

Pérez-Llorca

Newsletter  
Fiscal



06/2022

---

Copyright © 2022 Pérez-Llorca.  
Todos los derechos reservados.  
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.

# Índice

## Jurisprudencia del TJUE

**6. No puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IVA únicamente por tener acceso a los recursos de una filial**

Viktoriya Petkova e Iván Gallego

## Jurisprudencia del TS

**8. La norma reglamentaria que establece condiciones a la exención de la indemnización por despido no es ilegal**

Diego Marín-Barnuevo y María Gutiérrez

**9. Los informes técnicos emitidos por entidades certificadoras designadas por la ENAC no gozan de presunción *juris tantum* de veracidad ni de carácter vinculante para la administración**

Yi Zhou y Samanta Díaz

**11. Posibilidad de recurrir autoliquidaciones en el plazo de 4 años**

José Ramón Vizcaíno y Paulino González-Fierro

**12. No vulnera el principio de confianza legítima la adopción de actos de liquidación relativos a periodos anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del tribunal económico-administrativo central**

Clara Jiménez y Jesús Cudero

**14. No cabe inadmitir una solicitud de nulidad de pleno derecho por el hecho de que el recurrente hubiera presentado un recurso ordinario con la misma pretensión y no hubiera impugnado su desestimación**

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

## Otra jurisprudencia de interés

**16. La AN establece que la administración no puede declarar, a efectos fiscales, la nulidad de un acuerdo de retribución de administradores que no sea contrario al orden público, y que no haya sido impugnado por los sujetos legalmente legitimados**

Arturo Parellada y Marc Chevalier

## Doctrina administrativa

### TEAC

**18. Los gastos financieros vinculados a una operación de autocartera para su posterior amortización no pueden calificarse como donativos o liberalidades**

Ignasi Montesinos y Sergi Aguilar

**19. El TEAC modifica su criterio respecto de la sujeción a IVA de la cesión de vehículos a empleados**

Alejandra Flores y María Gutiérrez

**20. La indemnización por despido improcedente de un alto directivo se encuentra exenta hasta el límite máximo de 20 días de salario por año con un máximo de 12 mensualidades**

Alejandra Flores y Marc Chevalier

**21. Efectos del cambio de criterio de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo**

José Ramón Vizcaíno y Paulino González Fierro

**22. El TEAC confirma que existe prelación en la aplicación de DDIs debiéndose aplicar en primer lugar la DDI generada en el mismo ejercicio, pero no se pierde el importe de deducción no aplicada cuando existe insuficiencia de cuota íntegra**

Ignacio Pascual y Sergi Aguilar

**23. No podrá valorarse el valor de transmisión de participaciones según la regla de capitalización del promedio de los resultados de los ejercicios si no se dispone de tres ejercicios**

Esther Virgili y Marta Rodríguez Castillo

### DGT

**24. Cumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión exigido para la aplicación de la reducción en el ISD por adquisición de participaciones en entidades en un supuesto de reducción de capital de la entidad**

José Suárez y Claudia Vallverdú

**25. Cumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión exigido para la aplicación de la reducción en el ISD por adquisición de participaciones en entidades en un supuesto de posterior aportación no dineraria de las participaciones a una sociedad holding**  
José Suárez y Claudia Vallverdú

**26. Interpretación de los nuevos límites a la reducción por aportaciones del trabajador y contribuciones empresariales a un plan de pensiones de empleo**  
Daniel Olábarri y Samanta Díaz

**27. Opción tributaria en el marco de la aplicación de la reducción del 30% aplicable a los rendimientos con un periodo de generación superior a dos años**  
José Azqueta y Alejandra Flores

**28. Varias cuestiones sobre la tributación de la donación de participaciones en empresa familiar**  
Norma Peña y Roger Morera

**30. La base imponible de las entregas de carburantes y combustibles no se verá reducida con motivo de la bonificación de 0,2 euros prevista en el RDL 6/2022**  
Yi Zhou e Iván Gallego

## JURISPRUDENCIA DEL TJUE

### NO PUEDE DEDUCIRSE LA EXISTENCIA DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DEL IVA ÚNICAMENTE POR TENER ACCESO A LOS RECURSOS DE UNA FILIAL

---

Viktoriya Petkova e Iván Gallego · Abogados

Sentencia del TJUE de 7 de mayo de 2020 (asunto C-547/18)

En la presente sentencia, el TJUE analiza el supuesto de una entidad radicada en Alemania (“sociedad alemana”) que celebró un contrato con una entidad del grupo radicada en Rumanía (“sociedad rumana”) para la prestación de servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación para la promoción activa de los productos farmacéuticos de la sociedad alemana en Rumanía.

La sociedad rumana facturó los servicios prestados a la sociedad alemana, considerando que los mismos no estaban sujetos al IVA en territorio rumano. Sin embargo, la Administración Tributaria de dicho territorio entendió que a través de los vínculos contractuales que había establecido la sociedad alemana, esta utilizaba los medios técnicos y humanos de su filial rumana de forma ininterrumpida y, por tanto, disponía de un establecimiento permanente en Rumanía. En consecuencia, concluyó que la sociedad rumana debería haber repercutido las correspondientes cuotas del IVA en las prestaciones de servicios realizadas a la sociedad alemana.

Las cuestiones prejudiciales planteadas ante el TJUE se centran fundamentalmente en conocer si una sociedad dispone de un establecimiento permanente en otro Estado Miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que presta de forma exclusiva los servicios arriba enunciados que pueden incidir directamente en su volumen de ventas.

El TJUE recuerda que para disponer de un establecimiento permanente no se exige poseer medios humanos o técnicos propios, sino contar con la facultad de disponer de esos medios como si fueran suyos. En este sentido, no puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente por el mero hecho de que una sociedad posea una filial en ese Estado Miembro.

Por otro lado, el Tribunal considera relevante señalar que los servicios de publicidad y comercialización que prestaba la sociedad rumana tenían por objeto principal proporcionar una mejor información sobre los productos farmacéuticos vendidos en Rumanía por la sociedad alemana, pero que en ningún caso la sociedad rumana participaba directamente en la venta y suministro de los productos farmacéuticos de la sociedad alemana ni asumía compromisos frente a terceros en nombre de esta última.

Asimismo, señala que los medios humanos y técnicos puestos a disposición de la sociedad alemana por la sociedad rumana y que, según la Administración tributaria rumana, permiten

## Pérez-Llorca

deducir la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad alemana en Rumanía son también aquellos de los que se sirve la sociedad rumana para realizar las prestaciones de servicios destinados a la sociedad alemana. No obstante, el TJUE considera que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez para prestar y recibir los mismos servicios.

Por tanto, el TJUE entiende que la sociedad alemana no dispondría en Rumanía de un establecimiento permanente, puesto que no tiene en ese Estado Miembro una estructura que le permita recibir los servicios prestados por la sociedad rumana y utilizarlos para su actividad económica de venta y entrega de productos farmacéuticos.

Derivado de lo anteriormente expuesto, concluye el TJUE que la Directiva del IVA (artículo 44) y el Reglamento Ejecutivo n.º 282/2011 (artículo 11, apartado 1) deben interpretarse en el sentido de que una sociedad con domicilio fiscal en un Estado Miembro no dispone de un establecimiento permanente en otro Estado Miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que le presta, de forma exclusiva, servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en su volumen de ventas.

## JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

### LA NORMA REGLAMENTARIA QUE ESTABLECE CONDICIONES A LA EXENCIÓN DE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO NO ES ILEGAL

---

Diego Marín-Barnuevo y María Gutiérrez · Of Counsel y Abogada

Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:986 y ECLI:ES:TS:2022:868)

El artículo 7.e) de la LIRPF condiciona la aplicación de la indemnización por despido a la efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, y el artículo 1 del RIRPF presume que esa desvinculación no concurre cuando el trabajador vuelva a prestar servicios a dicha empresa o a otra vinculada en los tres años siguientes al despido.

En el supuesto enjuiciado, el Tribunal debía determinar en primer término si el precepto reglamentario tenía la suficiente cobertura legal, lo que resultaba cuestionable porque establecía una condición para la aplicación de la exención que no estaba prevista en la ley. Además, debía decidir si la normativa enjuiciada permitiría al antiguo trabajador prestar servicios como autónomo a la anterior empresa.

Respecto de la primera cuestión, la Sala precisa que, en el ámbito tributario, la jurisprudencia ha admitido la complementariedad entre ley y reglamento que, en este caso, está completando el precepto legal, sin perjuicio de que una mejor técnica legislativa hubiera llevado a integrar en la ley la precisión establecida en el RIRPF. Asimismo, en la medida en que la presunción reglamentaria relativa a los tres años admite prueba en contrario y no se trata de un requisito *stricto sensu* para el disfrute de la exención, y dado que la desvinculación efectiva es inherente al despido a los efectos de aplicar la exención, el principio de reserva de ley no se ve vulnerado.

En relación con la segunda cuestión, el TS considera que, si bien la efectiva desvinculación no se ve necesariamente afectada por cualquier relación entre el trabajador y la empresa, una posterior relación distinta de la laboral, como civil o mercantil, también puede impedir el disfrute de la exención. A estos efectos, recae sobre el trabajador la carga de probar que la desvinculación persiste tras el despido y que los servicios posteriores no guardan relación alguna, directa o indirecta, con las responsabilidades anteriormente asumidas en la empresa.

## LOS INFORMES TÉCNICOS EMITIDOS POR ENTIDADES CERTIFICADORAS DESIGNADAS POR LA ENAC NO GOZAN DE PRESUNCIÓN *IURIS TANTUM* DE VERACIDAD NI DE CARÁCTER VINCULANTE PARA LA ADMINISTRACIÓN

---

Yi Zhou y Samanta Díaz · Abogados

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2021 (ECLI: ES:TS:2021:1690)

En esta ocasión, el TS ha interpretado los artículos 2, 5, 7 y 8 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, en relación con el artículo 35 de la LIS, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

En particular, el pronunciamiento se ha centrado en determinar si, a la luz de la jurisprudencia de la Sala en relación con la presunción *iuris tantum* de veracidad de los informes administrativos emitidos en ejercicio de la discrecionalidad técnica, dicha presunción es predicable de los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología y de los informes técnicos emitidos por la entidad debidamente acreditada por la ENAC, o de ninguno de ellos.

En este caso concreto, el Ministerio de Ciencia y Tecnología califica el proyecto en cuestión como de Innovación Tecnológica (en adelante, IT), cuando previamente había sido calificado como Investigación y Desarrollo (en adelante, I+D) por una entidad certificadora acreditada por la ENAC. La entidad recurrente considera que el informe emitido por los técnicos de la entidad certificadora goza de presunción *iuris tantum* de veracidad de los informes administrativos y, por lo tanto, el órgano decisor del Ministerio de Ciencia y Tecnología debe solicitar un informe de contraste a organismos públicos o privados para justificar y motivar dicho cambio de calificación.

El Supremo considera que *“Como todo informe pericial realizado por especialistas cualificados deberá de ser valorado y tomado en consideración, atendiendo a la cualificación técnica de los expertos que lo emiten y a la capacidad de convicción de los razonamientos en los que se basa, pero es el órgano decisor al que le corresponde adoptar la decisión administrativa final en esta materia. A los efectos de dictar dicha resolución el órgano administrativo puede coincidir o no con el criterio técnico emitido en el informe pericial emitido por la entidad acreditada por la ENAC y para adoptar su decisión puede valerse de sus propios técnicos o solicitar informes técnicos a otros organismos públicos o privados, así lo dispone el artículo 7 del Red 1432/2003 que regula el procedimiento específico en esta materia y esa es la regla general en cualquier procedimiento administrativo, tal y como dispone el artículo 79 de la Ley 39/2015. Pero, en todo caso, la decisión le corresponde al órgano administrativo con competencia para emitir ese “informe motivado” sin que se encuentre en modo alguno vinculado por las opiniones manifestadas por los informes técnicos que aporta la parte al procedimiento”*.

## Pérez-Llorca

Además, el Alto Tribunal matiza que la decisión del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología *“ha de ser motivada y no puede ser arbitraria, por lo que la decisión debe adoptarse ponderando todos los documentos e informes obrantes, pero sin que los informes aportados por la parte, incluso los emitidos por peritos designados por entidades certificadoras acreditadas por la ENAC sean vinculantes para el órgano administrativo responsable de dictar la resolución administrativa, pues ni la norma establece el carácter vinculante de los informes técnicos que han de acompañar a las solicitudes de los interesados ni la propia regulación del procedimiento permite extraer otra conclusión, pues carece de sentido atribuir carácter vinculante a dicho informe para después reconocer que el órgano encargado de decidir puede adoptar libremente su decisión y solicitar otros informes técnicos en los que apoyar su decisión”*.

En el sentido anterior ha sentado doctrina el TS, desestimando el recurso interpuesto por el contribuyente.

## POSIBILIDAD DE RECURRIR AUTOLIQUIDACIONES EN EL PLAZO DE 4 AÑOS

---

José Ramón Vizcaíno y Paulino González-Fierro · Socio y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo del 17 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1140)

En esta Sentencia el TS establece jurisprudencia sobre las posibilidades de los contribuyentes de recurrir autoliquidaciones dentro del plazo de prescripción de 4 años.

El contribuyente había presentado autoliquidación del IIVTNU el 28 de octubre de 2014. A raíz de la Sentencia del TC de 11 de mayo de 2017, solicita el 11 de mayo de 2017 la rectificación de la autoliquidación con base en los argumentos de la Sentencia del TC. El Ayuntamiento rechaza dicha solicitud de rectificación. El contribuyente recurre dicha resolución ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo.

El Juzgado desestimó el recurso argumentando que, dado que la autoliquidación era firme al no haber sido recurrida en tiempo y forma, no podía serle de aplicación un pronunciamiento judicial posterior a la misma.

El administrado impugnó dicha resolución argumentando que el Juzgado había incurrido en error judicial, ya que considera que el órgano judicial había confundido los actos administrativos susceptibles de adquirir firmeza con los actos administrativos de los propios administrados.

El TS confirma la interpretación del Administrado, afirmando que la autoliquidación no puede considerarse firme hasta que no transcurra el periodo de prescripción de cuatro años.

Por tanto, si no ha transcurrido ese plazo de cuatro años, no se puede impedir al administrado la aplicación la doctrina Constitucional surgida durante dicho periodo.

## NO VULNERA EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA LA ADOPCIÓN DE ACTOS DE LIQUIDACIÓN RELATIVOS A PERIODOS ANTERIORES A LA EMISIÓN DE UN NUEVO CRITERIO POR PARTE DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

---

Clara Jiménez y Jesús Cudero · Socia y Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:862)

En la sentencia referida, el TS concluye que no vulnera el principio de confianza legítima la adopción de actos de liquidación relativos a periodos anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del TEAC. A su vez establece que, aunque estuviese perfectamente determinado un criterio administrativo anterior favorable, tal circunstancia no impide, por si misma, el cambio de criterio de la Administración siempre que lo razone suficientemente, con referencia expresa al criterio del que se aparta sin perjuicio del control judicial posterior y la doctrina de actos propios.

En el caso enjuiciado se pretende determinar si la regularización plasmada en las liquidaciones del IRPF del obligado tributario correspondientes a ejercicios anteriores a la emisión de un nuevo criterio del TEAC en el que se interpreta cómo han de determinarse los requisitos legales para aplicar la reducción del rendimiento de las actividades económicas por creación o mantenimiento de empleo regulado en la disposición adicional vigésima séptima de LIRPF vulnera el principio de confianza legítima.

La cuestión jurídica esencial que debía abordar la sentencia era relativamente sencilla y exigía parte del siguiente supuesto de hecho: la Administración regulariza al contribuyente el IRPF de varios ejercicios (2011, 2012 y 2013) a tenor de la interpretación de la normativa aplicable derivada de una doctrina establecida por el TEAC –en su función de unificación de criterio administrativo– con posterioridad (2015) a dichos ejercicios.

Para el interesado, el cambio de criterio administrativo no podría proyectarse sobre casos, problemas o períodos anteriores a la fecha en la que dicho criterio aparece, so pena de quebrantar el principio de confianza legítima.

El problema de fondo que en este asunto se debate radica en precisar si la reducción por creación de empleo y sus requisitos se han de dar, en los casos de comuneros que realicen actividades económicas y, a su vez, se integren en una comunidad de bienes, bien en el comunero, bien en la comunidad de bienes teniendo en cuenta el régimen de atribución de rentas previsto en los arts. 86 y siguientes LIRPF.

El criterio del TEAC, es el de que, en los casos de contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el art.35.4 LGT, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la disposición adicional 27 Ley IRPF (por mantenimiento o creación de empleo), deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad sin

## Pérez-Llorca

personalidad jurídica, y no con relación a cada comunero, partícipe o cotitular en proporción a su respectiva participación.

Para el Tribunal Supremo, no hay un derecho subjetivo a que un inicial criterio administrativo, aun cuando hubiera constancia fehaciente de la declaración favorable que se invoca, se mantenga en el tiempo, perviviendo a los cambios de criterio o de opinión, siempre que estos se razonen cumplidamente, como sucede.

Lo contrario sería, *“privar a los tribunales de justicia de su facultad de control plenario de la actividad administrativa, consagrada en el art. 106 CE”*.

Con base en lo anterior, la Sala establece la siguiente doctrina: No vulnera el principio de confianza legítima la adopción de actos de liquidación relativos a periodos anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del TEAC en este caso, en lo referente a la interpretación de los requisitos para aplicar la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.

Por otro lado, incluso en el supuesto en el que estuviera perfectamente determinada la existencia de *“un criterio administrativo anterior favorable, que no es el caso, ello no impide, en sí mismo, el cambio de criterio de la Administración, siempre que lo razone suficientemente, con expresa referencia al criterio del que se aparta, y bajo el ulterior y definitivo control judicial y sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los propios actos en los casos en que sea de aplicación.”*

## NO CABE INADMITIR UNA SOLICITUD DE NULIDAD DE PLENO DERECHO POR EL HECHO DE QUE EL RECURRENTE HUBIERA PRESENTADO UN RECURSO ORDINARIO CON LA MISMA PRETENSIÓN Y NO HUBIERA IMPUGNADO SU DESESTIMACIÓN

---

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo · Socio y Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1413)

La STJUE de 3 de septiembre de 2014 declaró que la normativa española del ISD contenía una discriminación contraria al Derecho de la Unión porque impedía a los no residentes aplicar las bonificaciones autonómicas reconocidas para los causantes que tenían su residencia fiscal en esa Comunidad Autónoma. A partir de esa sentencia se han producido distintos pronunciamientos judiciales con la finalidad de hacer efectiva esa igualdad de trato entre residentes y no residentes.

En el caso enjuiciado, un contribuyente residente en los Estados Unidos de América solicitó en 2016 (después de la STJUE citada) la rectificación del ISD para que se le aplicase la bonificación en la cuota del impuesto del 99% que se encontraba prevista en la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid, normativa que le era de aplicación a sus hermanos residentes en Madrid. Dicha solicitud fue desestimada porque el contribuyente tenía su residencia en Estados Unidos y la Administración consideró que la discriminación prohibida se refería, exclusivamente, a los contribuyentes residentes en los Estados miembros de la Unión. Dicha resolución no fue objeto de recurso y devino firme.

Posteriormente, la recurrente instó la nulidad de pleno derecho, invocando el precepto contenido en el artículo 217.1.a) de la LGT al considerar que dicho acto lesionaba derechos y libertades susceptibles de recibir amparo constitucional. Concretamente, la recurrente alegaba que debía ser objeto de aplicación la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014.

La Administración inadmitió a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho pues consideraba que la argumentación carecía manifiestamente de fundamento. Dicha inadmisión fue recurrida ante los tribunales, que no entraron a analizar el fondo del asunto pues consideraron que los argumentos “ *fueron consentidos por la parte recurrente* ” y no se podía reabrir un debate que se había cerrado por la propia inacción de la parte recurrente.

Sin embargo, la sentencia analizada considera que la solicitud del recurrente cumplía todos los requisitos para ser admitida a trámite, porque el acto administrativo era firme, la solicitud se articulaba sobre la base del artículo 217.1.a) de la LGT y la Administración no tuvo en cuenta la desestimación en cuanto al fondo, de otras solicitudes sustancialmente iguales. Por todo ello considera que, pese a que la sentencia del TJUE no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualquier acto que contravenga lo establecido en la sentenciase, la solicitud se debió admitir a trámite.

## Pérez-Llorca

Por todo ello la Sala estima el recurso, aunque no estima la pretensión de nulidad, sino que ordena retrotraer las actuaciones al momento anterior a la inadmisión de la solicitud “*a fin de que la Administración tramite y resuelva ese procedimiento de nulidad de pleno derecho, con la máxima celeridad*” y con específica consideración de su jurisprudencia.

## OTRA JURISPRUDENCIA DE INTERÉS

### LA AN ESTABLECE QUE LA ADMINISTRACIÓN NO PUEDE DELCARAR, A EFECTOS FISCALES, LA NULIDAD DE UN ACUERDO DE RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES QUE NO SEA CONTRARIO AL ORDEN PÚBLICO, Y QUE NO HAYA SIDO IMPUGNADO POR LOS SUJETOS LEGALMENTE LEGITIMADOS

---

Arturo Parellada y Marc Chevalier · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2022 (ECLI: ES:AN:2022:558)

En la sentencia de referencia, la AN concluye que la retribución de los administradores fijada por un acuerdo de la junta general que ha sido declarado nulo por el Juzgado de lo Mercantil, no es deducible a efectos del IS. No obstante, también establece que las retribuciones aprobadas en acuerdos que no hayan sido impugnados no pueden ser consideradas nulas, a efectos fiscales, por la Administración, si los acuerdos no son contrarios al orden público.

En el caso enjuiciado, el contribuyente aprobó, mediante los correspondientes acuerdos de la junta general de socios, la retribución de los administradores de los ejercicios 2011, 2012 y 2013. En lo referente al ejercicio 2011, los socios minoritarios impugnaron el acuerdo aprobado por la junta general, en la que se aprobaba, entre otros, la retribución de los administradores.

Tras su impugnación, hubo una serie de pronunciamientos judiciales en relación con los acuerdos aprobados en el ejercicio 2011 que declararon su nulidad. No obstante, dichas sentencias se refieren únicamente al acuerdo de 2011, pero no a los acuerdos de la junta general correspondientes a las retribuciones de los ejercicios 2012 y 2013, dado que no fueron impugnados.

Aun así, la Inspección consideró que al haberse anulado el acuerdo que fijaba la retribución de los consejeros para el 2011 y al ser este idéntico a los adoptados en 2012 y 2013, las retribuciones de los integrantes del consejo de administración debían considerarse como no deducibles por derivar de acuerdos nulos.

Sin embargo, la AN entiende que los acuerdos solo pueden considerarse nulos a efectos fiscales, cuando lo sean efectivamente a efectos mercantiles. En este sentido, recuerda que, conforme a la jurisprudencia mercantil, la posible ilegalidad de los acuerdos debe entenderse convalidada o subsanada por el transcurso del plazo de impugnación, que será de un año, salvo en caso de acuerdos contrarios al orden público.

Con base en lo anterior, la AN concluye que, en lo relativo a los acuerdos de los ejercicios 2012 y 2013, en la medida en que los mismos no fueron impugnados por los socios minoritarios y que no son contrarios al orden público, los mismos han quedado convalidados por el transcurso del plazo de impugnación. Así, la Administración no puede, prejudicialmente y a efectos fiscales, declarar la

## Pérez-Llorca

nulidad de los acuerdos, supliendo la inactividad de los legitimados para su impugnación, ya que dicha inactividad convalida los acuerdos.

Consecuentemente, la AN concluye que son deducibles los gastos de retribución de administradores de los ejercicios 2012 y 2013, por cumplir los requisitos mercantiles y encontrarse aprobados en sendos acuerdos de la junta general, los cuales han quedado convalidados y subsanados por la falta de impugnación de los sujetos legalmente legitimados.

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### TEAC

#### LOS GASTOS FINANCIEROS VINCULADOS A UNA OPERACIÓN DE AUTOCARTERA PARA SU POSTERIOR AMORTIZACIÓN NO PUEDEN CALIFICARSE COMO DONATIVOS O LIBERALIDADES

---

Ignasi Montesinos y Sergi Aguilar · Abogados

Resolución del TEAC de 25 de enero de 2022 (R.G. 04560/2019)

La presente resolución del TEAC trae causa de un procedimiento inspector de alcance general del IS en el cual la Administración tributaria, entre otras cuestiones, consideró como no deducibles los gastos financieros vinculados a la adquisición de autocartera por parte de una sociedad para su posterior amortización, al considerar que no estaban correlacionados con sus ingresos, según lo establecido en el art.14.1.e) del TRLIS (actual art.15 e) de la LIS), relativo a los donativos y liberalidades. En particular, la Administración tributaria consideró que la operación de autocartera se destinó únicamente en beneficio del socio y no de la sociedad.

No obstante, siguiendo el criterio establecido por el TS en su sentencia de 30 de marzo de 2021 (recurso de casación 3454/2019), el TEAC confirma que los gastos financieros vinculados a una operación de autocartera para su posterior amortización no pueden calificarse como donativos o liberalidades, al no existir un *animus donandi* por mucho que dicha operación sea en beneficio de los socios.

No obstante lo anterior, y siguiendo la línea que el propio TS deja abierta, el TEAC llama la atención sobre la posibilidad de que, en casos como el presente, los gastos financieros devengados a resultas de operaciones realizadas por una sociedad y asumidos total o parcialmente en beneficio de los socios o partícipes, pudieran considerarse retribución de los fondos propios, cuya deducibilidad se vería entonces denegada por el artículo 14.1.a) del TRLIS (actual art.15 a) LIS). Dicha cuestión no es analizada en la resolución del TEAC al no haber constituido el fundamento de la regularización cuestionada.

## EL TEAC MODIFICA SU CRITERIO RESPECTO DE LA SUJECCIÓN A IVA DE LA CESIÓN DE VEHÍCULOS A EMPLEADOS

---

Alejandra Flores y María Gutiérrez · Abogadas

Resolución del TEAC de 22 de febrero de 2022 (RG. 3161/2019)

El TEAC, adaptándose al criterio del TJUE<sup>1</sup> y de la AN (Sentencia de 29 de diciembre de 2021), modifica su doctrina para establecer que la cesión de vehículos a empleados no está sistemáticamente sujeta al IVA, sino que solo se considerará una operación a título oneroso y, por tanto, sujeta a dicho impuesto, si por la cesión el empleado satisface una contraprestación económica.

En el caso enjuiciado, la Inspección consideraba que la sociedad debió repercutir IVA a los trabajadores por la cesión de vehículos con disponibilidad para uso particular ya que la misma constituía renta en especie a efectos del IRPF y, por tanto, una operación a título oneroso.

No obstante, el TEAC, con base en la jurisprudencia comunitaria, concluye que no cabe calificar automáticamente la cesión de vehículos a empleados como una operación a título oneroso a efectos del IVA partiendo de su consideración como renta en especie a efectos del IRPF pues, para tratarse de una operación sujeta, el empleador debe obtener del empleado una contraprestación, cuantificable en dinero, directamente relacionada con la cesión del vehículo. A estos efectos, el TEAC señala que la cesión de vehículos podrá considerarse una operación a título oneroso cuando:

- (i) El trabajador efectúe un pago por ello.
- (ii) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, deducida de su salario, a cambio de la prestación concedida.
- (iii) El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.
- (iv) Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o en un documento accesorio.

En el supuesto enjuiciado, en la medida en que la cesión de los vehículos no podía considerarse como una operación a título oneroso, pues los empleados no habían abonado ninguna renta al empleador, no habían renunciado a parte de su salario monetario, ni si se preveía expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, constituía dicha contraprestación, el TEAC determinó que la cesión no debía estar sujeta al IVA.

---

<sup>1</sup> Sentencias del TJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM; de 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11, Medicom y Maison Patrice; de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, Astra Zeneca UK; y de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Julius Fillibeck.

## LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO IMPROCEDENTE DE UN ALTO DIRECTIVO SE ENCUENTRA EXENTA HASTA EL LÍMITE MÁXIMO DE 20 DÍAS DE SALARIO POR AÑO CON UN MÁXIMO DE 12 MENSUALIDADES

---

Alejandra Flores y Marc Chevalier · Abogados

Resolución TEAC de 25 de febrero de 2022 (RG. 2766/2019)

En la resolución de referencia el TEAC concluye que las indemnizaciones por despido improcedente percibidas por un trabajador con una relación laboral especial de alta dirección se encuentran exentas en la cuantía de 20 días de salario por año trabajado con el límite de 12 mensualidades.

El TEAC adapta así su criterio a la nueva corriente jurisprudencial en lo relativo a las indemnizaciones por cese de la relación laboral especial de alta dirección.

La controversia surgía porque el artículo 7.e) de la Ley del IRPF establece que están exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores o en su normativa de desarrollo. Con base en dicho artículo, la anterior jurisprudencia y doctrina venían sosteniendo que no podía aplicarse la exención en la medida en que el Real Decreto por el que se regula la relación laboral especial de alta dirección no podía considerarse como normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores y, por tanto, cualquier cantidad abonada no podía considerarse como obligatoria.

No obstante, el propio TS en su sentencia de 5 de noviembre de 2019 y con base la sentencia de la Sala de lo Social del TS de 22 de abril de 2014, establecía un nuevo criterio en relación con la exención de estas indemnizaciones en casos de desistimiento del empresario, sosteniendo que el Real Decreto de Alta Dirección sí es una normativa de desarrollo del ET y que la indemnización prevista en la referida norma es de carácter obligatorio, por lo que en casos de indemnización por desistimiento debía estar exenta la cantidad de 7 días por año de servicio con el límite de 6 mensualidades.

Finalmente, la AN en su reciente sentencia de 21 de octubre de 2021, consideró que la jurisprudencia del TS debía ser plenamente trasladable a los casos de despido improcedente de personal con contrato de alta dirección, y que la indemnización prevista en el artículo 11.Dos del Real Decreto por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, debía tener la consideración de indemnización mínima, debiendo quedar está exenta del IRPF en dicha cuantía (20 días de salario por año de servicio con el límite de 12 mensualidades).

Con esta resolución del TEAC, se despejan las dudas sobre las indemnizaciones por cese de las relaciones laborales especiales de alta dirección, y se fija un criterio interpretativo reiterado y consistente con la jurisprudencia de los tribunales de justicia.

## EFFECTOS DEL CAMBIO DE CRITERIO DE LA JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO

---

José Ramón Vizcaíno y Paulino González Fierro · Socio y Abogado

Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2022 (RG. 4189/2019)

El TEAC analiza los efectos del cambio de criterio de la jurisprudencia del TS antes de la fecha máxima de presentación de la autoliquidación.

En este supuesto, al contribuyente se le reconoció por sentencia un mayor precio al originalmente pagado (en un ejercicio prescrito) por la expropiación de un inmueble. El contribuyente imputó dicho ingreso al ejercicio en que se produjo la expropiación de conformidad con la jurisprudencia histórica del TS sobre esta materia, mediante un asiento contra una partida de reservas sin efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La Administración cuestionó la imputación de dicho ingreso, considerando que el administrado debería haber aplicado la nueva jurisprudencia del TS vigente en el momento de presentarse la autoliquidación que establecía que el mayor precio debería imputarse como un ingreso en el ejercicio en que se dictara la sentencia en la que este fuera reconocido.

El TEAC comienza citando su Resolución 1483/2017 del 11 de junio de 2020, en la que estableció que un cambio de criterio de la jurisprudencia del TS o de su doctrina no puede servir de sustento para regularizar situaciones anteriores en las que los administrados aplicaron el criterio existente en dicho momento.

Ahora bien, el TEAC considera que, en el caso en cuestión, donde la jurisprudencia ya había sido modificada antes de la presentación de la autoliquidación, los principios de buena fe y confianza legítima obligaban al contribuyente a aplicar la jurisprudencia vigente en el momento de presentarse la misma. Por tanto, el TEAC considera correcta la regularización realizada por la administración con base en la jurisprudencia existente en el momento de presentarse la autoliquidación.

## EL TEAC CONFIRMA QUE EXISTE PRELACIÓN EN LA APLICACIÓN DE DDIs DEBIÉNDOSE APLICAR EN PRIMER LUGAR LA DDI GENERADA EN EL MISMO EJERCICIO, PERO NO SE PIERDE EL IMPORTE DE DEDUCCIÓN NO APLICADA CUANDO EXISTE INSUFICIENCIA DE CUOTA ÍNTEGRA

---

Ignacio Pascual y Sergi Aguilar · Abogados

Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2022 (R.G. 05897/2020)

La presente resolución del TEAC trae causa de un procedimiento de comprobación limitada del IS en el cual la Administración tributaria cuestionó el criterio aplicado por parte del contribuyente respecto a la prelación en la aplicación de deducciones para evitar por doble imposición internacional (art. 31 de la LIS) (“DDI”) generadas en ejercicios anteriores y aquellas generadas en el propio ejercicio.

En su autoliquidación del IS, el contribuyente consideró que no existe ningún orden de aplicación para las DDIs en función de si tales deducciones se hubieran generado en ese mismo ejercicio o en anteriores, por lo que la aplicación de unas u otras y su importe es discrecional del contribuyente. Por ello, este sujeto pasivo aplicó una parte del importe total de deducción generada en el mismo ejercicio (dejando un importe de DDI generada en ese mismo ejercicio pendiente de aplicación) y DDIs generadas en ejercicios anteriores.

Con base en el criterio establecido por la DGT en su consulta vinculante V4765-16, la Administración tributaria regularizó la autoliquidación en el sentido de considerar que primeramente debía haber sido utilizada la DDI generada en el propio ejercicio y que, al no aplicarse en su importe íntegro -se aplicaron DDIs de ejercicios anteriores- el remanente de deducción generada en el ejercicio no aplicada se pierde para ejercicios futuros.

En la resolución que aquí se comenta, el tribunal sigue el criterio fijado en su anterior resolución de fecha 25 de octubre de 2021 (R.G. 5594/2020) y establece que:

- (i) debe aplicarse, en primer lugar, la DDI generada en el propio período impositivo; consecuentemente, cuando una entidad genere una DDI en el propio ejercicio y no la aplique por haber utilizado en su lugar una DDI procedente de un ejercicio anterior, la correcta regularización de esa situación exige aplicar la DDI generada en el ejercicio de regularización, y dejar la DDI procedente de ejercicios anteriores inicialmente aplicada como susceptible de aplicación a futuro, sin plazo límite para hacerlo ; y
- (ii) el importe de DDI generada en el ejercicio que se regulariza pero que el contribuyente no aplica en su autoliquidación en favor de DDIs de ejercicios anteriores no se pierde ya que *“no estamos ante una opción ejercitada por la entidad, sino ante una deducción para evitar la doble imposición que, como hemos analizado, la norma establece con carácter imperativo “se deducirá de la cuota íntegra ....”.*

## NO PODRÁ VALORARSE EL VALOR DE TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES SEGÚN LA REGLA DE CAPITALIZACIÓN DEL PROMEDIO DE LOS RESULTADOS DE LOS EJERCICIOS SI NO SE DISPONE DE TRES EJERCICIOS

---

Esther Virgili y Marta Rodríguez Castillo · Socio y Abogada

Resolución del TEAC de 26 de abril de 2022 (RG. 7287/2021)

En el presente caso, el obligado tributario transmitió ciertas participaciones por su valor nominal de un euro por participación. Más tarde, se abrió un procedimiento de inspección en el que se fijó un valor de transmisión muy superior al declarado. Según la Inspección, dicho valor resultaba de aplicar la regla de valorización prevista en el artículo 37.1.b) LIRPF. Dicho precepto establece dos posibilidades para calcular la ganancia o pérdida que se origine por la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación para aquellos casos en los que el importe satisfecho no se considere que se corresponda con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

En concreto, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- (i) El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del IIRPF.
- (ii) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El conflicto surge porque en el caso expuesto, la entidad había estado operativa únicamente dos ejercicios, por lo cual consideró que debía descartarse el segundo método de valoración, que exige el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, dicho criterio fue confirmado por el TEAR.

El TEAC comparte el criterio del TEAR justificando su argumento en el art. 12 de la LGT, según el cual, las normas tributarias deben interpretarse según lo establecido en el art. 3 del Código Civil, es decir, en el sentido propio de las palabras.

De esta manera, de no poderse aplicar la literalidad del art. 37.1.b) LIRPF porque no se dispone del promedio de los resultados de tres ejercicios, la segunda fórmula de cálculo del valor de transmisión resulta inaplicable y la valoración deberá centrarse exclusivamente en la primera fórmula.

DGT

## CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN EXIGIDO PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN EN EL ISD POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES EN UN SUPUESTO DE REDUCCIÓN DE CAPITAL DE LA ENTIDAD

---

José Suárez y Claudia Vallverdú · Counsel y Abogada

Consulta de la Dirección General de Tributos V0042-22, de 12 de enero de 2022

El pasado mes de enero, la DGT contestó a una consulta vinculante que trataba sobre el requisito de mantenimiento de la inversión exigido para la aplicación de la reducción por adquisición de participaciones en entidades del artículo 20.2.c) de LISD.

Según la descripción de los hechos de la consulta, el consultante recibió unas acciones por el fallecimiento de su padre sobre la que se ha aplicado la reducción del artículo 20.2.c) de la LISD. Se pretende realizar una reducción de capital en dicha entidad, de forma que el consultante va a recibir unos inmuebles y el saldo de la cuenta corriente de la entidad que aportará a otra entidad en la que realiza su actividad. La consultante solicita aclaración respecto a si la operación de reducción de capital de la entidad afectaría al requisito de mantenimiento de la inversión exigido para aplicar la reducción.

A estos efectos, la DGT concluye, en base a la consulta V2720-18 y la sentencia del TS de 2 de junio de 2021, que el requisito de mantenimiento no exige la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción, pudiéndose materializar la reinversión en bienes inmuebles, acciones, fondos de inversión, depósitos bancarios u otros activos o productos financieros que se estimen convenientes. Por lo que, si la consultante deja de ser socio de la entidad, pero mantiene en su patrimonio el valor de adquisición de la parte que le corresponde, no podrá considerarse que se produce una minoración del valor de la adquisición.

## CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN EXIGIDO PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN EN EL ISD POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES EN UN SUPUESTO DE POSTERIOR APORTACIÓN NO DINERARIA DE LAS PARTICIPACIONES A UNA SOCIEDAD HOLDING

---

José Suárez y Claudia Vallverdú · Counsel y Abogada

Consulta de la Dirección General de Tributos V0054-22, de 14 de enero de 2022

En línea con la consulta V0042-22, el pasado enero la DGT contestó otra consulta vinculante que trataba sobre el requisito de mantenimiento de la inversión exigido para la aplicación de la reducción por adquisición de participaciones en entidades del artículo 20.2.c) de la Ley del ISD.

Según la descripción de los hechos de la consulta, la consultante y sus cinco hermanos tienen previsto heredar al fallecimiento de sus padres las participaciones sociales que éstos poseen en dos sociedades familiares. Posteriormente, cada uno de los hermanos tiene intención de aportar dichas participaciones a su propia sociedad holding, de la que cada uno de ellos posee el control, manteniéndose el mismo valor de adquisición de las participaciones heredadas. La consultante solicita aclaración respecto a los siguientes dos aspectos: (i) si la aportación no dineraria supone el incumplimiento del requisito de mantenimiento; y (ii) si la aportación debería efectuarse mediante el sometimiento al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previsto en la LIS, para que se entienda cumplido el requisito de mantenimiento.

A estos efectos, la DGT señala, en primer lugar, que es criterio reiterado entre otras en las consultas V1544-12, V0213-16, V4598-16 y V2800-19, que para el cumplimiento del requisito de mantenimiento lo relevante no es la naturaleza y situación del activo, sino el valor por el que se practicó la reducción del impuesto. Asimismo, establece también que la aportación no dineraria no supondrá un incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que no se realicen actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición, tal y como establece el propio art. 20.6.c) de la LIS y recuerda que para conservar el derecho a la reducción es necesario “*tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio*”. No se pronuncia acerca de la cuestión planteada con respecto al sometimiento de la aportación al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores de la LIS.

## INTERPRETACIÓN DE LOS NUEVOS LÍMITES A LA REDUCCIÓN POR APORTACIONES DEL TRABAJADOR Y CONTRIBUCIONES EMPRESARIALES A UN PLAN DE PENSIONES DE EMPLEO

---

Daniel Olábarri y Samanta Díaz · Abogados

Consultas de la Dirección General de Tributos Vo299-22 y Vo300-22, de 17 de febrero de 2022

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, modificó los límites de reducción previstos por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social regulados en el artículo 52.1 de la LIRPF y estableció que las cantidades aportadas por la empresa que derivasen de una decisión del trabajador tendrían la consideración de aportaciones del trabajador. Esta última modificación se produjo con el objetivo de evitar que se consideraran contribuciones empresariales aquellas que se articulaban bajo un sistema de retribución flexible.

Dichas modificaciones han sido interpretadas por las consultas Vo299-22 y Vo300-22. La primera, ofrece una mayor delimitación del concepto de decisión del trabajador, mientras que la segunda detalla la cuantificación de los límites de la reducción de forma conjunta y absoluta.

Así, la consulta Vo299-22 especifica que se consideran contribuciones empresariales, por no derivar de la decisión del trabajador, las cantidades que aportan las empresas al Plan de Pensiones de Empleo de sus trabajadores derivadas de la negociación colectiva entre ambas partes plasmada en el Convenio Colectivo, sin que los empleados tengan la posibilidad de alterar los términos de lo establecido en el Convenio Colectivo y el reglamento de aplicación del plan, ni la forma de cuantificación de las aportaciones a realizar al Plan de Pensiones por ambas partes, mediante novaciones contractuales (sistema de retribución flexible).

Por su parte, la consulta Vo300-22 aclara que la ley establece un límite general de la reducción de 1.500 euros anuales en el que pueden incluirse tanto aportaciones del trabajador como contribuciones empresariales. Además, se especifica que la ley establece un incremento del anterior límite en 8.500 euros anuales que comprende tanto contribuciones empresariales como aportaciones del trabajador por importe igual o inferior a tales contribuciones empresariales, siempre que las cantidades aportadas por la empresa no deriven de una decisión del trabajador.

Lo anterior implica que, si la empresa realiza contribuciones empresariales por importe de 4.250 euros anuales, el trabajador podría realizar aportaciones al mismo instrumento de previsión social por importe de 5.750 euros anuales, de las cuales se incluirían 1.500 euros en el límite general y 4.250 euros en el límite adicional. De esta forma, se aclara que el límite absoluto de la deducción se cifra en 10.000 euros anuales.

## OPCIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 30% APLICABLE A LOS RENDIMIENTOS CON UN PERIODO DE GENERACIÓN SUPERIOR A DOS AÑOS

---

José Azqueta y Alejandra Flores · Socio y Abogada

Consulta de la Dirección General de Tributos Vo379-22 de 25 de febrero de 2022

En su contestación, la DGT analiza la situación de un contribuyente que habiendo aplicado la reducción del artículo 18 de la LIRPF a unos rendimientos en su declaración del IRPF del ejercicio 2017, percibe en el 2022 (es decir, antes de que hayan transcurrido cinco periodos impositivos) un segundo rendimiento con periodo de generación superior a dos años. El consultante plantea la posibilidad de poder presentar una autoliquidación complementaria del IRPF 2017 en aras de suprimir la reducción aplicada en un primer momento y así poder gozar de la reducción en el ejercicio 2022.

Sentado lo anterior, es interesante la apreciación que realiza el Centro Directivo sobre el momento en el cual la aplicación de la reducción puede ser catalogada como una opción; no siendo otro que el momento en el cual existe la capacidad de “escoger algo entre varias cosas”. Es decir, el momento en el cual se nos presentan las dos opciones: i) aplicar la reducción en el ejercicio 2017, o ii) aplicarla en la declaración del ejercicio 2022 (es decir, hasta 2022 no tenía capacidad de elección entre dos opciones). Es por ello por lo que la DGT concluye que el obligado tributario podrá presentar la autoliquidación complementaria del ejercicio 2017, para así poder aplicar la reducción en la declaración del ejercicio 2022.

Sin embargo, la DGT matiza lo anterior indicando que dicha posibilidad de elección debe considerarse una opción tributaria en virtud de lo contenido en el artículo 119.3 LGT y, por ende, deberá ser objeto de ejercicio en el periodo reglamentario de declaración del IRPF 2022. Una vez transcurrido el periodo voluntario del mismo, el contribuyente no podrá modificar la opción que hubiese ejercitado.

## VARIAS CUESTIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN EMPRESA FAMILIAR

---

Norma Peña i Bagés y Roger Morera · Socia y Abogado

Consulta de la Dirección General de Tributos Vo201-22 de 8 de febrero de 2022

El pasado 8 de febrero, la DGT resolvió un supuesto en el que los padres del consultante eran titulares del 100% de las participaciones de una SL. El 80% le correspondía al padre y el 20% restante, a la madre. El padre estaba jubilado parcialmente, pero seguía siendo administrador y gerente de la sociedad. La madre tenía 63 años y no ejercía ninguna función en la sociedad distinta de la de socia. El consultante, por su parte, trabajaba en la empresa a jornada completa y ejercía junto con su padre las funciones de dirección. La retribución que ambos recibían superaba el 50% del total de sus rendimientos de trabajo y actividades económicas. El matrimonio se planteaba donar el 100% de las participaciones a su hijo.

Las cuestiones a tratar son las siguientes: (i) si a efectos de probar el ejercicio de funciones de dirección, serían medios de prueba adecuados las actas de juntas de socios, los contratos laborales, etc., (ii) si la jubilación parcial del padre impide la aplicación de la reducción a la donación de las participaciones, (iii) el año que debe de considerarse para entender cumplido el requisito de renta obtenida por el ejercicio de funciones directivas y (iv) si al ser gananciales las participaciones donadas se entiende que hay una donación al 50% de cada uno de los cónyuges, además de la posibilidad de aplicar la reducción a la donación de participaciones al no tener la madre 65 años de edad.

La DGT entiende que para aplicar la reducción prevista en el art. 20.6 de la LISD a la donación de las participaciones, se tienen que cumplir los requisitos previstos, entre los cuales se encuentra la exención en el IP. En este caso se entienden cumplidas las siguientes condiciones: a) que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y b) que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea de al menos del 5% de forma individual o 20% conjuntamente con cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado. En cuanto al apartado c), no se exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de las participaciones, pudiendo corresponder éstas a cualquier integrante del grupo familiar (lógicamente cuando la participación se declara de acuerdo con esta modalidad y no la individual). Se comenta además que el listado enunciado en el párrafo 2 del art. 5.1.d) del RD 1704/1999 sobre las funciones directivas, es a título ejemplificativo y que su prueba no corresponde a la DGT. En cuanto a la situación de jubilación parcial, ésta no afectará a la exención de las participaciones.

En relación al cómputo de retribuciones, se entiende que deben de considerarse aquellas percibidas en el último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión, es decir, el ejercicio inmediato anterior a la celebración de la donación.

## Pérez-Llorca

Finalmente, se entiende que, puesto que se trata de bienes gananciales, han de practicarse dos liquidaciones; una por cada cónyuge. Ahora bien, en el presente caso, solo puede aplicarse la reducción por la donación de las participaciones transmitidas del padre, puesto que la madre no cumple con uno de los requisitos establecidos en el art. 20.6 de la LISD (ser mayor de 65 años).

## LA BASE IMPONIBLE DE LAS ENTREGAS DE CARBURANTES Y COMBUSTIBLES NO SE VERÁ REDUCIDA CON MOTIVO DE LA BONIFICACIÓN DE 0,2 EUROS PREVISTA EN EL RDL 6/2022

---

Yi Zhou e Iván Gallego · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V0977-22, de 4 de mayo de 2022

En el supuesto planteado, se consulta sobre la determinación de la base imponible en las operaciones de venta de combustibles y carburantes tras la entrada en vigor de la bonificación de 0,2 euros extraordinaria y temporal del precio de determinados productos energéticos prevista en el RDL 6/2022, de 29 de marzo.

La DGT concluye que la base imponible correspondiente a las entregas de combustibles y carburantes que efectúen los colaboradores en la gestión de la bonificación, entre los que se encuentran las gasolineras, estará constituida por el importe de la contraprestación obtenida en dichas entregas procedentes del destinatario o de terceras personas. Dicha base imponible no se ve alterada por la bonificación extraordinaria y temporal aprobada por el RDL 6/2022. En consecuencia, la base imponible no deberá ser objeto de minoración por la bonificación concedida, con independencia de que parte del importe de la contraprestación sea satisfecho por un sujeto distinto del destinatario de la entrega de carburante.

Por último, en relación con los requisitos de facturación de las entregas de carburantes y combustibles afectadas por el RDL 6/2022, la DGT señala que las facturas, además de los requisitos genéricos establecidos en los art. 6 y 7 del Reglamento de Facturación, deberán contener al menos uno de los siguientes datos:

- (i) El importe de la operación, distinguiendo el precio antes de aplicar el descuento y después de aplicar la bonificación, así como el importe de la bonificación aplicada.
- (ii) Referencia expresa a la aplicación de la bonificación recogida en el RDL 6/2022.

## Coordinadores de la Newsletter

### **Clara Jiménez**

Socia de Fiscal  
cjimenez@perezllorca.com  
T: +34 91 423 20 89

### **José Suárez**

Socio de Fiscal  
jsuarez@perezllorca.com  
T: +34 91 423 67 41

### **Alejandra Flores**

Asociada de Fiscal  
aflores@perezllorca.com  
T: +34 91 423 70 32

# Pérez-Llorca

Sede

Castellana 50  
28046 · Madrid

—

Paseo de la Castellana, 259 A  
28046 · Madrid

—

Diagonal 640, 8º A  
08017 · Barcelona

—

17 Hill Street  
W1J 5LJ · London

—

375 Park Avenue, 38th floor  
10152 · New York

