Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

ABRIL 2023

- Sentencias del TJUE
- Sentencias del TS
- Sentencias de la AN
- Doctrina administrativa

Índice

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Obligaciones de suministro de información para empresas que prestan servicios de intermediación en el mercado del alquiler inmobiliario (plataformas colaborativas) /4

Ayudas de Estado de carácter tributario: el régimen del *tax lease* español de buques en el IS /5

Tratamiento dispar en el IS para las cesiones de activos entre sociedades de un mismo grupo societario según se realicen a entidades residentes y no residentes (en la UE o en terceros estados) /6

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La Administración no debe esperar a la firmeza de la liquidación practicada a una de las partes vinculadas para regularizar a otra cuando ha iniciado procedimientos inspectores separados /9

El trámite de consulta pública para la aprobación de reglamentos, previsto en la Ley 39/2015, no resulta exigible en caso de aprobación de ordenanzas fiscales /9

Las ordenanzas fiscales del IBI no pueden establecer tipos de gravamen diferenciados para usos no previstos en la normativa catastral /10

Para determinar las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos afectos a una actividad económica pero adquiridos a título lucrativo debe utilizarse el valor de adquisición aplicable en el ISD /11

Los contribuyentes del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real solo podrán deducirse la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien sujeto a gravamen cuando se haya destinado a su adquisición o reforma /11

A efectos de computar el plazo para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo deben computarse de fecha a fecha /12

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

No es posible declarar la existencia de fraude de ley en operaciones acontecidas en periodos prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003, aunque proyecten efectos sobre ejercicios posteriores /13

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

Índice

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC

La deuda tributaria en el caso de entidades que tributan en régimen de consolidación del IS o en grupo de entidades del IVA puede exigirse mediante requerimiento de pago sin necesidad de declaración de responsabilidad /15

La deducción I+D+I generada por una entidad domiciliada en Canarias a unos tipos superiores a los previstos en el artículo 35 LIS podrá monetizarse siempre que cumpla los requisitos y condiciones estipuladas en el art 39.2 LIS /15

El plazo del artículo 150.7 de la LGT para la retroacción de actuaciones inspectoras en caso de vicios formales debe computarse desde que se recibe la resolución por la dependencia de inspección competente para continuar el procedimiento /16

La solicitud y la recepción de un certificado de deuda pendiente no tienen virtualidad interruptiva de la prescripción /17

DGT

Aplicación del mínimo de 1 millón de euros a los efectos del límite individual de aplicación de BINs pregrupo en sociedades pertenecientes a un grupo de consolidación fiscal /18

El *dies a quo* del plazo de prescripción para liquidar el IIVTNU, en caso de transmisión en contrato privado, viene determinado por las circunstancias previstas en el artículo 1.227 CC /19

Es compatible la cuota líquida mínima del IS con el abono previsto en el artículo 39.3 de la LIS en relación con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas /20

Compatibilidad entre "tributación mínima" y el abono de la deducción por actividades de I+D+I /20

Sentencias del TJUE

Sentencias del TS

Sentencias de la AN

Doctrina administrativa

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Obligaciones de suministro de información para empresas que prestan servicios de intermediación en el mercado del alquiler inmobiliario (plataformas colaborativas)

Clara Jiménez y Adolfo Martín | Socia y Of Counsel

› STJUE de 22 de diciembre de 2022 (Sala Segunda), AirBNB Ireland y Airbnb Payments UK, C-83/21, C83/21, ECLI:EU:C:2022:1018

La sentencia analizada reitera en parte el pronunciamiento de la STJUE *Airbnb Ireland*, C-674/20, pero añade nuevos matices de interés. Al igual que en esta última, el TJUE concluyó que las obligaciones tributarias (de recogida y comunicación de datos a las autoridades fiscales relativos a arrendamientos de corta duración, la retención sobre la renta pagada al arrendatario y correspondiente al arrendador, y la obligación de designar un representante fiscal) que Italia aplicó desde 2017 a los servicios de intermediación inmobiliaria relativos a arrendamientos de corta de duración (y que afectan a plataformas digitales, como AirBNB, o a intermediarios tradicionales) no están incluidas en el ámbito de aplicación de las Directiva 2000/31, sobre el comercio electrónico, ya que se trata de una norma adoptada sobre la base jurídica del actual artículo 114 TFUE, cuyo párrafo 2, excluye las normas fiscales del ámbito de este precepto, por lo que las mismas no pueden regular una materia fiscal (para la cual el TFUE establece un procedimiento diferenciado y especial en los artículos 113 y 115 TFUE). Un razonamiento idéntico, según el TJUE, cabía trasladar a la Directiva 2006/123, relativa a los servicios en el mercado interior, que, por otra parte, es explícita y excluye las normas fiscales de su ámbito de aplicación de forma expresa, precisamente, como explica en su considerando 29, porque las normas tributarias tienen bases jurídicas específicas en el TFUE. Por último, el TJUE aplicó un razonamiento análogo también a la Directiva 2015/1535, que establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información, que fue interpretada de forma especialmente estricta por el TJUE para excluir las normas fiscales de su ámbito de aplicación. Para el TJUE, las tres obligaciones aprobadas por Italia que afectaban a intermediarios en arrendamientos inmobiliarios tienen una clara naturaleza fiscal (suministro de información a las autoridades tributarias, retención fiscal, y nombramiento de representante frente a las autoridades tributarias) y, en consecuencia, no pueden estar afectadas por normas de la UE, como las mencionadas, cuya base jurídica no es la adecuada para regular y armonizar este tipo de normas.

Si bien no es una jurisprudencia novedosa, llama la atención que el TJUE interprete de forma especialmente estricta y de una manera enfática el término 'disposiciones fiscales' del TFUE, recordando que su armonización tiene una base jurídica clara (artículo 113 y 115 TFUE) y de la que no se puede prescindir y que ello lo haga en un momento inmediatamente posterior a la aprobación por el Consejo del Reglamento (UE) 2022/1854, de 6 de octubre, cuyos artículos 14 a 18, regulan una 'contribución solidaria temporal' utilizando una base jurídica inédita, el artículo 122 TFUE.

Por lo que respecta a la compatibilidad de las medidas adoptadas por Italia con la libre prestación de servicios del artículo 56 TFUE, el TJUE concluyó que la obligación de suministro de información a las autoridades tributarias, al no ser discriminatoria ni legalmente (se impone a todos los intermediarios, residentes o no en Italia) ni de facto (que afecte de manera más intensa a empresas como AirBNB no refleja más que su mayor cuota de mercado), no planteaba ningún reparo. Consideraciones similares cabía realizar, según el TJUE, en relación con la obligación de retención a cargo del intermediario en relación con los pagos realizados por el arrendatario al arrendador, ya que los intermediarios residentes tenían obligaciones muy parecidas (son sustitutos del contribuyente).

En relación con la obligación que para el intermediario no residente (sin establecimiento permanente) existía de designar un representante fiscal en Italia, que suponía un elemento diferencial frente a los intermediarios residentes (los

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

cuales actuaban en calidad de sustitutos del contribuyente), el TJUE concluyó que existía una diferenciación que podía estar justificada al pretender el legislador italiano con esta norma prevenir la evasión fiscal y garantizar la eficacia de los controles fiscales. No obstante, el TJUE consideró que la regulación italiana vulnera el principio de proporcionalidad porque: (i) no establece ningún umbral por volumen de ingresos fiscales recaudados por el intermediario (retenciones efectuadas); (ii) no se contempla la posibilidad de que el representante tributario del intermediario que suministra información y realiza la retención del impuesto que corresponde al arrendador tenga la posibilidad de residir o estar establecido en otro Estado miembro distinto de Italia.

Por último, el TJUE aclaró, en línea con una importante jurisprudencia precedente (STJUE (Gran Sala) 6 octubre 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021/799) aunque realizando alguna aclaración relevante, que el artículo 267 TFUE, que establece la obligación de los órganos jurisdiccionales de última instancia de plantear cuestiones prejudiciales, no vincula a los mismos, a la hora de elevar tales cuestiones al TJUE, en relación con cómo pretenden las partes del procedimiento nacional que sean redactadas las cuestiones, de forma que las partes en el procedimiento nacional no pueden imponer su contenido y redacción a los tribunales de última instancia, y conservan los órganos jurisdiccionales nacionales, además de la facultad de apreciar si las cuestiones prejudiciales son pertinentes (en el sentido de la jurisprudencia *CILFIT* tradicional aclarada por *Consorzio Italian Management*), la posibilidad de reformularas de la manera que consideren más adecuada.

Ayudas de Estado de carácter tributario: el régimen del *tax lease* español de buques en el IS

José Suárez y Adolfo Martín | Socio y Of Counsel

› STJUE de 2 de febrero de 2023 (Sala Quinta), España v. Comisión, C-649/20P, C-658/20P y C-662/20 P, ECLI:EU:C:2023:60

La sentencia constituye el más reciente episodio –que no el último— de la saga del régimen del 'tax lease' en el IS español, en su versión vigente hasta 31.12.2012. El citado régimen fue declarado como ayuda de estado contraria al artículo 107.1 TFUE en la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013, SA.21233. Tal decisión fue anulada por la STGUE de 17 de diciembre de 2015, *España / Comisión*, T-515/13 y T-719/13, EU:T:2015:1004, que concluyó que no existía ayuda de estado por ausencia de selectividad. Sin embargo, esta STGUE, a su vez, fue casada por la STJUE (Sala Segunda) de 25 de julio de 2018, *Comisión / Reino de España*, C-128/16 P ECLI:EU:C:2018:591, que, en contra del criterio del TGUE, consideró que el régimen era una ayuda de estado al concurrir, entre otras, la nota de la selectividad (con la nueva interpretación que para entonces estaba dando de este concepto el TJUE y que el TGUE no pudo tener en cuenta). Esta última STJUE determinó que debiera existir un nuevo pronunciamiento del TGUE, que se produjo con la STGUE (Sala Octava ampliada) de 23 de septiembre de 2020, *España y otros / Comisión*, T-515/13 RENV y T-719/13 RENV, ECLI:EU:T:2020:434, la cual confirmó el carácter de ayuda contraria al artículo 107.1. TFUE de la medida española y la necesidad de recuperar la misma de los inversores en el esquema del 'tax lease' (todas estas sentencias estén reseñadas en los nº 170, 180 y 189 de la *Revista Española de Derecho Financiero*).

Ahora, la STJUE de 2 de febrero de 2023 se refiere a esta última sentencia del TGUE de 2020, confirmando que el régimen vigente del 'tax lease' en el IS español hasta finales de 2012 es una ayuda de estado del artículo 107.1 TFUE y el razonamiento del TGUE al respecto, aunque anula la decisión originaria de la Comisión y la sentencia del TGUE de 23 de septiembre de 2020 por dos razones relativas única y exclusivamente a la obligación de recuperación de la ayuda por el Estado español:

i) falta de motivación: al no responder el TGUE a las alegaciones de los inversores de que no eran los únicos beneficiarios de la ayuda (para ellos, también lo eran las empresas navieras a las que contractualmente se transfería parte del beneficio) y remitirse, sin mayor argumentación, al razonamiento de la Comisión a este respecto;

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

ii) resulta incorrecta la determinación de los beneficiarios de la ayuda y el importe a recuperar de los inversores: No puede recuperarse toda la ayuda de los inversores, pues no son los únicos beneficiarios de esta, ya que los buques se adquieren por las empresas navieras por efecto del esquema fiscal del 'tax lease' con un descuento del 20-30 por 100 respecto del precio que cobra el astillero. En la medida en que todo el entramado de planificación fiscal beneficiaba no sólo a los inversores (a través de las AIEs constituidas a estos efectos) y contractualmente se repartía el beneficio entre estos y las empresas navieras, aportándose los contratos a la Administración tributaria, que debía autorizar el esquema, y estando los inversores jurídicamente obligados a transferir parte de la ventaja fiscal a las navieras en virtud de los mismos, el TJUE consideró que la Comisión erró al determinar los beneficiarios de la ayuda y al ordenar a España recuperar la misma sólo de los inversores, sin incluir a las navieras. Por ello, el TJUE anuló la decisión de la Comisión SA.21233 (artículo 1 y 4) en la medida en que designa a los inversores y sus AIEs como únicos beneficiarios y ordenan la recuperación de la totalidad de la ayuda de los citados inversores.

Esta STJUE hace anticipar nuevas controversias: (i) una nueva decisión de la Comisión sustituyendo la anulada llevará probablemente a nuevos procedimientos ante el TGUE, además de a nuevas decisiones de recuperación por parte de la AEAT y ulteriores recursos judiciales, (ii) las decisiones de recuperación de la AEAT emitidas hasta ahora y recurridas judicialmente (y suspendidas) en el ámbito nacional están afectadas de forma directa por la decisión y habrá que ver cómo y en qué condiciones se emiten, en su caso, nuevas decisiones (corregidas) de recuperación. En definitiva, tras casi diez años desde la decisión de la Comisión y cuatro sentencias de los tribunales de la UE, lejos de ser el final, la sentencia reseñada supone, como indicamos, la continuación de una saga cuyo final no se vislumbra todavía con claridad, entre otras cuestiones, por las dificultades de ejecución que plantea la sentencia ahora comentada, la gran cantidad de contribuyentes afectados y procedimientos nacionales y de la EU abiertos o por abrir.

Tratamiento dispar en el IS para las cesiones de activos entre sociedades de un mismo grupo societario según se realicen a entidades residentes y no residentes (en la UE o en terceros estados)

José Azqueta y Adolfo Martín | Socio y Of Counsel

› STJUE de 16 de febrero de 2023, Gallaher, C-707/20, ECLI:EU:C:2023:101

La sentencia comentada tiene por objeto determinar si el diferente tratamiento dispensado en el Reino Unido dentro de un mismo grupo societario a las cesiones de activos entre entidades del grupo fiscal residentes (que gozan del diferimiento de la plusvalía) y las cesiones realizadas a entidades también del grupo no residentes en el Reino Unido, ya sea en un país de la UE o tercero, podía vulnerar la libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE) o la libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE). La peculiar situación de hecho considerada determinó el razonamiento y estructura de la sentencia: una filial en el Reino Unido (GL) controlada, de forma indirecta, por una sub-holding holandesa de un grupo japonés cedió en 2011, de forma remunerada, ciertos intangibles a otra filial suiza del grupo y, posteriormente, en 2014, vendió acciones de una sociedad del grupo en la Isla de Man a la sub-holding holandesa. Si tales operaciones se hubieran realizado con sociedades del grupo del Reino Unido, se habría aplicado un régimen de diferimiento en el IS, tal régimen no se aplicó a las operaciones con entidades también del grupo no residentes en el Reino Unido. Para GL, la diferencia de tratamiento de las operaciones intragrupo en el Reino Unido (régimen de diferimiento) con respecto a las operaciones internacionales que había realizado vulneraba, en el caso de la cesión de intangibles, la libertad de establecimiento de la subholding holandesa o, subsidiariamente, la libre circulación de capitales de GL o de la subholding holandesa. Para el caso de considerarse que el tratamiento dispar estaba justificado, GL alegó que la obligación de pago sin opción de diferimiento resultaba desproporcionada. En el caso de la venta de acciones, la imposibilidad de acogerse al diferimiento aplicable a las operaciones intragrupo nacionales suponía también, para GL, una vulneración de la libertad

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

de establecimiento de la sociedad holandesa de la que era filial y, de cualquier forma, en caso de considerarse la vulneración como justificada, la misma resultaba desproporcionada por no concederse la opción de diferimiento.

En primer lugar, el TJUE aclaró que, al estar la normativa nacional controvertida referida a las relaciones entre sociedades de un mismo grupo (definido como referido a una sociedad y sus filiales participadas al 75 por 100 y a las filiales de estas participadas a su vez al 75 por 100), sólo la libertad de establecimiento resultaba aplicable (es jurisprudencia reiterada que una normativa nacional que solo tenga por objeto las relaciones en el grupo de sociedades, y no puras inversiones de capital, cae en el ámbito de esta libertad). Como corolario de ello, el TJUE igualmente recordó que el artículo 63 TFUE no puede aplicarse en una situación comprendida, en principio, en el ámbito del artículo 49 TFUE cuando una de las sociedades esté establecida a efectos fiscales en un país tercero, como es el caso de Suiza y la cesión intangibles de 2011. Por ello, no cabía examinar la operación de 2011 desde la perspectiva de la libre circulación de capitales.

Desde la perspectiva estricta de la libertad de establecimiento de la sub-holding holandesa y la cesión de intangibles de 2011, el TJUE concluyó que el tratamiento dispar de la cesión de intangibles realizada a la sociedad suiza por GL con respecto a una cesión nacional, dentro del Reino Unido, no genera ninguna diferencia de trato que entrañe una vulneración de la libertad de establecimiento de la subholding holandesa, pues el mismo trato se hubiera dispensado a la operación si la matriz de GL fuera residente en el Reino Unido.

Por lo que respecta a GL, el TJUE concluyó, en primer lugar, que la cesión de activos intangibles de 2011, en la medida en que se produce a favor de una sociedad suiza, no está comprendida en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento, pues tal libertad no produce efectos en relación con terceros Estados. Sin embargo, en el caso de la venta de participaciones de 2014, el tratamiento dispar a efectos del IS británico en función de si se produce a favor de una entidad del grupo residente en el Reino Unido, que goza de diferimiento, y una sociedad del grupo residente en otro Estado de la UE, sin aplicación de la citada ventaja, constituye una restricción a la libertad de establecimiento (de GL).

Tal restricción, sin embargo, según el TJUE, estaría justificada por razones imperiosas de interés general, en particular, la necesidad de preservar el reparto equilibrado del poder tributario. Esta exigencia, continuó el TJUE, puede admitirse cuando el objetivo del régimen de que se trate sea evitar situaciones que puedan poner en peligro el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con operaciones realizadas en su territorio. Hasta aquí el razonamiento del TJUE es bastante estándar, es probablemente en el juicio de proporcionalidad inmediatamente posterior donde el mismo presenta mayores novedades: para el TJUE, la exigencia inmediata del IS en la venta de acciones transfronteriza, a diferencia de lo que solicitaba GL, no resultaba desproporcionada, puesto que, en definitiva, la venta determinaba que GL tuviera la liquidez necesaria para pagar el IS devengado. El TJUE rechazó trasladar a este ámbito la jurisprudencia relativa a los impuestos de salida (vid., por ejemplo, *National Grid Indus*, C-371/10, o *Verder LabTec*, C-657/13) por entender que, en la situación de hecho considerada, la posibilidad de diferir el pago del impuesto se vincula a las dificultades de tesorería que generaría la exigencia del mismo en una situación donde el sujeto pasivo no obtiene ninguna renta (plusvalías ficticias). No obstante, en la situación considerada, en la que existe una venta efectiva de acciones y un precio pagado por ella, el contribuyente, precisó el TJUE, no se enfrenta a ningún problema de tesorería que le impida hacer frente al pago del impuesto devengado. Por ello, el TJUE concluyó que, en circunstancias en las que (i) las plusvalías se hayan materializado en el momento del hecho imponible, (ii) las autoridades tributarias deban asegurarse del pago del impuesto sobre plusvalías materializadas durante el período en el que los activos se encuentren en su jurisdicción fiscal y, (iii) el riesgo de impago del impuesto aumente con el paso del tiempo, la regulación del devengo del impuesto en el momento de la transmisión a la entidad del grupo societario no residente resulta proporcionada al objetivo de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria, sin que deba concederse al contribuyente una posibilidad de diferimiento del pago del impuesto. Por ello, no existía, en el caso planteado, una vulneración al artículo 49 TFUE.

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

La admisión por la sentencia reseñada de un tratamiento dispar para las operaciones con entidades del grupo nacionales por comparación con las internacionales y su justificación por la necesidad de preservar un reparto equilibrado del poder tributario (sin que haya existido una vulneración del principio de proporcionalidad al exigir el impuesto de forma inmediata) podría entenderse como una matización relevante (una vez más) de una consolidada línea de jurisprudencia relativa a la necesidad de tratar de forma igualitaria, por el Estado de residencia de la entidad, las operaciones realizadas con entidades nacionales y las ejecutadas con las entidades residentes en otros Estados de la UE del mismo grupo societario. No obstante, como se ha indicado en el párrafo precedente, los efectos de la STJUE reseñada se limitan a las circunstancias fácticas concretas que considera, en las que la entidad transmitente obtiene una liquidez inmediata igual al precio de mercado de las acciones. En aquéllos supuestos donde no sea así, ya sea por la exigencia de 'impuestos de salida' referidos a entidades o activos concretos o por la realización de restructuraciones empresariales (por ejemplo, por canjes de valores o aportaciones no dinerarias), la STJUE reseñada no parece tener efectos y la jurisprudencia más tradicional continuaría teniendo aplicación y vigencia (vid., por ejemplo, en esta línea, en relación con las aportaciones no dinerarias o canjes de acciones y el tratamiento dispar y, en consecuencia, discriminatorio, de las operaciones nacionales y las realizadas con otras entidades de la UE, la Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de diciembre de 2016, *Comisión / Portugal*, C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979).

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La Administración no debe esperar a la firmeza de la liquidación practicada a una de las partes vinculadas para regularizar a otra cuando ha iniciado procedimientos inspectores separados

Norma Peña y Marta Rodríguez | Socia y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:233)

El Alto Tribunal casa la sentencia de 25 de marzo de 2021 dictada por el TSJ de Cataluña, según la cual el artículo 16.9.3º del TRLIS y el artículo 21.4 del RIS (actuales artículos 18.12.3º de la LIS y 19.3 del RIS) prohíben la regularización de personas o entidades vinculadas hasta que la liquidación practicada a una de ellas haya devenido firme, incluso en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria haya iniciado de forma simultánea y separada procedimientos de inspección para cada una de ellas.

El Tribunal Supremo sostiene que los citados preceptos únicamente resultan de aplicación cuando se inicia un procedimiento inspector respecto a una sola de las partes vinculadas, en cuyo caso resulta necesario salvaguardar los intereses legítimos de todas las personas o entidades afectadas por la nueva valoración que pueda surgir de la inspección tributaria. A estos efectos, para garantizar la coherencia en la regularización y los derechos de defensa de todas las partes, se prevé que éstas puedan personarse, formular las alegaciones que estimen convenientes y, en última instancia, confiar en que su situación tributaria no será regularizada hasta que no exista liquidación firme contra la que hayan podido actuar y de la que conozcan sus efectos.

Por el contrario, cuando se inician sendos procedimientos de inspección para cada una de las personas o entidades vinculadas, sí se garantiza que existe coherencia en las regularizaciones practicadas, sin que se produzca enriquecimiento injusto por parte de ninguna de aquéllas ni ningún *peligro* en materia de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Asimismo, tampoco tiene lugar una merma del derecho de defensa de las personas o entidades comprobadas, pues cada una de ellas tiene la oportunidad de alegar lo que estime oportuno en su procedimiento propio y autónomo frente a la Administración tributaria.

De este modo, el Tribunal Supremo reitera su doctrina sobre la viabilidad de simultanear procedimientos de inspección frente a los distintos obligados tributarios implicados en la misma operación vinculada (sentencias de 6 de junio de 2022, rec. 2608/2020 y de 18 de mayo de 2020, rec. 6187/2018).

El trámite de consulta pública para la aprobación de reglamentos, previsto en la Ley 39/2015, no resulta exigible en caso de aprobación de ordenanzas fiscales

Diego Marín-Barnuevo y Marc Barroso | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:227)

En la sentencia analizada debía determinarse si el trámite de consulta pública, previsto en el artículo 133.1 de la LPAC como una exigencia de participación ciudadana en la elaboración de leyes y reglamentos, resulta también exigible en el procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales regulado en el artículo 17 TRLRHL.

Antes de entrar en el tema de fondo, el TS aclara que su pronunciamiento se refiere única y exclusivamente a la normativa estatal, por lo que la doctrina establecida no contempla la posibilidad de que la normativa autonómica o local hubiera previsto la participación ciudadana de manera específica. Por lo tanto, el TS centra el debate en analizar si en el procedimiento de aprobación de ordenanzas fiscales resulta de aplicación el precepto contenido en la LPAC

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

con la finalidad de garantizar la participación ciudadana en la aprobación de reglamentos.

El artículo 133 dispone que "*Con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública*", y la sentencia comienza destacando que es un precepto básico y, por tanto, contiene una exigencia que resulta también de aplicación a la Administración local, por lo que, a priori, la consulta pública resultaría obligatoria. Sin embargo, inmediatamente después señala que el matiz radica en que los demás aspectos de la realización de la consulta no son normas básicas y, por tanto, solo son de aplicación directa a los reglamentos estatales, pero no a los reglamentos autonómicos o locales.

Por ello concluye la sentencia que el artículo 17 del TRLHL, que regula el procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales, constituye legislación especial por razón de materia, hecho por el que, siguiendo lo previsto en la disposición adicional 1ª LPAC, no resulta exigible el trámite de consulta pública recogido en el artículo 133.1 de la citada ley como trámite previo al procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales establecido en el artículo 17 del TRLHL.

Las ordenanzas fiscales del IBI no pueden establecer tipos de gravamen diferenciados para usos no previstos en la normativa catastral

José Azqueta y Arturo Parellada | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:412)

El artículo 72.4 TRLRHL prevé la posibilidad de quelos Ayuntamientos establezcan en sus ordenanzas fiscales tipos incrementados del IBI sobre los inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, según los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones, cuya aplicación se limita, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral.

En TS analiza el caso de un contribuyente al que el Ayuntamiento de Madrid giró una liquidación del IBI aplicando un tipo incrementado sobre un edificio de dos plantas destinado a estacionamiento, cuyo uso catastral había sido fijado por la Gerencia Regional del Catastro de Madrid como de "almacén-estacionamiento".

El contribuyente, a través del mecanismo procesal de la impugnación indirecta, impugnó la ordenanza municipal del IBI del Ayuntamiento de Madrid, al entender que esta contravenía el artículo 74.2 del TRLRHL, la disposición transitoria 15ª del TRLRHL y la norma 20 del anexo del Real Decreto de 1020/ 1993, en la que se establecen las distintas tipologías constructivas de uso y sus subcategorías. Bajo el referido cuadro de la norma 20 se prevén, entre otros, los usos "residencial", "industrial", pero no se establece un uso de "almacén-estacionamiento", en la medida que este último se incluye como una subcategoría dentro del uso "industrial".

El TS concluye que el referido artículo 8.3 de la ordenanza fiscal es nulo en la medida que convertía la subcategoría "almacén-estacionamiento" en un uso propiamente, comportando que no se respetase la limitación establecida en el artículo 74.2 del TRLRHL y provocando un aumento del número de inmuebles sobre los que resultaba de aplicación el tipo incrementado y, por lo tanto, un aumento de la carga fiscal para los contribuyentes.

Por ello, el TS determina que los usos de inmuebles que permiten la imposición de tipos de gravamen incrementados son los previstos en el cuadro de coeficientes de valor de la norma 20 del anexo al Real Decreto 120/1993, no previéndose el uso de "*almacén-estacionamiento*" como un uso diferenciado del uso "*industrial*". Además, el TS destaca que en aquellos supuestos en los que se establezca un tipo de gravamen superior al previsto para la generalidad de los casos, las mayores cargas deben deducirse de normas claras y comprensibles de contenido inequívoco, lo que no ocurre en la regulación mencionada de los tipos diferenciados.

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

Para determinar las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos afectos a una actividad económica pero adquiridos a título lucrativo debe utilizarse el valor de adquisición aplicable en el ISD

Clara Jiménez y Marc Chevalier | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2023 (ECLI: ES:TS:2023:301)

De acuerdo con el artículo 34 de la Ley del IRPF, las ganancias y pérdidas patrimoniales a los efectos del IRPF se calcularán, por regla general, como la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión de los bienes enajenados. No obstante, en los artículos 36 y 37 se establecen reglas especiales para determinar los valores de adquisición y transmisión en casos específicos.

Así, de acuerdo con el artículo 36, cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas generales, pero tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del ISD, sin que puedan exceder del valor de mercado. Por su parte, el articulo 37.1 n) señala que, en las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable.

En el caso enjuiciado, la contribuyente había transmitido una farmacia de su propiedad, entre cuyos activos afectos a la actividad económica se encontraba el fondo de comercio y un inmueble adquiridos a título lucrativo de su padre. En el momento de declarar la ganancia o pérdida patrimonial, la contribuyente había tomado como valores de adquisición de dicho fondo de comercio y del inmueble, los determinados conforme a las reglas del ISD a la fecha de adquisición. La administración practicó liquidación provisional teniendo en cuenta únicamente el valor contable de los elementos transmitidos.

La contribuyente disconforme con el criterio aplicado recurrió la liquidación y, después de varias resoluciones administrativas y judiciales, el TS entiende la determinación del valor de adquisición de acuerdo con el valor contable en una transmisión de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica que al haber sido adquirido a título lucrativo no es susceptible de ser registrado como activo en la contabilidad, desvirtúa la previsión normativa. Lo expuesto lleva a la Sala a concluir que el valor de adquisición habrá de determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 36, tomando como valor de adquisición el resultante de la aplicación de las normas del ISD.

Los contribuyentes del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real solo podrán deducirse la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien sujeto a gravamen cuando se haya destinado a su adquisición o reforma

José Suárez e Ignacio Pascual | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo 13 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:418)

El Tribunal Supremo resuelve en casación si la base imponible IP respecto de sujetos pasivos por obligación real puede ser minorada por el importe de una deuda garantizada con hipoteca sobre un inmueble cuyo destino no fue la adquisición o reforma del inmueble sujeto a gravamen.

De acuerdo con el artículo 9.Dos.b) de la LIP que establece la base imponible del IP, para el cálculo del patrimonio neto se considerarán como deducibles las *cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo*. Y, para el caso de contribuyentes por obligación real, la citada ley (artículo 9.Cuatro) establece que s*ólo serán deducibles (...) las deudas por capitales invertidos en bienes* radicados en España.

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

El TS razona que la constitución de una hipoteca sobre el bien sujeto a gravamen no puede confundirse con la deuda personal en cuya garantía de pago ha sido constituida dicha hipoteca, por cuanto la hipoteca es un derecho real de garantía de naturaleza esencialmente accesoria de la obligación principal, que es el préstamo. Así pues, establecida la diferencia entre ambos conceptos, no cabe equiparar la carga hipotecaria al valor de la deuda.

En esta inteligencia, el Alto Tribunal concluye que la deuda garantizada con hipoteca sobre un bien sujeto a gravamen respecto de un contribuyente por obligación real no será deducible si dicha deuda no ha sido destinada a la adquisición del bien o a la inversión en el mismo. Esta postura fue patrocinada por la DGT, entre otras en la consulta V0590-13.

A efectos de computar el plazo para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo deben computarse de fecha a fecha

Norma Peña e Ignasi Montesinos | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:420)

El Tribunal Supremo examina en esta sentencia el cómputo del plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo para la presentación de la autoliquidación del IS un caso en que el período impositivo finalizada el 30 de septiembre y, por tanto, cabía entender que el plazo de seis meses finalizaba el 30 correlativo 30 de marzo o, alternativamente, el último día de marzo.

La Administración consideró que el plazo de seis meses finalizaba el 30 de marzo y, por tanto, los 25 días siguientes empezaban el 31 de marzo y finalizaban el 24 de abril, por lo que exigió el recargo del artículo 27 LGT al sujeto pasivo que presentó su autoliquidación el 25 de abril.

El sujeto pasivo recurrió en sede administrativa y judicial y obtuvo una sentencia favorable en la Audiencia Nacional. Sin embargo, el el Tribunal Supremo determinó en la sentencia comentada como correcto el criterio de la AEAT, en aplicación de los artículos 47 y 48 de la LPAC y el artículo 5.1 del Código Civil, concluyendo que el plazo de los seis meses se ha de computar de fecha a fecha, de modo que el día final del plazo debe coincidir con el ordinal correspondiente al del día de finalización del periodo impositivo, es decir, en este caso, el 30 de marzo de 2012.

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

No es posible declarar la existencia de fraude de ley en operaciones acontecidas en periodos prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003, aunque proyecten efectos sobre ejercicios posteriores

Daniel Olábarri e Ignacio Echávarri | Abogados

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2023 (ECLI:ES:AN:2023:152)

Como es sabido, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, la Administración no podía regularizar un ejercicio mediante el examen o análisis de una operación realizada en un ejercicio prescrito, aunque sus efectos aflorasen en un ejercicio posterior. Así lo han declarado, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 30 de septiembre de 2019, 17 de octubre de 2016 y, más recientemente, 16 de noviembre de 2022.

En el pronunciamiento analizado, la Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrativo dirigido contra una resolución del TEAC en la que se desestimó una reclamación económico-administrativa deducida frente a una liquidación de la AEAT referida al IS de los ejercicios 2009 y 2010.

En el caso enjuiciado, la entidad recurrente había adquirido participaciones en una sociedad, en 2004, mediante una compraventa intragrupo que financió a través de un préstamo concedido por la propia entidad vendedora. En diciembre de 2011 la Administración dictó, en el marco del procedimiento de inspección abierto sobre los ejercicios 2005 y 2006 frente a la recurrente, declaración de expediente en fraude de ley en relación con dicha operación de compraventa.

No obstante lo anterior, los actos administrativos que pusieron fin a dicho procedimiento inspector terminaron recurriéndose en vía judicial, siendo resueltos por una sentencia de la Audiencia Nacional que falló a favor de la recurrente. En aplicación de dicha sentencia la Administración dictó, el 9 de abril de 2019, un acuerdo de ejecución de sentencia donde se declaró "*prescrita la Resolución del procedimiento especial de Fraude de Ley*".

En paralelo a estas actuaciones, la sociedad recurrente vendió en el año 2010 la participación a un tercero (ajeno al grupo), resultando de dicha transmisión una pérdida por importe superior a los 214 millones de euros, que la recurrente incluyó en su declaración del IS de ese año. La Administración, mediante nuevas actuaciones de inspección, abiertas frente a la recurrente respecto de su tributación por IS correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010, dictó acuerdo de liquidación donde regularizaba tanto la pérdida imputada en 2010 por la venta de la referida participación, como el importe de ingresos financieros intragrupo que habían sido declarados.

La recurrente, disconforme con esta liquidación, sostiene que el fraude de ley fue declarado por la Administración "*respecto de la compra financiada en junio de 2004, no respecto de la venta efectuada a un tercero cuya realidad y precio de venta no han sido cuestionados por la Inspección*". En su opinión, en la medida en que la LGT de 2003 no resultaba aplicable al tiempo de materializarse la primera venta (por entrar en vigor el 1 de julio de 2004), la Administración no puede, para regularizar la situación existente en los ejercicios 2009/2010, entrar a analizar una operación materializada en junio de 2004, por encontrarse prescrita. Además, añade que la regularización correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, derivada de la existencia del mismo fraude de ley, fue declarada prescrita por la propia Administración.

Ya en vía contenciosa, el Abogado del Estado defiende la conformidad a Derecho de la liquidación practicada por entender que "*el deterioro se materializa en el momento de efectuarse la venta*", refiriéndose a la segunda de ellas, efectuada en 2010. No obstante, señala poco después que el fraude radica "*en la sobrevaloración del precio de adquisición de las participaciones [i.e., 2004], no en la*

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

infravaloración del precio cobrado en su enajenación [i.e., 2010]", lo que aparentemente parece contradecir la afirmación anterior. Sin embargo, añade que, en todo caso, no existe impedimento alguno para que "*la declaración de fraude, en su día efectuada, sirva para regularizar los efectos tributarios de la operación declarada fraudulenta, producidos en ejercicios no prescritos*".

Pues bien, en contraposición a lo defendido por la Administración y la Abogacía del Estado, señala la Sala que la declaración de fraude, como título sobre el que se basa la liquidación impugnada, fue anulada por la propia Administración y, por tanto, no puede justificar la regularización efectuada.

Así, afirma que "*una vez anulado y dejado sin efecto dicho título, lo que está haciendo la Administración es, sencillamente, proceder a examinar la regularidad de una operación materializada antes de la entrada en vigor de la LGT. Este dato es especialmente relevante, pues con arreglo a la jurisprudencia, la Administración, antes de la entrada en vigor de le LGT, no podía regularizar un ejercicio mediante el examen o análisis de una operación realizada en un ejercicio prescrito, aunque sus efectos afloren en un ejercicio posterior y esto es, precisamente, lo que ocurre en el caso de autos*".

A su vez, la Audiencia rebate la tesis sostenida por la Abogacía del Estado indicando que, con independencia de que el deterioro aflore con la venta de 2010, la posible operación fraudulenta no se produjo en esa venta (pues, como sostiene la recurrente, nadie ha discutido ni la realidad de dicha operación ni el precio de esta), sino en la adquisición intragrupo del año 2004, la cual consideró la Administración en 2011 que «no obedecía a un motivo económico válido».

La Sala sentenciadora concluye afirmando que "*es, sin duda, discutible, que la Administración pueda regularizar determinados ejercicios con base a una resolución que declara la existencia de fraude de ley que la propia Administración ha anulado*". Y añade, acto seguido: "*pero es que, además, lo que no puede hacer, máxime en un caso como el de autos, es analizar la regularidad de una operación ocurrida con anterioridad la entrada en vigor de la LGT, aunque algunos o parte de sus efectos se proyecten en ejercicios posteriores*".

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC

La deuda tributaria en el caso de entidades que tributan en régimen de consolidación del IS o en grupo de entidades del IVA puede exigirse mediante requerimiento de pago sin necesidad de declaración de responsabilidad

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Resolución del TEAC de 19 de enero de 2023 (R.G. 4118/2020)

De acuerdo con el artículo 57 de la L IS y el artículo 163 nonies.seis de la L IVA, las sociedades de un grupo de consolidación a efectos del IS y de un grupo de entidades a efectos del IVA, respectivamente, "*responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria*".

En relación con la exigencia de la deuda tributaria a las sociedades en régimen de grupo de entidades del IVA, el Tribunal Supremo estableció en su sentencia de 17 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1148) que el citado artículo 163 nonies. seis de la Ley del IVA recoge un supuesto propio de solidaridad declarado ex lege de los referidos en el artículo 35.7 de la LGT, y no a un supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 41 de la LGT. En consecuencia, el TS señaló que la Administración puede dirigirse directamente contra cualquiera de los deudores solidarios sin que deba iniciarse el procedimiento de declaración de responsabilidad recogido en los artículos 42, 174 y 175 de la LGT.

En este caso, el TEAC entiende que, a la vista de la idéntica redacción del artículo 57 de la Ley del IS y del artículo 163 nonies.seis de la Ley del IVA (salvo por la exclusión expresa de la LIS a la solidaridad de las sanciones), el criterio del TS para las sociedades en régimen de grupo de entidades del IVA también es aplicable a las sociedades en régimen de consolidación del IS.

Por lo tanto, de acuerdo con el señalado criterio jurisprudencial, el TEAC considera que la exigencia de la deuda a las sociedades integrantes del grupo de consolidación no requiere de una declaración de responsabilidad, sino que es suficiente con que medie un requerimiento de pago a las entidades del grupo como deudores solidarios con base en el artículo 35.7 de la LGT.

La deducción I+D+I generada por una entidad domiciliada en Canarias a unos tipos superiores a los previstos en el artículo 35 LIS podrá monetizarse siempre que cumpla los requisitos y condiciones estipuladas en el art 39.2 LIS

Yi Zhou y Sergi Aguilar | Abogados

› Resolución del TEAC de 23 de enero de 2023 (R.G. 5846/2021)

En este supuesto planteado, el TEAC debe valorar si la deducción por I+D+i generada por una entidad con domicilio en Canarias, según los porcentajes incrementados previstos en el artículo 94 de la Ley 20/1991 de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias ("Ley 20/1991"), podrá monetizarse en su integridad o si bien solo podrá solicitar la monetización de la deducción que le correspondería a cualquier sujeto pasivo sometido al régimen común del artículo 35 de la LIS, sin tomar en consideración los porcentajes incrementados.

En este sentido, por un lado, entiende la Administración que la deducción de I+D que se reconoce en el régimen fiscal canario es la misma que la del artículo 35 LIS con la particularidad de que se amplían los porcentajes de deducción aplicables. Sin embargo, la propia Ley 20/1991 no reconoce a los contribuyentes del IS el derecho a aplicar la monetización de la deducción en un mayor importe que el que se establece en la norma general estatal, por lo que no podrá aplicarse

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

la monetización por esa cantidad que excede de la que hubiera correspondido en caso de no tener el domicilio en Canarias. En otras palabras, se calculará la monetización con el límite del importe a monetizar recogido en la ley 27/2014 y los porcentajes del artículo 35 de la misma ley.

Por otro lado, la parte recurrente, y así lo entiende el TEAC, sostiene que la Ley 20/1991 no regula una deducción de I+D+I distinta a la establecida en la LIS, sino que prevé, respecto de las entidades domiciliadas o las que realizan actividades en Canarias, la posibilidad de aplicar un tipo incrementado para calcular el importe de las deducciones. Por lo tanto, no se está regulando en sí ninguna deducción diferente o adicional, sino que simplemente se aplica un tipo incrementado a las deducciones del régimen general.

En conclusión, el TEAC resuelve que no resulta conforme a derecho que se genere una deducción por realizar actividades de I+D+i por un importe concreto y que, para monetizarla, deba reducirse el importe de esta sin que exista una norma que así lo establezca. Por ello, no existe razón alguna que impida monetizar la deducción por I+D+i por su importe total al ser este el importe de la deducción generada.

El plazo del artículo 150.7 de la LGT para la retroacción de actuaciones inspectoras en caso de vicios formales debe computarse desde que se recibe la resolución por la dependencia de inspección competente para continuar el procedimiento

Marta Rodríguez y Guillermina Trujillo | Abogadas

› Resolución del TEAC de 31 de enero de 2023 (R.G. 7244/2020)

El TEAC analiza un supuesto en el que, en relación con un procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el TEAR de Andalucía dictó resolución en virtud de la cual anuló la segunda liquidación que había sido dictada por la Administración y la sanción de ella derivada, por falta de trámite de audiencia, ordenando la retroacción de las actuaciones.

La Administración interpuso recurso de alzada ante el TEAC, considerando el contribuyente que el recurso se había presentado extemporáneamente, puesto que se interpuso sin incluir las alegaciones contempladas por el artículo 241.2 de la LGT, el cual prevé que, cuando el recurrente no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo le pondrá de manifiesto el expediente para formular alegaciones en el plazo de un mes. En el caso de que el recurrente hubiera estado personado, el escrito de interposición debe de contener las alegaciones.

La primera cuestión radica en determinar si puede considerarse que la Administración estaba personada o no en primera instancia. El TEAC reconoce que es una cuestión sobre la que no existe consenso y considera que, en base al principio de seguridad jurídica y por razones de congruencia, debe mantener el criterio de sus resoluciones de 8 de octubre de 2015 y 30 de octubre de 2015, basado en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2013, en tanto en cuanto no haya un pronunciamiento por parte del Alto Tribunal que arroje luz al respecto (en dicha sentencia se estableció que la personación se ha de entender en sentido explícito, como el acto de comparecer formalmente en juicio, no pudiéndose inferir por el simple hecho de que la Administración ha tenido conocimiento pleno del expediente).

La segunda cuestión discutida es si había prescrito el derecho de la Administración para dictar la liquidación (notificada el 22 de diciembre de 2016), teniendo en cuenta que la resolución del TEAR de Andalucía que ordenaba la retroacción se había notificado a la Agencia Tributaria de Andalucía el 20 de mayo de 2016, teniendo entrada en la Gerencia Provincial de Córdoba el 26 de julio de 2016.

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

El TEAC recuerda que el artículo 150.7 de la LGT establece que, cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de actuaciones inspectoras, éstas deben finalizar en un plazo determinado que se computará desde la recepción del expediente por el "*órgano competente para ejecutar la resolución*".

El TEAC no desconoce la doctrina sentada en las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020 y 27 de septiembre de 2022 en materia de ejecución, según la cual "*el órgano competente para ejecutar la resolución*" no ha de interpretarse estrictamente como órgano que debe dictar el acto de ejecución, sino que debe englobar a la Administración Tributaria en su conjunto. No obstante, el TEAC también trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, en la que, en materia de retroacción de actuaciones, si bien el Tribunal no se pronuncia sobre el órgano a considerar, no se acoge la alegación del interesado que tomaba en consideración la fecha de recepción del órgano encargado de la ejecución.

Por ello, el TEAC considera que, aunque los razonamientos de la citada sentencia de 27 de septiembre de 2022 podrían ser de aplicación a los supuestos de retroacción, es obligado seguir la interpretación que se deduce de la lectura de la sentencia del Alto Tribunal de 23 de Julio de 2020, para los supuestos de retroacción, en tanto no exista un pronunciamiento en sentido contrario del Tribunal Supremo.

En consecuencia, habida cuenta que la entrada en la Gerencia Provincial se produjo el 26 de Julio de 2016 y que la notificación de la liquidación se realizó el 22 de diciembre de 2016, no se ha superado el plazo de seis meses previsto en el art 150.7 de la LGT para los supuestos de retroacción, debiendo desestimar la alegación de prescripción.

La solicitud y la recepción de un certificado de deuda pendiente no tienen virtualidad interruptiva de la prescripción

Jesús Cudero y Marc Barroso | Of Counsel y abogado

› Resolución del TEAC de 16 de febrero de 2023 (R.G. 7887/2022)

El TEAC, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, analiza si la solicitud por parte del obligado tributario de un certificado constituye o no una actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria y, por ende, si tiene o no eficacia para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias de acuerdo con el artículo 68.2.c) de LGT.

El destacado artículo 68 de la LGT establece que el plazo de prescripción se interrumpe por (i) cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria y (ii) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

Por consiguiente, para determinar si el certificado de deudas constituye o no un acto fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda debe analizarse la naturaleza de dicho certificado. Y esa naturaleza jurídica está determinada en nuestro ordenamiento jurídico por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

De los artículos 70 a 76 de dicha disposición reglamentaria extrae el TEAC la conclusión de que la solicitud y emisión del certificado que nos ocupa no tienen, dada la naturaleza jurídica de éste, virtualidad interruptiva de la prescripción.

El certificado de deudas, en primer lugar, tiene un carácter meramente informativo y lo que se acredita en el mismo es el conocimiento o desconocimiento que la Administración tributaria tiene de las deudas pendientes de pago del obligado tributario solicitante. La LGT se refiere a esta actividad certificadora de la Administración como un derecho del obligado tributario y también como una

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

de las funciones asociadas a la gestión tributaria tal y como establece el artículo 117.1.j) de la LGT.

Por lo tanto, la acción certificadora de la Administración tributaria no está dirigida a la recaudación de la deuda sino a acreditar una información relativa al obligado tributario para que este pueda hacerla valer. Por otro lado, el interesado con su solicitud se dirige en exclusiva a obtener la información, no pudiéndose considerar como una actuación conducente al pago o la extinción de la deuda.

Asimismo, destaca el TEAC que la controvertida eficacia interruptiva de la prescripción de la solicitud del certificado de deudas debe residenciarse en el acto en sí, con independencia de las actuaciones posteriores del obligado tributario tras la recepción del certificado. Además, justifica el TEAC que la solicitud de un certificado de deudas no implica un reconocimiento de deuda alguna puesto que precisamente el obligado tributario puede solicitarlo para acreditar que no tienen ninguna deuda pendiente.

Por otra parte, aunque no pueda interponerse recurso contra el certificado de deuda, el obligado tributario sí que puede manifestar su disconformidad con los datos contenidos en el certificado por lo que la solicitud de este no implica ningún reconocimiento de deuda por parte del obligado tributario.

Por último, tampoco la notificación al interesado del certificado de deudas constituye un acto con capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas puesto que el certificado tiene un carácter formal y no compele al obligado tributario a pagar las deudas que consten en el certificado.

Por lo tanto, en contra de la opinión sostenida por la Administración tributaria y el criterio del TEAR de Andalucía en la instancia anterior, el TEAC concluye que ni la solicitud por el obligado tributario de un certificado tributario de deudas pendientes ni la consiguiente emisión y notificación de tal certificación constituyen actos con eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias de acuerdo con el artículo 68.2 de la LGT.

DGT

Aplicación del mínimo de 1 millón de euros a los efectos del límite individual de aplicación de BINs pregrupo en sociedades pertenecientes a un grupo de consolidación fiscal

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

› Consultas de la Dirección General de Tributos V2590-22, V2592-22, V2594-22 y V2595-22 de 21 de diciembre de 2022

En estas consultas, los sociedades dominantes o representantes de grupos de consolidación fiscal, preguntan acerca de la aplicación de las BINs generadas por algunas de las sociedades pertenecientes al grupo con anterioridad a su inclusión en los mismos.

En particular, consultan si el grupo, en todo caso, tendría derecho a compensar el límite mínimo de 1 millón de euros o, si bien, el importe de BINs a compensar está limitado por el porcentaje de la base imponible positiva individual obtenida por la sociedad que generó la BIN con anterioridad a su entrada en el grupo (suponiendo que el importe resultante es inferior a 1 millón de euros).

Primero, la DGT expone el límite general aplicable a las BINs recogidos en el artículo 26 de la LIS y el límite adicional aplicable a las BINs generadas por sociedades con anterioridad a su inclusión en un grupo de consolidación fiscal recogido en el artículo 67 de la LIS.

Tras exponer que el límite a la compensación de BINs generadas con anterioridad a la inclusión de la sociedad en el grupo, indica que la compensación será la menor entre:

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

i) El porcentaje del INCN individual de la sociedad que generó la BIN en el periodo impositivo en que forma parte del grupo; y

ii) El porcentaje del INCN del grupo fiscal del que forme parte la sociedad que generó la BIN pregrupo.

La DGT considera que una interpretación sistemática y razonable de la norma debe entender que el importe mínimo de compensación de BINs de 1 millón de euros procede a los efectos de ambos límites anteriores. Ahora bien, en ningún caso la compensación de base imponible positiva podrá transformarse en bases imponibles negativas.

El *dies a quo* del plazo de prescripción para liquidar el IIVTNU, en caso de transmisión en contrato privado, viene determinado por las circunstancias previstas en el artículo 1.227 CC

Diego Marín-Barnuevo y Samanta Díaz | Of Counsel y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V0067-23 de 20 de enero de 2023

Los hechos recogidos en la consulta son los siguientes: se formalizó un contrato privado de compraventa el 1 de marzo de 1997, por el cual la sociedad conyugal vendía el 50% del pleno dominio de un inmueble al hermano del consultante y su cónyuge, en el que intervinieron y firmaron como testigos los padres de ambos hermanos. El precio se pagó mediante la asunción de la deuda de un préstamo otorgado a los vendedores el 28 de febrero de 1997. El contrato privado de compraventa no fue presentado para liquidar los correspondientes impuestos, pero el contrato de préstamo de 28 de febrero de 1997 sí. Posteriormente, el 3 de febrero de 2006 y el 15 agosto de 2008, los testigos fallecieron. Ahora, los hermanos quieren elevar a público el contrato privado de compraventa e inscribirlo en el Registro de la Propiedad y, a tal efecto, consultan si debe considerarse prescrito el derecho a liquidar el IIVTNU correspondiente a la transmisión documentada en contrato privado de 1 de marzo de 1997.

La DGT aclara que, a efectos de la prescripción, lo primero a determinar es el momento en que se entiende producida la transmisión de la propiedad del bien inmueble, que requiere el título (contrato) y el modo (entrega de la cosa), por lo que habrá que estar a la fecha en la que se produzcan ambas circunstancias. Si no puede probarse que la entrega del bien se produjo cuando se firmó el contrato privado (el 1 de marzo de 1997), ni en otra fecha posterior, entonces la entrega se entenderá producida cuando se firme la escritura de elevación a público de aquel contrato privado, y será en esta fecha (la de la escritura) cuando se transmita la propiedad de la mitad indivisa del bien inmueble

Asimismo, y para el caso de que el consultante pueda probar que sí se realizó la entrega del bien en la fecha del contrato (1 de marzo de 1997), dado que se trata de un contrato privado, su fecha será la de su elevación a público (entrega a un funcionario público por razón de su oficio), salvo que con anterioridad haya concurrido alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil (incorporación o inscripción en un registro público, o fallecimiento de cualquiera de los que lo firmaron).

En el presente caso, los dos testigos que firmaron el contrato privado fallecieron en 2006 y 2008. Por tanto, se habría dado una de las circunstancias previstas en el mencionado artículo, por lo que habría que estar a la fecha del primer fallecimiento (3 de febrero de 2006), para determinar el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar el impuesto.

Si se puede probar la entrega y no se ha interrumpido el plazo de prescripción, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de las declaraciones, habrá prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al IIVTNU.

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

Es compatible la cuota líquida mínima del IS con el abono previsto en el artículo 39.3 de la LIS en relación con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas

Jesús Cudero y Guillermina Trujillo | Of Counsel y abogada

› Consulta de Dirección General de Tributos V0309-23 de 16 de febrero de 2023

En el presente caso, la consultante es una entidad productora audiovisual española. Debido a su actividad de producción, dicha entidad genera el derecho a la aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, prevista en el artículo 36.2 de la LIS.

La entidad manifiesta que en el ejercicio 2022 tuvo un importe neto de la cifra de negocios superior a 20 millones de euros, lo cual suponía que le era de aplicación la tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS.

La entidad cuestiona a la DGT sobre la posibilidad de aplicar el abono de la mencionada deducción regulado en el artículo 39.3 de la LIS, a pesar de que la entidad quede comprendida en el ámbito de aplicación de la tributación mínima.

La DGT recuerda que, a efectos de aplicar la tributación mínima, se minora en primer lugar la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones que sean de aplicación, para después aplicar las deducciones por doble imposición. De esta manera, en caso de que tras dicha minoración resultara una cuantía superior a la cuota mínima, podrían aplicarse el resto de deducciones. De lo contrario, las cantidades no deducidas podrían deducirse en periodos impositivos siguientes.

Por su parte, el artículo 39.3 de la LIS prevé que, en caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, podrá solicitarse su abono a la Administración Tributaria.

La DGT entiende que, en el caso concreto, una vez determinada la cuota líquida mínima, la entidad consultante aplicará la cuantía pendiente de deducción del artículo 36.2 de la LIS y podrá solicitar a la Administración Tributaria el abono del artículo 39.3 de la LIS respecto de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota.

Compatibilidad entre "tributación mínima" y el abono de la deducción por actividades de I+D+I

Yi Zhou y Juan Puertas | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V0308-23 de 16 de febrero de 2023

La LPGE para 2022 introdujo en la LIS una tributación mínima del 15 por ciento de la base imponible para aquellos contribuyentes del IS con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones de euros o que tributen en el régimen de consolidación fiscal (en este último caso, con independencia del importe de su cifra de negocios).

Del mismo modo, como consecuencia de lo anterior se definió el concepto de cuota líquida como la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones que procedan con arreglo a la propia norma del Impuesto (sin que pudiera ser negativa), contemplando que dicha cuota líquida no podría ser inferior al 15 por ciento de la base imponible, una vez minorada o incrementada, en su caso, por la reserva de nivelación o reserva de inversiones regulada en el artículo 27 del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Para el cálculo de la citada cuota, se minoraría la cuota íntegra del IS, en primer lugar en el importe de las bonificaciones de los artículos 33 (por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla) y 34 (por prestación de servicios públicos locales) y la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias; y en segundo lugar, en el importe de las deducciones por doble imposición, estableciéndose que si la cuota líquida resultante de la aplicación de estas bonificaciones

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

y deducciones fuese inferior a la cuota mínima, dicha cuantía tendría como excepción a la regla general la consideración de cuota líquida mínima, pudiendo quedar por tanto por debajo del citado 15%.

Sólo en caso de que tras la minoración de las bonificaciones y deducciones a que se refiere el párrafo anterior resultara una cuantía superior al importe de la cuota líquida mínima, se aplicarían las restantes deducciones que resulten procedentes (i.e. por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, o por creación de empleo), con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.

Por lo tanto, surgía la duda acerca de las consecuencias prácticas que dicho cálculo podría tener en el ejercicio de la opción tributaria conocida como "monetización" de la deducción por I+D+i (artículo 39.2 de la LIS), pues una restrictiva interpretación del artículo 30.bis de la LIS en el cálculo de la cuota líquida mínima de aquellos sujetos pasivos a los que les resultase de aplicación la tributación mínima, podría conllevar la imposibilidad de aplicar la opción tributaria regulada en el artículo 39.2 de la LIS, vaciando de contenido este artículo.

La DGT en la consulta objeto de análisis viene a resolver la duda que se acaba de exponer.

Concretamente, la entidad consultante manifiesta que disponía de deducciones por realización de actividades de I+D+i pendientes de aplicación tras la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2021, y se cuestiona si sería posible acudir al procedimiento de monetización de la deducción establecido en el artículo 39 de la LIS para solicitar su abono, teniendo en cuenta que cumple con los requisitos para la aplicación de la tributación mínima regulada en el artículo 30.bis de la LIS.

La DGT, en su respuesta señala, en primer lugar, que la deducción por realización de actividades de I+D+i, podrá, opcionalmente y cumpliéndose los requisitos establecidos al efecto, quedar excluida del límite de previsto en el artículo 39 de la LIS y aplicarse un descuento del 20 por ciento de su importe.

En segundo lugar, concluye que, en el caso concreto de aplicación de la tributación mínima, una vez determinada la cuota líquida mínima conforme a lo previsto en el artículo 30.bis de la IS, la entidad consultante (i) aplicará la cuantía pendiente de la deducción generada una vez aplicado el descuento señalado y, (ii) solicitará a la Administración tributaria el abono de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota en los términos del artículo 39.2 de la LIS.

En conclusión, la DGT aclara que el ejercicio de la opción tributaria regulada en el artículo 39.2 de la LIS, no queda desvirtuada por la regulación de la tributación mínima recogida en el artículo 30.bis de la LIS y, por tanto, la deducción generada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la LIS, una vez aplicado el descuento regulado en el artículo 39.2 de la LIS, dará derecho a solicitar a la Administración tributaria el abono de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota, en los términos y condiciones señalados en el citado artículo 39.2 de la LIS.

Sentencias del TJUE
Sentencias del TS
Sentencias de la AN
Doctrina administrativa

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

YA DISPONIBLE | **Nueva App Pérez-Llorca**

DISPONIBLE EN App Store

DISPONIBLE EN Google Play

Copyright © 2023 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.

Pérez-Llorca

Castellana 50
28046 – Madrid
–
Castellana 259 A
28046 – Madrid
–
Diagonal 640, 8ºA
08017 – Barcelona
–
17 Hill Street
W1J 5LJ – London
–
375 Park Avenue 38th floor
10152 – New York
–
Rue Belliard 9
1040 – Brussels
–
8 Marina Blvd
018981 – Singapore
www.perezllorca.com