspección requirió hasta en cuatro ocasiones al obligado tributario la aportación de determinada documentación de trascendencia tributaria, pero la entidad no la pudo aportar porque, según manifestó, se trataba de documentación muy antigua.

La Inspección impuso la sanción por resistencia u obstrucción regulada en el artículo 203.5.c) de la LGT. Según dicho precepto, cuando la documentación requerida no se haya facilitado tras tres requerimientos, si el importe de las operaciones a que se refiere dicha documentación supera el 75% de las operaciones que se debieron declarar, la sanción ascenderá al 2% del importe neto de la cifra de negocios de la entidad (INCN), con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros. En este caso, como el importe de los datos no aportados por la sociedad superaba el 2% de su INCN, la Inspección cuantificó la sanción en 400.000 euros. Sin embargo, no justificó las razones por las que acordó imponer la sanción en su límite máximo.

La Audiencia Nacional concluye que, para que la sanción se sitúe en el importe máximo establecido en la norma, es precisa una motivación específica sobre la gravedad de la conducta o sobre la especial culpabilidad del obligado tributario. El tribunal subraya que, en el caso analizado, la Inspección se limitó a cuantificar la sanción de forma objetiva, partiendo del dato del INCN, sin motivar específicamente qué otras razones podían justificar que la sanción se exigiera en su cuantía máxima.

Por este motivo, estima el recurso y acuerda la reducción de la sanción hasta el mínimo previsto por la norma (10.000 euros).

### 3. Resoluciones

#### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - No se pueden comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, aunque desplieguen efectos en ejercicios no prescritos

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 24 de mayo de 2022 ([5175/2019](#)) y ([7314/2019](#))**

La LGT de 2003 estableció por primera vez que la Administración puede revisar operaciones realizadas en ejercicios prescritos cuando tengan efectos en ejercicios no prescritos.

En los casos que están en el origen de estas resoluciones, la Administración pretendió revisar operaciones realizadas antes de 2003. El TEAC, aplicando el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [Sentencia de 4 de noviembre de 2020 \(recurso 7716/2018\)](#), concluye de la siguiente forma:

- (i) La fecha de referencia para determinar la normativa aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección, sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban.
- (ii) Por lo tanto, como en los supuestos analizados las operaciones se realizaron cuando era aplicable la derogada LGT de 1963 y no la actual de 2003, la Administración no podía comprobar dichas operaciones.

#### 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - Los dividendos a cuenta de los resultados del ejercicio no se deben tener en cuenta al calcular la reserva de capitalización

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

Se plantea cómo se debe calcular la reserva de capitalización cuando se ha acordado el reparto de un dividendo a cuenta de los resultados del propio ejercicio.

El TEAC concluye que, para determinar el incremento de los fondos propios a efectos de la reserva de capitalización, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al cierre del periodo impositivo los importes distribuidos en concepto de dividendo activo a cuenta. Según el tribunal, la norma no pretende incentivar el mantenimiento del incremento del patrimonio del propio ejercicio, sino el del ejercicio anterior, razón por la cual el dividendo a cuenta del resultado del ejercicio (que no es sino un reparto anticipado de este) no se debe computar a efectos de determinar la variación de fondos propios.

En el mismo sentido se había pronunciado ya la DGT en su consulta V1952-21.

### 3.3 Impuesto sobre Sociedades. – Para aplicar una deducción se debe consignar en la autoliquidación del ejercicio en que se genera

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 23 de marzo de 2022 ([4379/2018](#)) y ([0514/2020](#)).**

En estas resoluciones, el TEAC aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 22 de julio de 2021 \(recurso 1118/2020\)](#) y concluye que no procede la rectificación de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio no prescrito para reconocer, en dicho ejercicio, deducciones por doble imposición internacional generadas en ejercicios prescritos que no fueron consignadas por el obligado tributario en las autoliquidaciones correspondientes a estos últimos ejercicios.

Según el tribunal, lo contrario supondría alterar lo declarado y aplicado en su día utilizando para ello un ingenioso mecanismo de rectificación consistente en reconocer *ex novo* deducciones generadas en ejercicios prescritos que no fueron debidamente consignadas por el contribuyente en sus autoliquidaciones del impuesto.

Asumiendo el criterio de estas resoluciones, la DGT ha concluido lo siguiente, en consultas [V1510-22](#) y [V1511-22](#), de 24 de junio:

- (i) Una deducción solo se podrá aplicar si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó.
- (ii) Si una deducción no se consignó en la autoliquidación correspondiente y se pretende su aplicación, se deberá instar la rectificación de dicha autoliquidación, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo. En consecuencia, dicha rectificación no será posible en caso de deducciones generadas en ejercicios prescritos.

### 3.4 IRPF. - El TEAC fija nuevos criterios en materia de ganancias patrimoniales no justificadas

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 12 de mayo de 2022 ([3467/2020](#), [Criterio 1](#), [Criterio 2](#), [Criterio 3](#) y [Criterio 4](#)) y ([4244/2021](#), [Criterio 1](#), [Criterio 2](#), [Criterio 3](#) y [Criterio 4](#))**

El artículo 39.2 de la Ley del IRPF establecía hasta fechas recientes que tendrían la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas (a integrar en la base imponible general del período más antiguo de los no prescritos) la tenencia, declaración o adquisición de bienes y derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la obligación de presentar el modelo 720 (de bienes y derechos en el extranjero). En [sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 en el asunto C-788/19](#) (comentada en nuestra [alerta de la misma fecha](#)), este tribunal concluyó que este régimen vulneraba la libertad de circulación de capitales, entre otras razones, porque el contribuyente no se podía amparar en la prescripción. Tras esta sentencia, la norma del IRPF se ha modificado eliminando la referida presunción.

Sin embargo, el TEAC está interpretando que la sentencia no anula este régimen (mientras ha estado en vigor) de forma absoluta. Así lo ha manifestado en diversas resoluciones de 4

de marzo de 2022 (ya comentadas en nuestra [Newsletter de marzo de 2022](#)) y ahora en nuevas resoluciones en las que incide en esta conclusión. Según el TEAC:

- (i) La sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 ha confirmado la validez de la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas prevista en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF, pero obliga a tomar en consideración los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas.

La calificación legal de la renta como ganancia no justificada no se altera por la posterior acreditación de la verdadera fuente de renta.

- (ii) La falta de regulación de la prescripción en dicho artículo se debe integrar con la aplicación de las reglas de la LGT, de las que resulta lo siguiente:

- El artículo 39.2 no retrasa el *dies a quo* del plazo de prescripción de los ejercicios en los que se obtuvieron las rentas. Por lo tanto, el contribuyente podrá acreditar la prescripción consumada demostrando que los activos que no fueron declarados en plazo en el Modelo 720 se financiaron con rentas obtenidas en ejercicios prescritos.
- Para analizar la prescripción es preciso tener en cuenta las reglas de interrupción de la prescripción.

En este sentido, de acuerdo con la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 18 de mayo de 2020 ([recurso 6583/2017](#)) y ([recurso 5962/2017](#)), la presentación del Modelo 720 no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar, dado que este modelo es solo una declaración informativa por la que no se liquida ningún impuesto.

- (iii) No debe formar parte de la renta sometida a gravamen por aplicación del artículo 39.2 la parte del valor de los activos situados en el extranjero que, pese a tener su origen en un ejercicio no prescrito, corresponda a un mero aumento de valor de los activos adquiridos en un período prescrito.

### 3.5 IAE. - Se debe reducir la cuota del impuesto cuando se demuestre que existió inactividad total por la pandemia

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 18 de mayo de 2022 ([0461/2021](#) y [3084/2022](#))**

La normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) prevé una reducción proporcional en la cuota del tributo para los casos en que se produzca una “paralización de industria” como consecuencia de diversas causas tasadas (interdicción judicial, incendios o inundaciones, entre otras).

El TEAC confirma que la situación de inactividad económica derivada de la pandemia encaja en este concepto de “paralización de industria”. Por lo tanto, se debe aceptar la reducción de la cuota del tributo por los días en los que el contribuyente no desarrolló su actividad por la crisis sanitaria.

No obstante, el tribunal también aclara que, solo en aquellos casos en los que se demuestre que existió inactividad total (y no únicamente parcial), se podrá reconocer el derecho a dicha reducción proporcional.



### 3.6 IVA. - La cancelación de la garantía hipotecaria habilita al acreedor a modificar la base imponible fuera del plazo establecido en la ley

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

La entidad reclamante tenía un crédito privilegiado especial frente a un deudor en concurso de acreedores, lo que fue reconocido por la administración concursal. No obstante, el juzgado de lo mercantil competente en el concurso decretó la cancelación de las hipotecas que garantizaban la deuda en cuestión, lo que llevó al administrador concursal a certificar que la deuda era incobrable.

Con motivo de lo anterior, la sociedad modificó la base imponible de las operaciones adeudadas por los importes impagados por su deudor. La Administración Tributaria negó el derecho a la modificación porque se efectuó después de transcurrido el plazo establecido en el artículo 80 de la Ley de IVA, computado desde que venció la deuda. Según la sociedad, sin embargo, la modificación se había solicitado en plazo, dado que este se debía computar desde que la deuda fue declarada incobrable.

El TEAC concluye a favor de la compañía y afirma que el cómputo del plazo previsto en la norma para modificar la base imponible se inicia cuando el crédito adquiere la naturaleza de incobrable y no cuando vence la deuda. En el caso analizado, ese momento es el de la cancelación de la hipoteca constituida en favor de la entidad.

### 3.7 Procedimiento administrativo. - La Administración española no puede realizar un requerimiento de información a una entidad no establecida que no tenga vínculos con el territorio español

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

Se analiza la validez de un requerimiento individualizado de información realizado por la Administración tributaria española, a través de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), a una entidad no establecida en España, que no tiene ningún vínculo ni criterio de conexión con el territorio español determinante de la existencia de una relación jurídico-tributaria y que, por lo tanto, no está sujeta a su ordenamiento jurídico interno.

El TEAC concluye que la Administración carece de competencia para efectuar este tipo de requerimientos en la medida en que no puede desplegar potestades administrativas (en este caso, facultades de obtención de información con trascendencia tributaria) fuera de sus fronteras, salvo que el requerido tenga una relación jurídico-tributaria con la Administración española. En estas circunstancias, la obtención de información se debe canalizar a través de los instrumentos de asistencia mutua relativos al intercambio de información.

### 3.8 Procedimiento administrativo. - La notificación por un agente tributario en los días de cortesía es válida si está justificada por razones de eficacia

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

Los procedimientos de inspección se deben realizar en un plazo máximo regulado en el artículo 150 de la LGT. El referido plazo se computa desde la notificación del inicio de las actuaciones hasta que se entienda notificado el acto administrativo resultante (la liquidación). Una de las consecuencias de que se exceda dicho plazo es que las actuaciones no habrán interrumpido la prescripción de los tributos revisados en el procedimiento.

En esta resolución se analiza un procedimiento de inspección frente a una entidad obligada a recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos, a la que se comunicó la liquidación de forma presencial (mediante agente tributario). Esta notificación se realizó dentro de los “días de cortesía”. Los denominados “días de cortesía” son aquellos que pueden señalar los obligados tributarios que estén incluidos en el sistema de dirección electrónica habilitada, durante los cuales no se podrán poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

El obligado tributario sostiene que, por este motivo, la fecha de finalización de las actuaciones no puede ser la de la notificación mediante el agente tributario.

El TEAC concluye que la notificación efectuada a través de agente tributario es válida porque la LGT establece que la Administración puede acudir a la notificación no electrónica por razones de eficacia de la actuación administrativa, en aquellos casos en que el uso de la vía electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación de la Hacienda Pública.

### 3.9 Procedimiento de recaudación. – El TEAC analiza diversas cuestiones en relación con el embargo de bienes

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 17 de mayo de 2022 ([1975/2022](#) y [2039/2019](#)) y 19 de abril de 2022 ([2654/2019](#)) y ([0381/2020](#))**

El TEAC se pronuncia en estas resoluciones acerca de cómo calcular el límite previsto en la normativa respecto del embargo de sueldos, salarios y pensiones. Según el tribunal:

- (i) Cuando, junto a la mensualidad ordinaria, se recibe una gratificación o paga extraordinaria, el límite será el doble del Salario Mínimo Interprofesional (SMI) mensual. Es decir, la escala recogida en la Ley de Enjuiciamiento Civil se aplicará al exceso recibido sobre dicha cantidad.
- (ii) Para los supuestos en que el sueldo mensual incluya la parte proporcional de las pagas o gratificaciones extraordinarias, el límite de inembargabilidad estará constituido por el SMI en cómputo anual (SMI mensual multiplicado por 14 pagas y prorrateado en 12 meses).
- (iii) Para determinar el límite inembargable, solo se debe tener en cuenta el último sueldo, salario o pensión ingresado en cuenta.

Es decir, el saldo disponible en la cuenta a la fecha del embargo, deducida la cantidad resultante de aplicar el límite inembargable, se considerará ahorro y será íntegramente susceptible de embargo, con independencia de que tenga su origen en el abono de percepciones salariales de meses anteriores.

Finalmente, el tribunal recuerda que los bienes de las sociedades mercantiles son, en todo caso, embargables, sin que resulte de aplicación el límite relativo a la inembargabilidad de los libros o instrumentos necesarios para el ejercicio de una profesión, arte u oficio previsto en la normativa.

### 3.10 Procedimiento de recaudación. - El aplazamiento o fraccionamiento solicitado en el plazo concedido tras la denegación de una solicitud de suspensión impide el inicio del periodo ejecutivo

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 19 de abril de 2022](#)**

El TEAC venía manteniendo hasta esta nueva resolución que, si una deuda tributaria no se abonaba en el plazo de pago concedido tras la denegación de una solicitud de suspensión, se iniciaba el periodo ejecutivo, aunque dentro de ese plazo se hubiera solicitado un aplazamiento o fraccionamiento. Según el tribunal, esta solicitud no tenía efectos suspensivos del procedimiento recaudatorio.

Sin embargo, a la vista del criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 28 de octubre de 2021 \(recurso 4743/2020\)](#), el TEAC cambia su anterior doctrina y concluye que una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento dentro del nuevo plazo de pago concedido tras la denegación de una solicitud de suspensión impide el inicio del periodo ejecutivo, lo que le lleva a anular una providencia de apremio dictada en tales circunstancias.

### 3.11 Procedimiento de recaudación. - En el caso de liquidaciones vinculadas a delito, la admisión a trámite de la denuncia determina la denegación de la suspensión (no su archivo), por lo que se debe conceder un nuevo plazo voluntario de ingreso

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 19 de abril de 2022 ([1168/2019](#)) y ([3434/2019](#))**

Tras la emisión de liquidaciones vinculadas a delito de deudas aduaneras, el obligado tributario solicitó la suspensión de la ejecución de la deuda hasta la admisión de la eventual denuncia por el juzgado, ofreciendo como garantía diversos bienes inmuebles. Una vez admitida la denuncia, la Administración archivó la solicitud de suspensión y emitió providencias de apremio respecto de cada una de las liquidaciones.

El TEAC analiza esta situación y concluye de la siguiente forma:

- (i) El régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio en el caso de liquidaciones vinculadas a delito no es completo. Por lo tanto, para analizar el caso que está en el origen de esta resolución se debe acudir al régimen general de recursos y suspensiones previsto en la LGT y su normativa de desarrollo.
- (ii) De acuerdo con dicho régimen general, la oficina gestora no debió ordenar sin más el archivo de la solicitud, sino que debería haber acordado su denegación y conceder un nuevo plazo de ingreso en periodo voluntario (diez días naturales por ser las liquidaciones de deudas aduaneras).
- (iii) La falta de ofrecimiento del referido plazo voluntario de pago impidió que dicho plazo llegara a vencer y, por ello, no se inició el periodo ejecutivo.

Por tanto, se deben anular las providencias de apremio.

## 4. Consultas de la Dirección General de Tributos

### 4.1 Impuesto sobre Sociedades. – Aunque la entidad absorbida sea patrimonial, se puede aplicar el régimen de neutralidad fiscal

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0871-22](#), de 22 de abril de 2022**

Se plantea la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en una operación de fusión por la que una sociedad absorbería a una entidad íntegramente participada que podría tener la condición de entidad patrimonial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La DGT concluye que la eventual consideración de la sociedad absorbida como entidad patrimonial no impide la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a la fusión, sin perjuicio de que, para que se pueda aplicar dicho régimen, se deben cumplir otros requisitos; entre otros, que la operación no se realice con la finalidad de conseguir una mera ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica (lo que es una cuestión de hecho).

### 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - La disminución de reservas voluntarias por una regularización fiscal y la disolución de la entidad pueden afectar a la reserva de capitalización

**Dirección General de Tributos. Consultas [V0745-22](#), de 5 de abril de 2022, y [V0752-22](#), de 6 de abril de 2022**

El artículo 25 de la LIS permite aplicar una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades igual al 10% del incremento de los fondos propios. La reducción está condicionada a que dicho incremento se mantenga durante 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables.

Según la DGT, este requisito de mantenimiento exige que, en cada uno de esos 5 años, la diferencia entre los fondos propios a cierre de cada ejercicio (sin incluir los resultados del propio año) e inicio (sin incluir los resultados del ejercicio anterior), se mantenga o incremente respecto al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

Conforme a ello, este requisito se incumpliría en los siguientes supuestos:

- (i) Cuando haya una disminución contable de la reserva voluntaria motivada por una regularización en el Impuesto sobre Sociedades.
- (ii) Cuando la sociedad se disuelva antes del transcurso del plazo de 5 años.

En estos casos, la entidad deberá ingresar, junto con la cuota del ejercicio en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente al beneficio fiscal aplicado en períodos anteriores más los correspondientes intereses de demora.

### 4.3 IRPF. - El beneficiario de un pacto sucesorio podrá aplicar los coeficientes de abatimiento que hubieran correspondido al transmitente

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0771-22](#), de 11 de abril de 2022**

Una persona física va a recibir de su madre un edificio que esta había adquirido en 1970, en virtud de un pacto sucesorio.

La normativa del IRPF dispone que, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de dichos pactos que transmita los bienes adquiridos antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del donante, si fuera anterior, se subrogará en la posición del donante respecto al valor y fecha de adquisición de los bienes (cuando dicho valor sea inferior al que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el momento en que tuvo lugar el pacto).

Se plantea si, en estos casos, el donatario puede aplicar los coeficientes de reducción (abatimiento) previstos para los elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

La respuesta es afirmativa. Según la DGT, en estos casos la subrogación del beneficiario se concreta tanto en el valor como en la fecha de adquisición, por lo que, si esta fecha fuera anterior a 31 de diciembre de 1994, el donatario podrá aplicar el régimen de coeficientes de abatimiento.

### 4.4 IRPF. - La DGT admite que la amortización de inmuebles adquiridos a título lucrativo se calcule considerando el valor real en el momento de la adquisición

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0716-22](#), de 1 de abril de 2022**

Para el cálculo del rendimiento neto derivado del arrendamiento de inmuebles, se puede deducir, entre otros gastos, la amortización de dichos inmuebles. Según el Reglamento de IRPF, esta amortización será el resultado de aplicar un 3% sobre el mayor entre el "coste de adquisición satisfecho" o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

Tradicionalmente, la Administración ha venido entendiendo que, en el caso de inmuebles heredados o recibidos en donación, el coste de adquisición satisfecho es "0" (a salvo de los impuestos y gastos soportados en la adquisición) y, por tanto, la amortización será en general el 3% del valor catastral. Sin embargo, el Tribunal Supremo (en sentencia 3483/2021, de 15 de septiembre, comentada en nuestra [alerta de 29 de septiembre de 2021](#)) concluyó que, en estos casos, el coste de adquisición será el valor del bien a efectos del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones más los tributos y gastos inherentes a la adquisición.

La DGT ha asumido ya este criterio en resolución de 1 de abril de 2022 (al igual que la AEAT en su programa del IRPF de 2021).

#### 4.5 Impuesto sobre el Patrimonio. - No es aplicable la exención a planes de pensiones constituidos en otros Estados

**Dirección General de Tributos. Consultas [V0875-22](#) y [V0878-22](#), de 25 de abril de 2022**

La normativa del Impuesto sobre el Patrimonio establece que estarán exentos los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones.

El término “plan de pensiones” no aparece definido en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Según la DGT, se ha de acudir a la normativa sectorial para entender si un producto concreto se puede calificar como plan de pensiones a estos efectos. De acuerdo con dicha normativa, la DGT concluye que la exención quedaría limitada a:

- (i) Los planes de pensiones regulados en los capítulos I a II del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- (ii) Los previstos en la Sección segunda de su Capítulo X (fondos de pensiones de empleo españoles en otros Estados miembros) sujetos a la legislación de otros Estados miembros.

Por el contrario, no se podrán beneficiar de la exención los derechos consolidados y derechos económicos de:

- (i) Planes de pensiones constituidos en Estados no miembros de la Unión Europea.
- (ii) Planes de pensiones constituidos con una entidad domiciliada en otro Estado de la Unión Europea (en el caso consultado, Malta) y sujeto a la legislación de dicho país.

Por otro lado, la DGT señala que la vivienda habitual no tiene la consideración de bien improductivo, a los efectos del límite conjunto renta-patrimonio.

## 5. Normativa

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

En el BOE de 27 de junio de 2022 se ha publicado la [Resolución de 21 de junio de 2022](#), de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural de 2022, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros, esta vez para el tercer trimestre natural de 2022. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 0,824 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: 1,876 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 1,637 por 100.

- Activos con plazo de quince años: 2,608 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 1,831 por 100.

## 5.2 Se aprueban nuevas medidas tributarias para paliar los efectos de la crisis económica y de la pandemia

En el BOE de 26 de junio de 2022 se ha publicado el [Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio](#), por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

Además, en el BOC de 27 de junio de 2022 se ha publicado el [Decreto ley 8/2022, de 23 de junio](#), por el que (entre otras) se prorroga la aplicación del tipo cero en el IGIC para combatir los efectos del COVID-19.

Las medidas tributarias de estas dos normas se han resumido en nuestra [alerta de 27 de junio de 2022](#).

## 5.3 España confirma la conclusión de los procedimientos internos necesarios para que surtan efecto las disposiciones del Convenio Multilateral

En el BOE de 21 de junio de 2022 se ha publicado la [Notificación](#) del Reino de España al secretario general de la OCDE, de conformidad con las disposiciones del artículo 35.7 del Convenio Multilateral.

La notificación contiene los listados de jurisdicciones respecto de las que el Reino de España confirma que ha concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto (i) las disposiciones del Convenio multilateral, y (ii) las disposiciones de la Parte VI (Arbitraje) de dicho convenio.

## 5.4 Se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario del IAE de 2022

En el BOE de 15 de junio de 2022 se ha publicado la [Resolución de 8 de junio de 2022](#), del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de 2022 relativos a las cuotas nacionales y provinciales.

En concreto, el plazo de ingreso queda fijado entre el 15 de septiembre y el 21 de noviembre de 2022, ambos inclusive.

Para las cuotas nacionales y provinciales se establece que el ingreso se deberá realizar a través de las entidades de crédito colaboradoras en la recaudación, con el documento de ingreso que a tal efecto se hará llegar al contribuyente. Si no se recibe o se extravía ese documento, el ingreso se deberá realizar con un duplicado, que se recogerá en la Delegación o Administraciones de la AEAT de la provincia del domicilio fiscal del contribuyente, en el caso de cuotas nacionales, o de la provincia del domicilio donde se realice la actividad, en el caso de cuotas provinciales.

## 5.5 Se aprueban medidas fiscales para impulsar la eficiencia energética de las viviendas

El 6 de octubre de 2021 se publicó en el BOE el [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](#), de medidas urgentes para impulsar la rehabilitación de edificaciones en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

En dicho real decreto-ley se aprobaron diversas medidas tributarias en el ámbito del IRPF. En concreto, se introdujeron tres nuevas deducciones en cuota por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda y se estableció que no tributarían en 2021 las ayudas concedidas en los reales decretos 691/2021, de 3 de agosto, 737/2021, de 4 de agosto y 853/2021, de 5 de octubre, tal y como comentamos en nuestra [alerta de 6 de octubre de 2021](#).

Ahora, a través de la [Ley 10/2022, de 14 de junio](#), de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (publicada en el BOE de 16 de junio de 2022), se incorporan dichas medidas en una ley y se amplía el supuesto de no sujeción a las ayudas previstas en el Real Decreto 477/2021, de 29 de junio.

## 5.6 Se amplían los supuestos de colaboración social en la aplicación de los tributos

En el BOE de 11 de junio de 2022 se ha publicado la [Orden HFP/534/2022, de 6 de junio](#), por la que se modifica la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que se podrá hacer efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende esta a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios.

## 5.7 Se modifica el modelo 369

Con fecha 2 de junio de 2022 se ha publicado en el BOE la [Orden HFP/493/2022, de 30 de mayo](#), que modifica la orden por la que se aprobó el modelo 369 de autoliquidación de los regímenes especiales de IVA aplicables a las prestaciones de servicios y ventas a distancia de bienes.

La orden introduce cambios en el procedimiento de pago por transferencia de las cuotas a ingresar por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión Europea que no dispongan de cuenta bancaria en alguna de las entidades colaboradoras con la Agencia Tributaria.

## 6. Otros

### 6.1 Se modifican los criterios para determinar la base de la deducción por los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, define en su artículo 27.1 los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público como el conjunto de incentivos fiscales



específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por ley.

El artículo 27.3 de dicha ley establece los beneficios fiscales máximos aplicables para los colaboradores, obligados tributarios del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que realicen gastos en la propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan directamente para la promoción de dichos acontecimientos de excepcional interés público, en cumplimiento de los planes y programas establecidos por el consorcio u órgano administrativo correspondiente. Dentro de dichos incentivos se establece una deducción en cuota del 15% de los referidos gastos en publicidad y propaganda.

Mediante [resolución de 25 de enero de 2018](#), la DGT aprobó un manual en el que se establecían los criterios para aplicar las reglas de dicho artículo 27.3. En el manual se establecía que, en el caso de soportes cuya finalidad principal era distinta de la publicitaria (embalajes varios, latas, botellas, botellines, envases alimentarios y bolsas contenedoras), el cálculo de la base de la deducción requería determinar en primer lugar el coste del gasto puramente publicitario. La deducción se calcularía entonces considerando únicamente dicho coste.

Siguiendo este criterio, la Agencia Tributaria ha venido sosteniendo que, cuando la difusión de un acontecimiento de excepcional interés público se efectúa insertando el logotipo de este en los envases en los que las empresas comercializan sus productos, la base de la deducción no es el importe de adquisición de los envases, sino el coste que supone para las empresas insertar el logotipo del acontecimiento en los referidos envases. Como este coste suele ser irrelevante, este criterio ha supuesto, en la práctica, negar el derecho a la deducción.

No obstante, el Tribunal Supremo ha concluido en varias sentencias recientes (entre otras, la sentencia de 20 de julio de 2021, resumida en nuestra [alerta de 27 de julio de 2021](#)) que la base de la deducción debe tener en cuenta el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos.

Partiendo de esta jurisprudencia, en el BOE de 11 de junio de 2022 se ha publicado la [resolución de 9 de junio de 2022](#), de la DGT, por la que se actualiza el referido manual. En concreto, se establece que las reglas para la determinación de la base imponible para los envases cuya finalidad principal sea distinta de la publicitaria serán las aplicables para el resto de soportes publicitarios.

## 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