

Pérez-Llorca

Newsletter  
Fiscal



07/2022

---

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

**7. El TJUE considera que la tributación por la redistribución a sus accionistas de los dividendos percibidos por una matriz de sus filiales residentes en otros estados miembros, no es compatible con la directiva matriz-filial si se supera el límite del 5%**

Clara Jiménez y Daniel Olábarri

## Jurisprudencia del TC

**9. El Tribunal Constitucional confirma la constitucionalidad de la infracción recogida en el Artículo 203.6.b) 1º de la Ley General Tributaria**

Clara Jiménez y María Gutiérrez

## Jurisprudencia del TS

**11. La ampliación del alcance de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada debe comunicarse al comprobado con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, no siendo válida la comunicación simultánea**

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

**12. Los gastos de adquisición y transmisión no son relevantes a efectos del IIVTNU**

José Ramón Vizcaíno y Paulino González-Fierro

**12. Es nula la ordenanza fiscal que somete el importe de la tasa a convenio con el contribuyente**

José Suárez y Samanta Díaz

**14. Cuando se impugna en vía judicial una resolución económico-administrativa desestimatoria de un recurso de anulación, la sentencia puede en todo caso entrar a analizar las cuestiones de fondo de la resolución originalmente dictada**

Jesús Cudero e Ignacio Echávarri

**15. La liquidación provisional del ICIO dirigida al contribuyente en lugar de al sustituto legal adolece de un vicio sustantivo que no interrumpe el cómputo del plazo de prescripción de la liquidación originalmente anulada**

Esther Virgili e Ignacio Echávarri

**16. La cesión de uso de un vehículo por la sociedad a su socio califica en IRPF como rendimiento del capital mobiliario y debe valorarse a precio de mercado**

Alejandra Flores y María Gutiérrez

## Otra jurisprudencia de interés

**18. La limitación de efectos contemplada en el FJ 6º de la STC 182/2021, que declaró la inconstitucionalidad del impuesto de plusvalía municipal, no afecta a las impugnaciones presentadas antes de la publicación de la sentencia**

José Azqueta y Esther Virgili

## Doctrina administrativa

### TEAC

**20. La exención del Artículo 45.1b.18 de la Ley del ITPAJD no es aplicable a la cancelación de condiciones resolutorias explícitas en garantía del pago del precio aplazo**

José Azqueta y Viktoriya Petkova

**21. Criterio del TEAC sobre aplicación de las reglas de prescripción en relación con el régimen de ganancias patrimoniales no justificadas del Artículo 39.2 de la LIRPF tras la STJUE de 27 de enero de 2022**

José Suárez y Marta Rodríguez Castillo

**22. El límite de inembargabilidad de sueldos, salarios o pensiones está constituido por el doble del importe del SMI mensual en los meses en los que se cobre la paga extraordinaria**

Norma Peña i Bagés y Daniel Olábarri

**23. Reducción de la cuota del IAE en supuestos de inactividad total provocado por la COVID-19**

Diego Marín-Barnuevo y Arturo Parellada

**24. La solicitud de aplazamiento presentada en el período voluntario de pago abierto tras la denegación de una solicitud de suspensión impide el inicio del período ejecutivo**

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

## DGT

**26. La inactividad de alguna de las sociedades que forman parte del grupo de consolidación fiscal no implica la pérdida de su condición de miembro de dicho grupo**

Ignasi Montesinos y Sergi Aguilar

**26. Acceso y alcance de a la exención del artículo 4.Ocho.Dos del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con las inversiones en sociedades de capital-riesgo**

José Suarez y Claudia Vallverdú

**28. Base imponible del ITPAJD en la adquisición de un inmueble mediante un procedimiento de subasta judicial**

Yi Zhou y Claudia Vallverdú

**29. El reparto equitativo de activos y pasivos en una escisión total no proporcional podría suponer la inaplicación del régimen especial de neutralidad fiscal al no tener dos ramas de actividad diferenciadas**

Roger Morera y Sergi Aguilar

**30. Afectación de la inflación en el valor de adquisición inicial o venta para calcular por estimación real el IIVTNU**

Diego Marín-Barnuevo y Roger Morera

**30. La DGT establece que a los efectos del CDI hispano-suizo, la ganancia generada por la transmisión de las participaciones de una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles se encuentra sujeta y no exenta del IRNR**

Ignacio Pascual y Alejandra Flores

**31. La asunción de un compromiso de inversión y los servicios de originación prestados a un fondo de inversión están sujetos y exentos del IVA**

Viktoriya Petkova e Iván Gallego

## Otra Doctrina administrativa

**33. Informe número 7 de la comisión consultiva: conflicto en la aplicación de la norma en la interposición artificiosa de una comunidad de bienes para conseguir la deducción de las cuotas del IVA soportadas en una actividad exenta**

Ignasi Montesinos e Iván Gallego



## JURISPRUDENCIA DEL TJUE

### EL TJUE CONSIDERA QUE LA TRIBUTACIÓN POR LA REDISTRIBUCIÓN A SUS ACCIONISTAS DE LOS DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR UNA MATRIZ DE SUS FILIALES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS, NO ES COMPATIBLE CON LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL SI SE SUPERA EL LIMITE DEL 5%

---

Clara Jiménez y Daniel Olábarri · Socia y abogado

#### *Sentencia del TJUE de 12 de mayo de 2022 (C-556/20)*

En la sentencia de referencia, el TJUE analiza si la tributación en sede de la sociedad matriz por la redistribución a sus accionistas de los dividendos obtenidos de sus filiales localizadas en otros países miembros de la UE es contraria a la normativa comunitaria.

La normativa francesa recogía, en los ejercicios objeto de análisis, el método de exención para eliminar la doble imposición económica a los dividendos percibidos por sociedades matrices francesas procedentes de sus filiales localizadas en otros estados miembro. No obstante, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.2 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo (la Directiva matriz-filial), dicha exención no era plena, sino que se encontraba limitada al 95% del dividendo, gravándose el 5% restante.

Adicionalmente, la legislación francesa preveía la práctica por parte de la sociedad matriz de un ingreso a cuenta del impuesto sobre sociedades, al redistribuir a sus accionistas los dividendos, si estos no habían estado sujetos al impuesto al tipo general.

En el caso enjuiciado, los contribuyentes consideraban que la aplicación del referido ingreso a cuenta sujetaba los beneficios percibidos por una sociedad matriz de sus filiales residentes en otros estados miembro a un gravamen, con ocasión del reparto de dicho dividendo por la matriz a sus accionistas, que superaba el límite máximo del 5% previsto en la Directiva matriz-filial.

El TJUE comienza señalando que el objetivo último de la Directiva matriz-filial es el de eliminar toda penalización de la cooperación entre sociedades de estados miembros diferentes y evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos por una filial y percibidos por su sociedad matriz.

Asimismo, el TJUE afirma que la Directiva matriz-filial establece una prohibición para los estados miembros de gravar en más de un 5% los beneficios distribuidos por sus filiales a la sociedad matriz. Esta prohibición abarca la normativa nacional que, aun no sometiendo a tributación los dividendos percibidos por la sociedad matriz, grave indirectamente dichos dividendos. Por ello, la tributación indirecta de dichos beneficios a un tipo superior al 5% fijado en la Directiva puede considerarse contrario a la normativa comunitaria.

## Pérez-Llorca

Con base en lo anterior, el TJUE concluye que la aplicación de una normativa que tiene por efecto someter los beneficios percibidos por una sociedad matriz de sus filiales residentes en otro Estado miembro a una doble imposición económica superior al 5%, no es compatible con los objetivos de la Directiva matriz-filial de evitar una doble tributación, incluso cuando los efectos de esa doble imposición puedan mitigarse mediante una posterior solicitud de devolución a través de la aplicación de un crédito fiscal.



## JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CONFIRMA LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA INFRACCIÓN RECOGIDA EN EL ARTÍCULO 203.6.B) 1º DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

---

Clara Jiménez y María Gutiérrez · Socia y abogada

*Nota de prensa del Tribunal Constitucional nº 57/2022, de 14 de junio*

El artículo 203.6.b).1º de la LGT tipifica la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria cuando sea cometida por un sujeto inmerso en un procedimiento inspector que realiza actividades económicas, y la infracción se refiera a la aportación de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control, o al incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones. Dicha infracción se sanciona con una multa proporcional al 2% de la cifra de negocios del último ejercicio declarado, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

El TS, en su auto de 25 de febrero de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2129A), había planteado la inconstitucionalidad del precepto por su posible incompatibilidad con el principio de proporcionalidad de las sanciones (artículo 25.1 CE) a la vista de su carácter excesivamente aflictivo y, en consecuencia, su posible vulneración con los principios de culpabilidad en materia sancionadora, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y justicia inherente a la cláusula de Estado de Derecho.

El TC interpreta que la cuestión planteada por el TS se refiere exclusivamente a la sanción única de 600.000 euros, aplicable cuando el sujeto presenta una cifra de negocios muy elevada, y excluye de su análisis la constitucionalidad del tipo del infractor en sí y el límite mínimo de la sanción.

En este contexto, el TC entiende que la sanción no vulnera el principio de proporcionalidad de las sanciones, ni los principios constitucionales conectados con este toda vez que (i) el precepto permite modular la sanción (minorándola a la mitad) en función de la conducta del infractor, y (ii) la norma no es arbitraria porque contempla todas circunstancias relevantes para la cuantificación de la sanción, y solo resulta aplicable a supuestos graves de falta de aportación de información, y no a información o datos contables concretos, para los que se prevé sanciones inferiores.

En cuanto al carácter excesivo de la sanción, el TC reconoce que se trata de una multa severa, pero rechaza que se trate de un precepto con tachas similares a las apreciadas por el TJUE respecto del incumplimiento del modelo 720 de declaración de bienes en el extranjero, porque no concurre discriminación entre situaciones internas y transnacionales, el tipo multiplicador para la sanción proporcional no es elevado, su forma de cálculo es razonable al fijarse un tope máximo y poder reducirse y la conducta sancionada afecta a bienes jurídicos de relevancia constitucional.

## Pérez-Llorca

Así, el TC concluye que no cabe observar que la sanción prevista en el art. 203.6 b) 1º LGT suponga “un patente derroche inútil de coacción que socave los principios elementales de justicia”. No obstante, según la nota de prensa, dos de los magistrados han formulado voto particular al considerar que el alcance de la cuestión no se refiere solo al límite máximo de la sanción, sino a la totalidad del precepto. Entienden que el artículo no respeta la proporción exigible entre la gravedad de la infracción y la sanción que se anuda a la misma, dado que para el caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias formales se prevé una sanción notoriamente más grave que para la inobservancia de la obligación tributaria sustantiva.

## JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

### LA AMPLIACIÓN DEL ALCANCE DE LAS ACTUACIONES DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA DEBE COMUNICARSE AL COMPROBADO CON CARÁCTER PREVIO A LA APERTURA DEL PLAZO DE ALEGACIONES, NO SIENDO VÁLIDA LA COMUNICACIÓN SIMULTÁNEA

---

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo · Socia y Of Counsel

*Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1811)*

La sentencia analiza si la Administración Tributaria únicamente puede ampliar el alcance de sus actuaciones “con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones” o, por el contrario, puede efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

En la sentencia de instancia objeto de recurso de casación, el TSJ de la Comunidad Valenciana desestimaba el recurso interpuesto por el contribuyente.

La recurrente interpretaba que la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación efectuado por la Oficina Gestora en trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional vulnera lo dispuesto en el artículo 164 RGAT, pero el TEAR de Valencia rechazó sus pretensiones al considerar que la ampliación se hizo en el trámite de "puesta de manifiesto del expediente y propuesta de liquidación" y, por ende, dentro del plazo previsto en el precepto citado al haberse realizado de forma simultánea. Esa TSJ de la Comunidad Valenciana siguió la misma interpretación por entender que la ampliación del procedimiento no se produjo tras la apertura del plazo de alegaciones, algo que iría contra la citada norma, sino en el momento de ponerse de manifiesto el expediente al contribuyente con la notificación de la propuesta de liquidación provisional, para que formulase alegaciones en el plazo de 10 días hábiles. Es decir, la ampliación de las actuaciones tuvo lugar de forma coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

La Sala del TS, sin embargo, no comparte esta interpretación porque interpreta que la norma preceptúa que la ampliación se produzca con “carácter previo”, y los adverbios previo y simultáneo son incompatibles entre sí. La adopción de la ampliación al mismo tiempo de poner de manifiesto el expediente y de dar audiencia no es, por tanto, una mera irregularidad no invalidante, sino una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal, pues al exigir carácter previo, se excluye cualquier ampliación que no lo fuera. Desde esa perspectiva, lo previo no puede abarcar lo simultáneo.

Por todo ello, la sentencia analizada establece la siguiente doctrina: “*En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT , y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación*”.

## LOS GASTOS DE ADQUISICIÓN Y TRANSMISIÓN NO SON RELEVANTES A EFECTOS DEL IIVTNU

---

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

*Sentencia del Tribunal Supremo de 26 mayo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2010)*

Tras la Sentencia del TC 126/2019 en relación la constitucionalidad del IIVTNU, uno de los supuestos en los que se podía apreciar la vulneración del principio de capacidad económica y la vulneración de la no confiscatoriedad se producía cuando la cuota del IIVTNU a pagar era superior al beneficio real obtenido por el contribuyente.

En el presente supuesto el contribuyente recurrió el Acuerdo del Consejo de Ministros que denegó la reclamación patrimonial al Estado presentada por el IIVTNU pagado por la transmisión de un edificio de su propiedad.

El contribuyente alegaba que el beneficio obtenido por la venta del inmueble, teniendo en cuenta los gastos asociados a la adquisición y a la transmisión, era inferior a la cuota del IIVTNU que tenía que pagar a raíz de dicha venta.

El TS considera que los valores relevantes no son los precios de compra y venta, sino que es necesario poder individualizar el valor del terreno, en la compra y en la venta, para poder determinar si ha habido o no incremento de valor.

Además, el Tribunal considera que a los efectos de determinar si ha existido un incremento en el valor del terreno no se deben tener en cuenta los gastos asociados a la compra y a la venta.

## ES NULA LA ORDENANZA FISCAL QUE SOMETE EL IMPORTE DE LA TASA A CONVENIO CON EL CONTRIBUYENTE

---

José Suárez y Samanta Díaz · Socio y abogada

*Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2022 (- ECLI:ES:TS:2022:2427)*

Esta sentencia, pendiente de publicación a esta fecha, analiza la legalidad de una ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros (Badajoz). El tributo controvertido es la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros (la popularmente conocida como “tasa del 1,5 %”). En la norma cuestionada se estipula que el Ayuntamiento podrá llegar a un concierto con las compañías sobre el importe de la tasa en cuestión que no podrá superar el 1,5 % de los ingresos brutos obtenidos por dicha compañía en el término municipal.

## Pérez-Llorca

La cuestión planteada revestida de interés casacional es determinar si es contrario a los principios de legalidad, seguridad jurídica y no disponibilidad del crédito tributario la previsión contenida en una ordenanza fiscal que posibilita que el tipo de gravamen de una tasa potestativa, en concepto de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, sea fijado de mutuo acuerdo entre la Corporación local y los contribuyentes mediante la celebración de un convenio de colaboración.

A dicha cuestión, el TS responde en tres partes:

- 1) La exigibilidad de una tasa municipal deriva tanto de la ley como de la ordenanza en su desarrollo. Por tanto, ni la exigencia en sí de la tasa ni su cuantificación se puede hacer depender de un convenio o acuerdo con el contribuyente.
- 2) En caso de discordancia entre ordenanza y ley, no es posible prescindir de los términos de la ordenanza ilegal y girar el tributo conforme a las directas previsiones de la ley.
- 3) En caso de hechos imponibles tipificados en el artículo 24.1.a) del TRLRHL, la tasa se cuantifica necesariamente en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las empresas.

De esta forma, el Alto Tribunal sostiene que, al ser las tasas tributos de naturaleza potestativa, *“solo resultarán exigibles las tasas en caso de que el Ayuntamiento haya aprobado el instrumento jurídico normativo que legitima su exacción: la ordenanza fiscal a la que se refiere el artículo 16 TRLRHL. Y esa ordenanza fiscal deberá aprobarse conforme al artículo 15 y contener todos los elementos señalados en el artículo 16 TRLRHL y, además, como norma reglamentaria que es, no podrá estar, en contradicción con lo establecido en una norma con rango de ley”*.

Por todo lo anterior, el TS declara la nulidad radical de la ordenanza y la de las liquidaciones basadas en ella. Establece también que dicha nulidad ha de ser declarada con publicación del fallo anulatorio respecto del artículo 7, apartados 3 y 6 de la norma en cuestión.

## CUANDO SE IMPUGNA EN VÍA JUDICIAL UNA RESOLUCIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA DESESTIMATORIA DE UN RECURSO DE ANULACIÓN, LA SENTENCIA PUEDE EN TODO CASO ENTRAR A ANALIZAR LAS CUESTIONES DE FONDO DE LA RESOLUCIÓN ORIGINALMENTE DICTADA

---

Jesús Cudero e Ignacio Echávarri · Of Counsel y abogado

*Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022 (ECLI: ES:TS:2022:1694)*

El recurso de anulación es una vía de impugnación de resoluciones administrativas que se supedita a la concurrencia de unos motivos de reclamación tasados y rigurosos. En palabras del TEAC, *“no se trata en ningún caso de revisar a través de este recurso la argumentación jurídica del fallo contenido en la resolución, cuanto de constatar la existencia de una equivocación palmaria y, por ende, fácilmente constatable”* (Resolución 3599/2010, de 28 de abril de 2011).

La sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en casación desestimó el recurso contencioso-administrativo dirigido contra una resolución del TEAC que, a su vez, había desestimado un recurso de anulación interpuesto contra una resolución anterior del mismo órgano que rechazó el recurso de alzada deducido frente a un acuerdo del TEAR dictado en relación con una derivación de responsabilidad solidaria.

El recurso de anulación se amparaba en el motivo previsto en el apartado 1.c) del artículo 241.bis LGT (incongruencia completa y manifiesta), motivo rechazado por el TEAC al resolver aquel recurso y obviado por la parte actora en sede judicial, que centra su oposición exclusivamente en cuestiones directamente relacionadas con la declaración de responsabilidad solidaria.

La Sala sentenciadora rechaza entrar a enjuiciar esos motivos de fondo, pues aduce que el recurso de anulación no es el cauce adecuado para hacerlo, y centra su enjuiciamiento exclusivamente en la existencia o no incongruencia omisiva, cuya concurrencia rechaza.

El auto de admisión del recurso de casación en el que se dictó la sentencia que se analiza había circunscrito la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia a determinar si, impugnada una resolución económico-administrativa desestimatoria de un recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT, la sentencia dictada debe analizar o no la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo objeto del recurso de anulación.

El TS constata, en primer lugar, que tanto la parte recurrente como el Abogado del Estado sostienen que la sentencia puede entrar a analizar en todo caso la primigenia resolución del Tribunal Económico-Administrativo, en aplicación de la doctrina del pleno conocimiento, resolviendo por tanto sobre el fondo del asunto. Por ello, el Tribunal comienza destacando el hecho de que no existe contradicción alguna entre las partes ni sobre los hechos, ni sobre si debe acogerse o no el recurso de casación interpuesto y destaca que la discrepancia reside únicamente en si procede la declaración de nulidad de la sentencia con retroacción de las actuaciones para que la Sala de la Audiencia Nacional se pronuncie sobre el fondo del asunto (el Abogado del Estado), o bien si el

propio Tribunal Supremo debe dilucidar, actuando como juez de instancia una vez casada la sentencia, el fondo de la controversia declarando la ilegalidad de la resolución inicial (la recurrente).

El TS estima el recurso de casación presentado y señala que lo procedente por parte de la Sala de instancia hubiese sido *“conocer y resolver los motivos [esgrimidos por la demandante], y, en definitiva, verificar la corrección o no del acto originario impugnado”*. Por eso, en primer lugar, casa la sentencia en virtud de la doctrina del pleno conocimiento.

Entiende la sentencia analizada que la desestimación del recurso de anulación *“no impide, al contrario, entrar a dilucidar en sede judicial las cuestiones de fondo controvertidas”*.

No obstante, añade que, en el presente caso, las cuestiones de fondo propuestas por la parte recurrente no tienen ninguna conexión con la cuestión de interés casacional recogida en el auto de admisión, por lo que, lejos de lo que pedía la parte recurrente, las actuaciones deben retrotraerse. Y es que el auto de admisión había acotado el debate al alcance de la cognición de la Sala sentenciadora cuando se impugnaba la desestimación de un recurso de anulación, sin que fueran relevantes –como extremos reveladores de interés casacional– los aspectos atinentes al fondo del asunto.

De esta forma, concluye el Tribunal indicando que *“dado que la cuestión de fondo, sobre la base de los motivos opuestos en demanda en la instancia, ha quedado imprejuzgada, procede la retroacción para que la Sala de instancia resuelva sobre el fondo en los términos en que se planteó la controversia y pretensiones de las partes”*.

### **LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DEL ICIO DIRIGIDA AL CONTRIBUYENTE EN LUGAR DE AL SUSTITUTO LEGAL ADOLECE DE UN VICIO SUSTANTIVO QUE NO INTERRUMPE EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA LIQUIDACIÓN ORIGINALMENTE ANULADA**

---

Esther Virgili e Ignacio Echávarri · Counsel y abogado

[Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2022 \(ECLI:ES:TS:2022:1613\)](#)

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS declara en su sentencia que la emisión de una liquidación en sustitución de otra revocada en vía económico-administrativa por haber sido dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal, es un acto que debe entenderse realizado en el seno de un procedimiento de liquidación provisional distinto del original anulado. A consecuencia de ello, no nos hallamos ante un procedimiento de ejecución de la resolución económico-administrativa ni, por lo tanto, sujeto al plazo de caducidad del artículo 104 de la LGT.

Al respecto, el TS trae a colación su reciente jurisprudencia (por todas, sentencia de 23 de junio, rec. cas. 5086/2017) sobre la distinción entre vicio formal y vicio material, y destaca que mientras



que el vicio formal da lugar a la retroacción de actuaciones, el vicio material o sustancial puede dar lugar a la reiteración de los actos, mientras la potestad de la Administración siga viva.

Dicho esto, concluye que una liquidación dirigida al contribuyente en lugar de a su sustituto legal, en cuanto afecta a un elemento esencial de la relación tributaria, constituye un vicio material o sustantivo invalidante, en tanto que se aplicó la norma tributaria afectando a un elemento definitorio de la obligación tributaria, sin que lo actuado haya interrumpido el plazo de prescripción, por lo que la Administración podría volver a girar liquidación solo en el caso de que no haya prescrito su derecho.

Por otra parte, el TS reitera su doctrina acerca de la especial estructura y dinámica del ICIO (por todas, sentencia de 13 de diciembre de 2018, rec. cas. 3185/2017) y recuerda que en este gravamen el legislador ha ideado su exigencia por medio de dos obligaciones distintas, aunque conectadas entre sí, de modo que se gira una liquidación provisional, antes del nacimiento de la obligación tributaria principal, para poder exigir inmediatamente un pago a cuenta de la liquidación definitiva.

En definitiva, en el ICIO, liquidación provisional y liquidación definitiva conforman dos obligaciones tributarias distintas y autónomas, tanto desde el punto de vista sustancial como procedimental, configurándose la liquidación provisional como una especie de ingreso a cuenta de la liquidación definitiva, pero sin que ello sea óbice para que el tribunal concluya que se trata de liquidaciones que poseen distinta naturaleza y distinto contenido y que por lo tanto se trate de obligaciones autónomas, por lo que resulta correcta la impugnación de la liquidación provisional, dada su autonomía sustantiva, en tanto que esta incorpora un acto de gravamen, y que de dicha impugnación se derive su anulación al concurrir un vicio invalidante.

### **LA CESIÓN DE USO DE UN VEHÍCULO POR LA SOCIEDAD A SU SOCIO CALIFICA EN IRPF COMO RENDIMIENTO DEL CAPITAL MOBILIARIO Y DEBE VALORARSE A PRECIO DE MERCADO**

---

Alejandra Flores y María Gutiérrez · Abogadas

[Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2022 \(ECLI:ES:TS:2022:1702\)](#)

En el supuesto enjuiciado, el TS determina la calificación a efectos del IRPF de la renta derivada de la cesión o puesta a disposición de un vehículo por una sociedad a su socio y las reglas aplicables a los efectos de cuantificar dicha renta en especie.

La Administración había considerado que la cesión del vehículo constituía un rendimiento del trabajo en especie, para cuya valoración resultaba de aplicación la regla prevista en el artículo 43.1.1º.b) LIRPF para los rendimientos del trabajo en especie por entrega o cesión de vehículos. El contribuyente, por su parte, defendía que la mera disponibilidad abstracta del vehículo no generaba renta gravable y que, en su caso, se trataría de un rendimiento del capital mobiliario, que debía valorarse de acuerdo con la regla general de operaciones vinculadas del artículo 41 de la Ley del IRPF, es decir, a valor de mercado.

## Pérez-Llorca

En relación con la calificación jurídico-tributaria de la renta, el TS determina que la mera puesta a disposición o cesión de uso de un vehículo titularidad de una sociedad en favor de su socio constituye una utilidad para el socio que califica como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con el artículo 25.1.d) LIRPF. En este sentido, la Sala precisa que, puesto que la relación entre sociedad y socio se enmarca, en principio, en el ámbito mercantil, la renta no debe calificar rendimiento del trabajo.

En cuanto a la regla de valoración aplicable, el TS reitera el criterio establecido en su sentencia de 9 de febrero de 2022 (ECLI: ES:TS:2022:541) y señala que en la medida en que se trata de una operación vinculada, resulta de aplicación la regla de valoración del artículo 41 LIRPF, que se remite a la normativa del IS, por el cual la operación debe valorarse a precio de mercado. Por tanto, no resultan de aplicación las reglas especiales de valoración de rendimientos en especie recogidas en el artículo 43 LIRPF, ya que estas se refieren a rendimientos del trabajo y ganancias patrimoniales, pero no a rendimientos del capital mobiliario como el que constituye la cesión del vehículo por una sociedad a su socio.

## OTRA JURISPRUDENCIA DE INTERÉS

### LA LIMITACIÓN DE EFECTOS CONTEMPLADA EN EL FJ 6º DE LA STC 182/2021, QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE PLUSVALÍA MUNICIPAL, NO AFECTA A LAS IMPUGNACIONES PRESENTADAS ANTES DE LA PUBLICACIÓN DE LA SENTENCIA

---

José Azqueta y Esther Virgili · Socio y Counsel

[Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Valencia, de 5 de abril de 2022 \(ECLI: ES:JCA:2022:94\)](#)

[Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Pontevedra, de 10 de mayo de 2022 \(ECLI: ES:JCA:2022:271\)](#)

[Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 10 de Madrid, de 10 de mayo de 2022 \(ECLI: ES:JCA:2022:1094\)](#)

Las sentencias de los Juzgados que comentamos, interpretan los términos de la delimitación del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad que realiza el TC en su sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, por la que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al considerarse que estos vulneraban el principio de capacidad económica al establecer un único método, objetivo e imperativo, de cuantificación de la base imponible del IIVTNU (comúnmente conocido como “plusvalía municipal”).

Al respecto, el TC señala que tal declaración de nulidad “*impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto su exigibilidad*”, al mismo tiempo que limita los efectos de su pronunciamiento respecto de aquellas situaciones que, a la fecha de haberse dictado la sentencia, hayan sido decididas definitivamente en virtud de sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme y concreta, a estos exclusivos efectos, que situaciones deben considerarse como consolidadas, entendiendo como tales aquellas que no pueden ser revisadas al amparo de este pronunciamiento de inconstitucionalidad.

Pues bien, las sentencias objeto del presente comentario analizan diversos casos al objeto de determinar si nos encontramos o no ante “situaciones consolidadas”, y todas ellas coinciden en interpretar que la mención que realiza el TC con respecto “a la fecha de haberse dictado la sentencia” como momento determinante de la calificación de una situación como consolidada o no, no puede desconocer lo establecido por el artículo 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 164.1 de la Constitución Española, en virtud de los cuales, las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad vincularán a todos los poderes públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el BOE.

Así, los tres pronunciamientos coinciden en que la limitación del alcance y efectos de la referida Sentencia del TC se produce a partir de la fecha de publicación de la sentencia en el BOE, esto es, des del 25 de noviembre de 2021.

En este sentido, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra, señala en el Fundamento Jurídico de su Sentencia de fecha 10 de mayo de 2022, que la delimitación de situación consolidada efectuada por el TC es excepcional y que *“carece de soporte legal en nuestro ordenamiento administrativo”*, motivo por el cual *“debe interpretarse en términos estrictos o restrictivos, toda vez que sacrifica de manera relevante los principios judiciales de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)”*. De ahí que propugne una interpretación sistemática de esta STC con lo dispuesto en el artículo 164.1 de la Constitución y en el artículo 38.1 Ley Orgánica del TC, en los que se circunscribe la generación de “efectos generales” de las sentencias estimatorias a la “fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado”, y no a la de su firma. Y por ello, concluye que a una liquidación notificada el 15 de octubre de 2021 e impugnada dentro de plazo el 5 de noviembre de 2021, esto es, después de dictarse la sentencia, pero antes de su publicación en el BOE, no le resulta de aplicación la limitación de efectos establecida en el Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia del TC.

Idéntica conclusión había alcanzado el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, en su sentencia de fecha 5 de abril de 2022, en un supuesto en el que se formuló recurso de reposición en fecha 27 de octubre de 2021, esto es, un día después de dictarse la Sentencia del Tribunal Constitucional y con un razonamiento parejo al empleado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Pontevedra, en el que se incide de nuevo en que: *“una interpretación del fundamento jurídico sexto, que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, acorde a lo dispuesto en el art. 164.1 CE, supone que dicha fecha coincida con la de la publicación de la sentencia, y no con la fecha que formalmente figura en la sentencia”* (Fundamento Jurídico Segundo).

Un último pronunciamiento al respecto, en los mismos términos, es el del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 10 de Madrid, de fecha 10 de mayo de 2022, en el que se incide de nuevo en el carácter “constitutivo” de la publicación de las sentencias del Tribunal Constitucional para que estas puedan desplegar sus efectos “pro futuro” y “erga omnes”, de modo que concluye que un recurso interpuesto el 27 de octubre de 2021 contra una liquidación notificada el día 1 del mismo mes de octubre, no se ve afectada por la limitación de efectos fijada por el Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia del TC de 26 de octubre.

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### TEAC

#### LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 45.1B.18 DE LA LEY DEL ITPAJD NO ES APLICABLE A LA CANCELACIÓN DE CONDICIONES RESOLUTORIAS EXPLÍCITAS EN GARANTÍA DEL PAGO DEL PRECIO APLAZO

---

José Azqueta y Viktoriya Petkova · Socio y abogada

*Resolución del TEAC de 28 de abril de 2022 (RG. 3163/2020)*

En el supuesto planteado ante el TEAC se había llevado a cabo una compraventa cuyo precio quedó garantizado a través de la constitución de una condición resolutoria explícita. Una vez pagado el precio, se otorga escritura de carta de pago y cancelación de condición resolutoria y el contribuyente procede a liquidar el AJD por dicha cancelación. No obstante, no estando de acuerdo con la autoliquidación, el mismo solicita la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos alegando que la cancelación de la condición resolutoria debe equipararse a la cancelación de la hipoteca y, por ende, quedar exenta de la modalidad AJD del ITPAJD en virtud de lo previsto en el artículo 45.1.B.18º de la Ley del ITPAJD.

Pues bien, el Tribunal, después de volver a recordar que únicamente quedan sujetas al impuesto las condiciones resolutorias explícitas en garantía de pago del precio aplazado, señala que la equiparación establecida en el artículo 7.3 de la Ley del ITPAJD se refiere únicamente a la constitución de ambas figuras (i.e., hipoteca y condición resolutoria explícita), único supuesto que tributa por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sin que, en ningún caso, tal equiparación pueda extenderse a la cancelación de las mismas, cuya tributación se producirá en el ámbito de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, fuera, por tanto, del alcance de la equiparación establecida en el artículo 7.3 de la Ley del ITPAJD, sin que pueda resultar posible aplicar la analogía en la interpretación de las normas de exención.

Como consecuencia de lo anterior, concluye el TEAC que la exención recogida en el artículo 45.1.B.18º de la Ley del ITPAJD, no es aplicable a la cancelación de condiciones resolutorias explícitas en garantía del pago del precio aplazado, dado que la equiparación de la Ley del ITPAJD entre la hipoteca y la condición resolutoria explícita sólo se establece a efectos de la constitución de ambas figuras, no resultando posible aplicar la analogía en la interpretación de las normas de exención.

## CRITERIO DEL TEAC SOBRE APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE PRESCRIPCIÓN EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS DEL ARTÍCULO 39.2 DE LA LIRPF TRAS LA STJUE DE 27 DE ENERO DE 2022

---

José Suárez y Marta Rodríguez Castillo · Socio y abogada

[Resoluciones del TEAC de 12 de mayo de 2022 \(RG 4244/2021 y 3467/2020\)](#)

El TEAC, en las resoluciones de referencia ha emitido cuatro criterios en materia de prescripción en relación con la figura de las ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 39.2 LIRPF, tras la STJUE del 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) que declaró contraria al derecho de la UE la *imprescriptibilidad* prevista en el marco del régimen sancionador del modelo 720.

Como primer criterio, el TEAC considera aplicables generales de la LGT sobre la prescripción, de las que resulta lo siguiente:

- Ninguna regla general retrasa el *dies a quo* del plazo de prescripción de los ejercicios en los que se obtuvieron las rentas, de modo que, para no dejar sin efecto la *prescripción ya consumada*, el contribuyente podrá acreditar que los activos se financiaron con rentas obtenidas en un ejercicio que, en el momento de aplicar dicho precepto, estaba prescrito.
- Se tendrán en cuenta las reglas generales de cómputo e interrupción de prescripción para verificar cuándo se interrumpió la prescripción de los ejercicios en que se acrediten obtenidas las rentas que el artículo 39.2 somete a gravamen en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de información del modelo 720.

Como segundo criterio, considera el TEAC que la presentación del modelo 720 no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar rentas ocultas en ningún ejercicio, dada su naturaleza puramente informativa y su incapacidad de liquidar el tributo. Trae a colación, en este sentido, las sentencias del TS (rec. cas. 5962/2017 y 6583/2017) sobre la falta de efectos interruptivos de la prescripción de los modelos anuales de IVA (390) y retenciones (190).

En virtud del tercer criterio, el TEAC confirma que aquellas rentas gravadas y generadas en ejercicios no prescritos no gozan de inmunidad y quedan afectadas por la calificación “*en todo caso*” como ganancia de patrimonio no justificada, sin que ello se pueda alterar por la posterior acreditación de la verdadera fuente de esta renta inicialmente oculta.

Por último, el TEAC afirma que no deberá integrarse en la renta gravada por el precepto el *mero aumento de valor* generado por el activo poseído y situado en el extranjero, aunque se hubiera sido generado en un ejercicio no prescrito. Ello, por cuanto las plusvalías tácitas no realizadas no se someten a gravamen por el IRPF, sino que solo son gravadas cuando se enajenan los activos que las incorporan.

## EL LÍMITE DE INEMBARGABILIDAD DE SUELDOS, SALARIOS O PENSIONES ESTÁ CONSTITUIDO POR EL DOBLE DEL IMPORTE DEL SMI MENSUAL EN LOS MESES EN LOS QUE SE COBRE LA PAGA EXTRAORDINARIA

---

Norma Peña i Bagés y Daniel Olábarri · Socia y abogado

### *Resolución TEAC de 17 de mayo 2022 (RG 1975/2022)*

El artículo 171.3 de la LGT, a la hora de regular el embargo de cuentas bancarias en las que se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, establece que deberán respetarse las limitaciones a la embargabilidad de estos conceptos recogidas en el artículo 607 de la LEC. Dicho artículo prevé la inembargabilidad de los sueldos en la cuantía que no exceda del salario mínimo interprofesional (SMI), y la inembargabilidad de determinados porcentajes de los importes que superen el SMI.

En el presente supuesto, el TEAC resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT. El objeto de dicho recurso era determinar el límite de inembargabilidad de sueldos, salarios o pensiones al que se refiere el art 607 LEC, en los meses en los que, junto a la mensualidad ordinaria, se perciba una paga extraordinaria.

En la resolución recurrida, el TEAR sostiene que, en los casos en los que las pagas extraordinarias no se abonen de forma prorrateada, sino en los meses de junio y diciembre, el importe inembargable en esos dos meses ascenderá al doble del SMI mensual. Por su parte, el Director del Departamento de Recaudación entiende que también en los meses en los que se cobra la paga extraordinaria, el importe inembargable debe ser únicamente el SMI mensual.

El TEAC se acaba manifestando a favor de la postura mantenida por el TEAR. Para ello parte de que la normativa reguladora del SMI fija un salario mínimo anual equivalente a 14 veces el SMI mensual. De ello se deduce que los importes del SMI fijados por mes no incluyen la parte proporcional de las pagas extraordinarias, por lo que para determinar la cantidad embargable en un mes en el que el interesado percibe junto con su sueldo mensual una paga extraordinaria, no puede compararse la retribución total que percibe ese mes con el importe mensual del SMI que no incluye la paga extraordinaria.

Además, señala el TEAC que no parece lógico que, si la pensión anual total del obligado tributario se encuentra por debajo del SMI anual, se sostenga la posibilidad de embargar el salario en el mes de recepción de la paga extraordinaria, si tanto el Estatuto de los Trabajadores como la LEC declaran la inembargabilidad del SMI.



Por todo ello, el TEAC concluye que el límite de inembargabilidad de sueldos a que se refiere el artículo 607 de la LEC en el mes en el que se percibe, junto a la mensualidad ordinaria, una paga extraordinaria, está constituido por el doble del importe del SMI mensual. Asimismo, también afirma que dicho límite estará constituido por el importe del SMI en cómputo anual prorrateado en 12 meses cuando en el sueldo mensual estuviera incluida la parte proporcional de las pagas extraordinarias.

## **REDUCCIÓN DE LA CUOTA DEL IAE EN SUPUESTOS DE INACTIVIDAD TOTAL PROVOCADO POR LA COVID-19**

---

Diego Marín-Barnuevo y Arturo Parellada · Of Counsel y abogado

*[Resoluciones del TEAC de 18 de mayo de 2022 \(RG. 461/2021 y 3084/2022\)](#)*

El TEAC, en sus resoluciones de 18 de mayo de 2022, ha establecido un nuevo criterio que reconoce el derecho a obtener una reducción de la cuota del IAE en caso de cese de actividades durante la vigencia del estado de alarma provocado por la COVID-19.

En ambas reclamaciones económico-administrativas, los obligados tributarios, registrados en el epígrafe 969.4 (i.e. Máquinas recreativas y de azar), reclaman una devolución de la cuota tributaria del IAE, correspondiente al ejercicio 2020, proporcional al número de días que no pudieron ejercer su actividad debido a la declaración del estado de alarma, esto es, entre la fecha de aprobación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaraba el estado de alarma y el 7 de junio de 2020.

El TEAC recuerda que el hecho imponible del IAE se produce por el mero ejercicio de cualquier actividad económica, bastando un solo acto de realización de dicha actividad y con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio o de que la actividad se halle especificada en las correspondientes tarifas.

En ambas resoluciones, el TEAC realiza una interpretación extensiva de la regla 14.4. recogida en la normativa del IAE. Dicha regla recoge la posibilidad de establecer rebajas proporcionales en la cuota del IAE en caso de paralización de industrias según el tiempo que hubiera cesado la actividad. Por ello, reconoce como caso de paralización y suspensión de la actividad aquel expresado en el Real Decreto 463/2020 como consecuencia de la COVID-19, en defensa de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del sistema tributario.

A tenor de lo expuesto, el TEAC concluye que, para que se pueda aplicar la reducción proporcional de la cuota del IAE, es necesario que se demuestre la existencia de inactividad total de la empresa. Por lo tanto, no se incluyen en el supuesto aquellos periodos en los que la actividad pudo realizarse de forma parcial, como bien puede ser de forma online o telefónica. Tampoco aplica esta reducción a los supuestos de reducción de aforos en locales consecuencia de las medidas adoptadas tras el fin de la suspensión de actividades.

En consecuencia, el TEAC anula las resoluciones impugnadas y retrotrae las actuaciones al órgano gestor a los efectos de que éste se pronuncie sobre sí, efectivamente, se produjo un cese total de la actividad de las recurrentes y, en caso de ser así, proceda a reducir la cuota del IAE, reducción que debería realizarse siguiendo lo establecido en la regla 14.4, es decir, teniendo en consideración los días de paralización total.

## **LA SOLICITUD DE APLAZAMIENTO PRESENTADA EN EL PERÍODO VOLUNTARIO DE PAGO ABIERTO TRAS LA DENEGACIÓN DE UNA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN IMPIDE EL INICIO DEL PERÍODO EJECUTIVO**

---

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo · Socia y Of Counsel

*Resolución del TEAC de 19 de abril de 2022 (R.G. 792/2020)*

En el supuesto analizado se producen distintas actuaciones que conviene resumir para comprender bien la doctrina establecida por el TEAC:

- El interesado recibió una notificación de acuerdo de derivación de responsabilidad, el 22 de junio de 2015, en el que se le concedía un período voluntario de pago hasta el día 5 de agosto de 2015.
- El interesado interpuso reclamación económico-administrativa contra dicha resolución, con solicitud de suspensión de ejecución del acto impugnado.
- La solicitud de suspensión fue denegada, por lo que el interesado presentó una solicitud fraccionamiento de pago el día 4 de enero de 2018.
- Antes de resolver la solicitud de fraccionamiento, la Administración notificó al interesado la providencia de apremio. La notificación tuvo lugar el 8 de septiembre de 2018 y consideraba que la deuda se encontraba en periodo ejecutivo desde el 5 de agosto de 2015.
- El interesado interpuso reclamación económico-administrativa contra dicha providencia, que fue desestimada, por lo que presentó el recurso de alzada ante el TEAC que dio lugar a la resolución analizada.

En síntesis, el TEAR señaló en su resolución que, no habiéndose pagado la deuda en el plazo voluntario concedido tras la denegación de la suspensión, el período ejecutivo se había iniciado automáticamente el día siguiente a su vencimiento, puesto que la denegación elimina los efectos suspensivos del procedimiento recaudatorio. El interesado, por su parte, consideraba que la resolución del TEAR recurrida es contraria a la doctrina sentada por el TS en la que se establece como doctrina casacional que la Administración no puede dictar providencia de apremio sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, aunque dicha solicitud se hiciera en período ejecutivo.

## Pérez-Llorca

El TEAC resuelve el recurso señalando, en primer lugar, que en este caso «no hubo solicitudes de suspensión y aplazamiento simultáneas», sino que el aplazamiento se presentó tras haber sido denegada la suspensión. Por tanto, apunta que lo que debe realmente resolverse es *“si dicha solicitud debe considerarse planteada dentro del período voluntario (...) o si, por el contrario, su planteamiento no impedía el inicio del período ejecutivo y la consecuente exigencia de la deuda en vía de apremio”*.

Seguidamente recuerda la sentencia del TS de fecha 28 de octubre de 2021 (ECLI: ES:TS:2021:3998), así como su propia resolución de fecha 17 de febrero de 2022 (R.G. 4766/2019) para concluir que, en contra del criterio que este órgano había venido sosteniendo, debía asumirse la doctrina establecida por el TS, *“anulando las providencias de apremio objeto de dicho recurso de alzada visto que, denegada una primera solicitud de aplazamiento / fraccionamiento de pago planteada en período voluntario, y habiendo sido presentada, dentro del plazo de pago establecido en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria abierto con la notificación de dicho acuerdo denegatorio, una nueva solicitud de aplazamiento / fraccionamiento de pago de las mismas deudas, no procedía dictar providencias de apremio sin antes notificar la resolución de la solicitud reiterada”*.

Por todo ello concluye el TEAC que *“al igual que la presentación de una segunda solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria (...) impide el inicio del período ejecutivo (...), la conclusión no puede ser más que la misma cuando dicha solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se plantea dentro del plazo de pago establecido en el artículo 42.2 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, lo que impone que la providencia de apremio aquí impugnada deba ser anulada por haber sido dictada estando pendiente de resolución una solicitud de fraccionamiento de pago planteada, según se reconoce en la resolución recurrida, dentro del plazo de ingreso establecido en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria abierto con la notificación de un acuerdo de denegación de solicitud de suspensión planteada (...) dentro del período voluntario de pago de la deuda”*.

## DGT

### LA INACTIVIDAD DE ALGUNA DE LAS SOCIEDADES QUE FORMAN PARTE DEL GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL NO IMPLICA LA PÉRDIDA DE SU CONDICIÓN DE MIEMBRO DE DICHO GRUPO

---

Ignasi Montesinos y Sergi Aguilar · Abogados

*Consulta de la Dirección General de Tributos Vo646-22, de 25 de marzo de 2022*

En su contestación, la DGT analiza la posibilidad de que una de las sociedades pertenecientes a un grupo de consolidación fiscal quedara excluida del mismo como consecuencia de su inactividad de cualquier actividad productiva durante un periodo transitorio. Asimismo, se analiza, también, si en el caso de no quedar excluida del grupo fiscal, sus bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores podrían ser compensadas con bases imponibles de otras sociedades del grupo.

A estos efectos, la DGT concluye que entre las circunstancias reguladas en el artículo 58.4 LIS que determinan cuando una sociedad no puede formar parte de un grupo de consolidación fiscal, no figura la inactividad de la entidad. Por ello, el hecho de que una sociedad dependiente del grupo se encuentre inactiva por no realizar actividad económica alguna, no implicará su exclusión del grupo de consolidación fiscal.

Por otro lado, en la consulta también se cuestiona si dicha inactividad podría afectar a la capacidad del grupo de consolidación fiscal de compensar las bases imponibles negativas generadas por las sociedades inactivas.

A estos efectos, la DGT concluye que no habría limitación a la compensación, a menos que aplicaran las limitaciones establecidas en el artículo 26.4 de la LIS para supuestos de cambio de control.

### ACCESO Y ALCANCE DE A LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 4.OCHO.DOS DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN RELACIÓN CON LAS INVERSIONES EN SOCIEDADES DE CAPITAL-RIESGO

---

José Suarez y Claudia Vallverdú · Socio y abogada

*Consulta de la Dirección General de Tributos Vo577-22, de 21 de marzo de 2022*

La consultante participa en una sociedad que está valorando constituir una Sociedad de Capital-Riesgo (“SCR”) y se plantea varias cuestiones relativas al acceso a la exención del IP, prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP:

- (i) Si los activos de la SCR aptos para el cumplimiento del coeficiente obligatorio de inversión aplicable (60%), pueden computar como activo afecto a una actividad económica y determinar el acceso a la exención en el IP. La DGT, en línea con pronunciamientos previos,

## Pérez-Llorca

establece que, en base a lo dispuesto en la Ley del IP, al ser activo poseído para dar cumplimiento a una obligación legal, no podrán computarse como valores para determinar el acceso a la exención.

- (ii) Si las inversiones de la SCR integradas en el coeficiente obligatorio de inversión podrían considerarse como afectos a la actividad económica a efectos de la exención del IP. La DGT concluye que, en la medida en que es un requisito legal que las SCR mantengan un porcentaje mínimo de su activo invertido en determinados tipos de activos, estos activos serían necesarios para el ejercicio de la actividad de la SCR y, por lo tanto, podrán considerarse como afectos a la actividad.
- (iii) Si las participaciones de las que sea titular la SCR, en caso de que se encuentren en algunos de los supuestos previstos de incumplimiento temporal en el artículo 17 de la Ley 22/2014, se podrán computar como valores a los efectos de determinar si la entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario. La DGT concluye que, al no poseerse para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias, si podrán computarse como valores a efectos de determinar si la entidad se dedica a gestionar un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Sin embargo, no deberá computarse si se dan alguno de los restantes supuestos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP (participación de al menos el 5 % y disposición de medios para la dirección y gestión de la participación).
- (iv) Si el resto de activos de la SCR invertidos en participaciones, que no estén integrados en el coeficiente obligatorio de inversión podrán computarse como valores y entenderse que se encuentran afectos a la actividad económica. En este sentido, la DGT establece, acudiendo a la regla general, que:
  - Únicamente podrán no computarse como valores en la medida en que las participaciones supongan al menos el 5 % de los derechos de voto, siempre y cuando se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, se dispongan de medios materiales y personales suficientes y las entidades participadas y, a su vez, no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; y
  - Respecto a la afectación de dichos activos, deberá valorarse su necesidad para el desarrollo de la actividad.

Finalmente, la consultante plantea si la gestora de la entidad podría elegir qué valores deben entenderse integrados en el coeficiente obligatorio de inversión, pregunta a la que la DGT responde que no es competente para su contestación.

## BASE IMPONIBLE DEL ITPAJD EN LA ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE MEDIANTE UN PROCEDIMIENTO DE SUBASTA JUDICIAL

---

Yi Zhou y Claudia Vallverdú · Abogados

*Consulta de la Dirección General de Tributos V453-22, de 9 de marzo de 2022*

En el presente caso, el consultante pretende adjudicarse una vivienda vía cesión de remate, siendo el valor de adjudicación del inmueble inferior al valor de referencia previsto en la sede electrónica del Catastro. Por ello, se plantea si la base imponible del TPO debe ser el importe de la adjudicación o en su caso, el valor de referencia.

A este respecto, la DGT, interpreta cómo debe determinarse la base imponible del ITPAJD, modalidad TPO en dicha adjudicación, teniendo en cuenta la nueva redacción del artículo 10 del TRLITPAJD, introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y en particular, el encaje de esta nueva redacción frente a lo dispuesto en el artículo 39 del Reglamento del ITPAJD, que prevé una regla específica para la determinación de la base imponible del TPO en los supuestos de adquisición de bienes inmuebles mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativo.

La DGT, tras analizar el contenido del artículo 10 del TRLITPAJD, alcanza las siguientes conclusiones:

- El artículo 10 TRLITPAJD contiene (i) una regla general conforme la cual, se considera que la base imponible del TPO en las transmisiones de bienes y derechos estará constituida por su valor de mercado y (ii) una regla especial, aplicable únicamente a la transmisión de bienes inmuebles, en virtud de la cual, la base imponible será el valor de referencia previsto en la normativa catastral. Como excepción a dicha regla especial, se tomará como base imponible del TPO el valor declarado por los interesados, el precio o la contraprestación pactada, en el caso de que este último valor sea superior al valor de referencia.
- Por lo tanto, como regla general, en las transmisiones de inmuebles, incluidas las realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible del TPO vendrá determinada por el valor de referencia previsto en el catastro inmobiliario, ya que por el principio de jerarquía normativa, la regla prevista en el artículo 10.2 del TRLITPAJD prevalecería sobre la regla prevista en el artículo 39 del Reglamento del ITPAJD.
- Sin perjuicio de lo anterior, la regla prevista en el artículo 39 del Reglamento del ITPAJD resultaría de aplicación en los siguientes supuestos:
  - Si no existiese un valor de referencia aprobado para el inmueble transmitido, en cuyo caso, la regla prevista en el artículo 39 del Reglamento ITPAJD resultaría de aplicación por tener este la consideración de valor de mercado.

- Existiendo valor de referencia, si este resultase inferior al valor de adjudicación. En dicho caso, resultará de aplicación la regla prevista en el artículo 39 del Reglamento del ITPAJD, ya que en este caso, la contraprestación pactada resultaría superior al valor de referencia.

Debe recordarse que hasta la introducción de la nueva redacción del artículo 10 del TRITPAJD, el criterio reiterado de la DGT (entre otras, la consulta V2288-18), era considerar que la regla prevista en el artículo 39 del Reglamento del ITPAJD constituía una regla especial que prevalecía sobre la regla prevista en el artículo 10 del TRLITPAJD. Por lo tanto, esta consulta supone un importante cambio de criterio para las adquisiciones de bienes inmuebles mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa.

### **EL REPARTO EQUITATIVO DE ACTIVOS Y PASIVOS EN UNA ESCISIÓN TOTAL NO PROPORCIONAL PODRÍA SUPONER LA INAPLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE NEUTRALIDAD FISCAL AL NO TENER DOS RAMAS DE ACTIVIDAD DIFERENCIADAS**

---

Roger Morera y Sergi Aguilar · Abogados

*[Consulta de la Dirección General de Tributos Vo892-22, de 26 de abril de 2022](#)*

En su contestación, la DGT analiza la eventual aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal en una escisión total no proporcional. A estos efectos, en el escrito de la consulta se indica que la entidad a escindir dispondría de dos ramas de actividad diferenciadas que se dividirán y, consecuentemente, los dos accionistas de dicha entidad recibirán cada uno la actividad referida en las sociedades beneficiarias que se creen a raíz de la escisión siendo cada uno socio único. Asimismo, ambas entidades beneficiarias se repartirían equitativamente, al 50%, los activos y pasivos (medios, existencias, trabajadores, vehículos, instalaciones, etc.) de la entidad escindida.

La DGT confirma que, para poder aplicar el régimen de neutralidad fiscal en la operación de escisión total no proporcional, es necesario que la entidad escindida disponga de dos ramas de actividad diferenciadas. En este sentido, la DGT concluye que en el caso planteado parece que no exista un conjunto patrimonial específicamente afectado a la realización de cada una de las actividades al haber efectuado un reparto equitativo de los activos y pasivos. Por lo tanto, la operación planteada no podrá acogerse al régimen de neutralidad fiscal al no disponer de dos ramas de actividad diferenciadas, por lo que la plusvalía de disolución generada por parte de la entidad escindida no podría diferirse desde la perspectiva del IS (tributación al “régimen general” según lo establecido en el artículo 17 de la LIS).

Adicionalmente, esto supondría que los socios personas físicas no pudieran diferir la potencial ganancia patrimonial generada a los efectos del IRPF.



## **AFECTACIÓN DE LA INFLACIÓN EN EL VALOR DE ADQUISICIÓN INICIAL O VENTA PARA CALCULAR POR ESTIMACIÓN REAL EL IIVTNU**

---

Diego Marín-Barnuevo y Roger Morera · Of Counsel y abogado

*Consulta de la Dirección General de Tributos Vo881-22, de 26 de abril de 2022*

El pasado 26 de abril, la DGT resolvió una consulta sobre la posibilidad de tener en cuenta la inflación a la hora de valorar un inmueble para su venta, ya sea aplicando esta al valor de adquisición por la inflación acumulada desde que es propietario del inmueble o bien deflactar el precio de la venta por aplicación de dicha inflación.

La DGT resuelve esta consulta en aplicación de la jurisprudencia establecida por el TS, así como mencionando artículos del RD 26/2021 de 8 de noviembre que adaptan ciertos artículos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de acuerdo con la reciente jurisprudencia del TC. Basándose en la doctrina jurisprudencial citada, la DGT concluye que únicamente se deberá tomar, a efectos del cálculo para determinar la base imponible del IIVTNU, aquel valor que conste en escritura pública u otro título que documente la adquisición, sin que se tengan en cuenta el importe de gastos o tributos que deriven de la operación ni la actualización de dicho valor con el IPC o cualquier otro índice. La posible adaptación del valor según el IPC o la inflación supondría aceptar que el precio de adquisición incrementa año a año, situación que sería completamente contraria a la naturaleza del tributo ya que grava la capacidad económica generada entre dos momentos temporales: el de adquisición y el de enajenación.

## **LA DGT ESTABLECE QUE A LOS EFECTOS DEL CDI HISPANO-SUIZO, LA GANANCIA GENERADA POR LA TRANSMISIÓN DE LAS PARTICIPACIONES DE UNA SOCIEDAD DEDICADA AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES SE ENCUENTRA SUJETA Y NO EXENTA DEL IRNR**

---

Ignacio Pascual y Alejandra Flores · Abogados

*Consulta de la Dirección General de Tributos Vo464-22, de 10 de marzo de 2022.*

En la consulta de referencia la DGT resuelve que las ganancias generadas por una persona física residente en Suiza como consecuencia de la transmisión de las participaciones que ostenta en una sociedad residente en España, y que se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles, se encuentra sujeta y no exenta del IRNR.

En el caso concreto se consulta a la DGT sobre la sujeción al IRNR de la ganancia generada por la transmisión de las participaciones, teniendo en cuenta que la sociedad residente en España realiza una actividad de arrendamiento, contando para ello con una persona contratada a tiempo completo, y que más del 50% del valor de sus acciones se corresponde con bienes inmuebles situados en España.

Según la DGT, a este caso le resulta de aplicación el CDI entre España y Suiza que establece en su artículo 13.3 que las ganancias obtenidas por un residente suizo como consecuencia de la enajenación de participaciones cuyo valor proceda en más de un 50% de bienes inmuebles situados en España puede someterse a imposición en España salvo que las acciones o participaciones coticen en bolsa o la sociedad utilice los bienes inmuebles para su propia actividad industrial.

Así, cuando las acciones no sean cotizadas (como era el caso planteado en la consulta), debe atenderse a la interpretación del concepto de actividad industrial. A estos efectos, ni el propio CDI ni la legislación del IRNR ni del IRPF establecen una definición de actividad industrial, por lo que según la DGT se debe acudir al concepto de actividad industrial recogido en la normativa del IAE, que establece que las actividades industriales son aquellas recogidas en las secciones 1 a 4 de la clasificación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE.

Por lo tanto, la DGT concluye que, como la sociedad en cuestión realiza una actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, que a efectos del IAE se clasifica en la sección 8 de las actividades económicas, no se puede considerar que la misma realice una actividad industrial a la que los inmuebles se encuentren afectos y, por lo tanto, la ganancia obtenida se encuentra sujeta y no exenta del IRNR.

### **LA ASUNCIÓN DE UN COMPROMISO DE INVERSIÓN Y LOS SERVICIOS DE ORIGINACIÓN PRESTADOS A UN FONDO DE INVERSIÓN ESTÁN SUJETOS Y EXENTOS DEL IVA**

---

Viktoriya Petkova e Iván Gallego · Abogados

*Consulta de la Dirección General de Tributos Vo649-22, de 25 de marzo de 2022*

En el supuesto planteado, el consultante es una entidad que tiene suscrito un contrato con una sociedad gestora en virtud del cual se compromete a realizar las siguientes operaciones: (i) la asunción de un compromiso de inversión con una sociedad gestora de un fondo de inversión alternativo por el cual tendría la obligación de adquirir un determinado volumen en el fondo de inversión a cambio de una contraprestación y (ii) la prestación de un servicio de originación al fondo de inversión consistente en la búsqueda y estructuración de oportunidades de inversión cobrando una comisión consistente en un porcentaje sobre el principal de la operación ejecutada una vez materializada la inversión. En relación con dichas operaciones se consulta sobre su tratamiento a efectos del IVA.

En la primera de las operaciones planteadas, esto es, la suscripción de un compromiso de inversión, la DGT concluye que se trata de una operación sujeta y exenta del IVA al versar sobre operaciones que pueden crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes sobre títulos valores. Ello sería así aunque la emisión de acciones quedara íntegramente suscrita por los inversores del mercado de forma que no fuera necesario que la consultante adquiriera el remanente

## Pérez-Llorca

de las acciones. Asimismo, la DGT señala que, al tratarse de una entidad de crédito, no sería necesaria la expedición de una factura por esta operación.

Por su parte, respecto a la prestación de servicios de originación al fondo de inversión, tras un detallado análisis de la jurisprudencia comunitaria al respecto, la DGT también concluye que se trataría de una operación sujeta y exenta del IVA al tener una vinculación intrínseca con la gestión de fondos comunes de inversión.

## OTRA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### INFORME NÚMERO 7 DE LA COMISIÓN CONSULTIVA: CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA EN LA INTERPOSICIÓN ARTIFICIOSA DE UNA COMUNIDAD DE BIENES PARA CONSEGUIR LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADAS EN UNA ACTIVIDAD EXENTA

---

Ignasi Montesinos e Iván Gallego · Abogados

#### *Informe número 7 de la Comisión Consultiva para la declaración de conflicto de la aplicación de la norma tributaria en materia de IVA*

El supuesto analizado por la Comisión Consultiva es el de un matrimonio que había adquirido dos locales comerciales con la finalidad de acondicionarlos para la gestión de una clínica dental. Con anterioridad a la finalización de las obras de acondicionamiento deciden constituir una comunidad de bienes la cual tenía como objeto el arrendamiento de los referidos inmuebles. A estos efectos, los inmuebles fueron arrendados a uno de los comuneros, odontólogo de profesión.

La interposición de la comunidad de bienes posibilitó la deducción de las cuotas del IVA soportadas con motivo de las obras de acondicionamiento de los locales. No obstante, esta deducción no hubiera sido posible si dichas cuotas del IVA hubieran sido soportadas directamente por el comunero que realizaba la actividad de odontología, pues dicha actividad se encuentra exenta del IVA y no genera derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en el desarrollo de la misma.

Teniendo en cuenta la secuencia temporal y, en especial, el hecho de que la comunidad de bienes no se constituyó hasta un momento cercano a la finalización de las obras, la Comisión Consultiva concluye que la auténtica finalidad perseguida por los comuneros con la interposición de la comunidad de bienes no era otra que la deducción de las cuotas del IVA soportadas por en el acondicionamiento de los locales. De este modo, la ausencia de una racionalidad económica distinta de la del ahorro fiscal obtenido y la artificiosidad de las operaciones, consideradas en su conjunto, conllevan a la Comisión Consultiva a la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en virtud del artículo 15 de la LGT.

## 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**

Abogada 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

