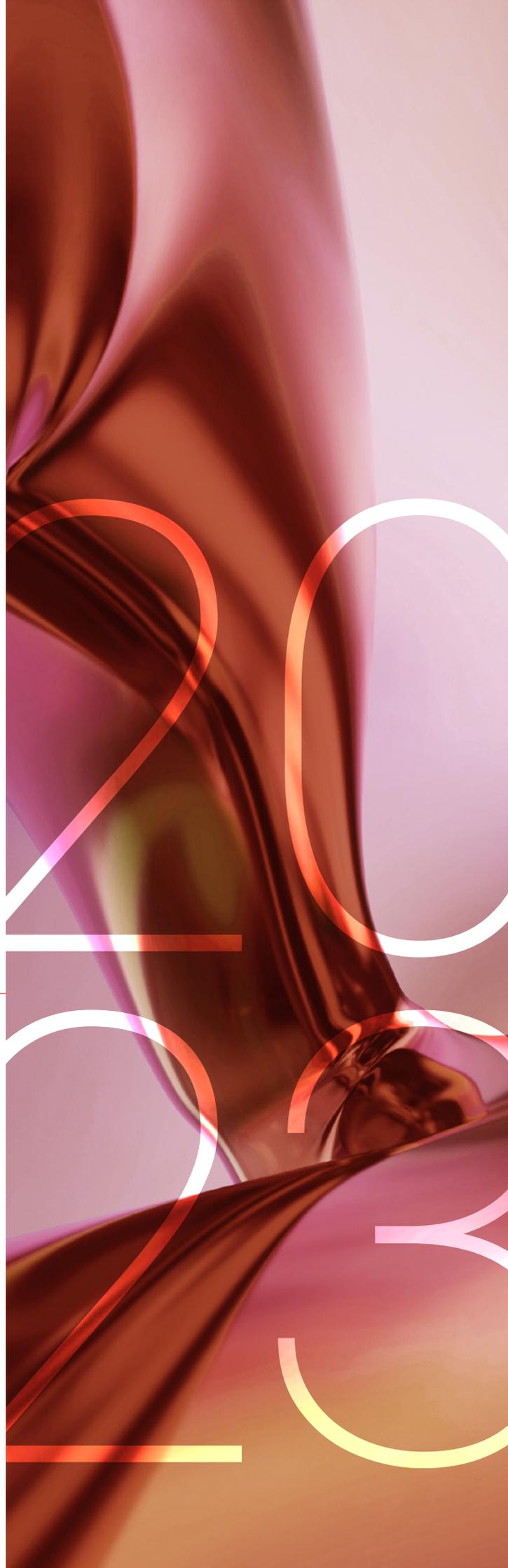


Pérez-Llorca

Newsletter  
**Fiscal**

---

FEBRERO 2023



# Índice

## JUSIPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

“Tax rulings” y ayudas de estado /4

La normativa interna de los Estados miembros debe permitir al destinatario de una prestación de servicios reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del IVA repercutido indebidamente por el prestador cuando resulte especialmente difícil el cobro directo al proveedor del servicio /7

## JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

No es válida la notificación en la dirección electrónica habilitada de una sociedad cuando la Administración sabe que el destinatario no accedió a dicha notificación /8

## JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Devengo de la cuota variable de AJD en la escritura que documenta la transmisión de una oficina de farmacia /10

Pérdida del efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones inspectoras por superación del plazo máximo de duración del procedimiento /10

El impuesto satisfecho en el extranjero que no dio lugar a la práctica de la deducción por doble imposición internacional es gasto deducible /12

La Inspección que solicita información al extranjero (que constituye una dilación no imputable a la Administración) no puede dictar liquidación provisional antes de que finalice el plazo establecido para la aportación de dicha información /13

La garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, que podrán obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa /14

El TS plantea una cuestión prejudicial al TJUE para que determine si el derecho de la Unión Europea permite el establecimiento de tipos diferenciados del impuesto sobre hidrocarburos dentro de un mismo estado miembro /15

# Índice

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### TEAC

El TEAC determina que cuando se aplica el método de amortización según tablas oficialmente aprobadas a efectos del IS no debe considerarse el valor residual de la construcción en la base del cálculo /16

Consideración de las participaciones preferentes o privilegiadas a efectos de su deducibilidad en el impuesto sobre sociedades: «Instrumento Financiero» vs. «Instrumento de Patrimonio» /16

Es posible exigir al administrador declarado responsable subsidiario las obligaciones exigidas a la sociedad a raíz una previa declaración de responsabilidad solidaria /17

El TEAC establece que son deducibles en el IS las pérdidas obtenidas por la amortización de acciones sin compensación económica en una entidad financiera por la resolución de esta última /18

La resolución de la Dirección General del Catastro reúne los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia /19

### DGT

Inclusión en la prorrata del IVA de las ventas de inmuebles por fondos y sociedades de capital riesgo /20

La cuota de liquidación obtenida por un socio residente fiscal en Corea tiene la calificación de dividendo de conformidad con el protocolo al CDI España-Corea y por lo tanto es susceptible de retención en España /21

Se entenderá extinguido el grupo consolidado previo cuando la entidad adquirente cumpla los requisitos del artículo 58 LIS y se le aplicarán los efectos del artículo 74.3 siempre que sean incluidas todas las entidades que formaban parte del grupo consolidado previo /21

La transmisión de un hotel a una entidad financiera que lo cede a otra entidad del grupo de la transmitente, mediante arrendamiento financiero para su posterior arrendamiento operativo a la primera transmitente, debe tratarse como una única operación de *sale and lease-back* /22

## “Tax rulings” y ayudas de estado

Clara Jiménez y Adolfo Martín | Socia y Of Counsel

› STJUE de 8 de noviembre de 2022 (Gran Sala), *Fiat Chrysler Finance Europe e Irlanda v. Comisión*, C-885/19 P y C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859

La sentencia analizada ha resuelto en casación los recursos planteados por *FIAT* e Irlanda contra la STGUE en primera instancia. Como se recordará, esta STGUE supuso la primera victoria de la Comisión en uno de los casos de tax rulings que tenía abiertos (tras Starbucks y Apple). Por ello, el pronunciamiento del TJUE en *FIAT* tiene una trascendencia fundamental en relación con otros recursos sobre los que tendrá que pronunciarse en el futuro (por ejemplo, casos *Apple*, *Amazon*, *Engie*).

A diferencia de la STGUE, que se centró en la aplicación en Luxemburgo del principio de imposición a precios de mercado, el TJUE decidió centrar su razonamiento en el recurso planteado por Irlanda, más enfocado a los problemas que planteaban la decisión de la Comisión y la STGUE en relación con la determinación del marco o sistema general de referencia con respecto al cual se definían la ventaja declarada contraria al TFUE. Como se recordará, el TGUE había aceptado a efectos de la definición del sistema general luxemburgués no una normativa concreta del ordenamiento de este país, sino una idea, más bien, general, el hecho de que Luxemburgo aplicara el IS a sociedades individuales determina que el principio de imposición a precios de mercado forme parte del sistema tributario luxemburgués; por su parte, la Comisión había insistido en que tal principio formaba parte del artículo 107 TFUE como tal.

El TJUE recordó que la definición del sistema general de referencia es fundamental en el contexto del artículo 107.1 TFUE y debe ser correctamente identificado por la Comisión, por lo que un error en la determinación del mismo vicia todo el análisis de la selectividad. Y fuera de los ámbitos armonizados, como ocurre con la fiscalidad directa, es el Estado miembro en cuestión quien determina, en el ejercicio de sus competencias, cuál es el sistema de referencia o régimen tributario normal a partir del cual analizar el requisito de la selectividad. Esto exige que, a fin de identificar el sistema de referencia en materia de fiscalidad directa, sólo deba tomarse en consideración el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro de que se trate. Como se apuntó más arriba, el TGUE matizó el razonamiento de la Comisión para derivar el principio de imposición a precios de mercado y su configuración no tanto del artículo 107.1 TFUE como del hecho de que la normativa interna luxemburguesa gravaba a las sociedades integradas en un grupo societario de forma individual en el IS. Y, al mismo tiempo, el TGUE desestimó los argumentos luxemburgueses en el sentido de que el sistema de referencia debería determinarse por la regulación que la normativa luxemburguesa había hecho del principio de imposición a precios de mercado y cómo la misma se había aplicado en relación con otras sociedades, en particular, las que ejercieran actividades de financiación.

Para el TJUE, el razonamiento del TGUE implicaba que este estaba ratificando la metodología de la Comisión al determinar el sistema de referencia al margen del Derecho nacional, y derivarlo directamente del propio artículo 107 TFUE, con independencia de la incorporación del principio de imposición a precios de mercado al sistema nacional luxemburgués y su regulación específica. Tal modo de proceder, continuó el TJUE, vulnera la jurisprudencia en el sentido de que el sistema general de referencia debe determinarse por la Comisión tras un examen objetivo y detallado de la regulación nacional. Y, si bien el principio de imposición a precios de mercado está admitido en el sistema tributario luxemburgués, no puede negarse que, al no existir armonización, no tiene un significado general más allá de las modalidades de aplicación del mismo que se definen en el Derecho nacional y deben tenerse en cuenta las mismas al identificar el ámbito de referencia (párra. 93). El TJUE consideró, además, que, al aceptar el TGUE que la Comisión, para dotar de contenido al principio de imposición a precios de mercado, pudiera invocar normas que no forman parte del sistema tributario luxemburgués, sin disponer de competencias para definir el sistema normal que

debe aplicar un Estado miembro, este infringió las medidas de aproximación de legislaciones de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, y en particular los artículos 114.2 y 115 TFUE (párra. 94). A estos efectos, el TJUE, matizó que, si bien el principio de imposición a precios de mercado goza de un cierto reconocimiento internacional a través de las Directrices de la OCDE, las mismas dejan un relevante margen de apreciación a los Estados miembros, que deben concretar su contenido en su ordenamiento a través de su normativa, que es la única a tomar en consideración para el análisis del artículo 107.1 TFUE (párra. 95-96). Quizás, de forma más relevante, el TJUE concluyó que, a la postre, las consideraciones anteriores constituyen una expresión de un principio fundamental integrante del ordenamiento jurídico de la Unión, como principio general del Derecho, el principio de legalidad tributaria, que exige que todos los elementos esenciales del tributo y la obligación de pago estén previstos en la ley, de modo que permitan al contribuyente prever y calcular el importe de los tributos que debe pagar y el momento del pago (párra. 97) (vid. el comentario a la STJUE *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*).

Y, en la medida que Luxemburgo tenía normas específicas en materia de precios de transferencia, esto es, había concretado en el ordenamiento nacional el principio de imposición a precios de mercado, en particular, para las sociedades financieras, tales normas deberían haber sido tomadas en consideración a la hora de fijar el sistema general de referencia. Ni la Comisión ni el TGUE tuvieron en cuenta las mismas, sino una manifestación abstracta del principio general de imposición a precios de mercado sin anclaje en las reglas nacionales (párra. 101).

Tampoco, continuó el TJUE, la STJUE *Forum 187, C-182/03 y C-217/03*, de la que la Comisión había pretendido derivar una versión general y abstracta, anclada en el artículo 107.1 TFUE, del principio de imposición a precios de mercado sirve para justificar la postura de la propia Comisión o del TGUE, ya que, en la misma, el TJUE alcanzó sus conclusiones comparando cómo se aplicaba el principio de imposición a precios de mercado en relación con ciertas sociedades con cómo se regulaba en la propia normativa belga tal principio con carácter general (párra. 102-103).

En la medida en que este razonamiento principal de la Comisión y el TGUE generaban un error de Derecho, tampoco los razonamientos subsidiarios de tales decisiones podían mantenerse por el TJUE, ya que los mismos también estaban viciados por el error de Derecho relativo al razonamiento principal, lo cual llevó al TJUE a anular la STGUE recurrida y, en consecuencia, la decisión de la Comisión que tal sentencia convalidó, pues los errores en la determinación del sistema general de referencia vician el análisis que ambas decisiones desarrollan en relación con la selectividad.

El TJUE no se conformó, sin embargo, con la anulación de la decisión de la Comisión y la STGUE, sino que, además, procedió a indicar que medidas como las controvertidas podían analizarse desde la perspectiva del artículo 107.1 TFUE siempre y cuando concurren todos los requisitos de esta norma (párra. 119), aunque debían observarse una serie de cautelas en el examen de las mismas: (1) la Comisión ‘debe poder demostrar que los parámetros previstos en el Derecho nacional en la materia son manifiestamente incoherentes con el objetivo de imposición no discriminatoria de todas las sociedades residentes’ que persigue el sistema fiscal nacional y (2) ‘que tales parámetros dan lugar sistemáticamente a una infravaloración de los precios de transferencia aplicables a las sociedades integradas [partes vinculadas] o a algunas de ellas, como las sociedades de financiación, en comparación con los precios de mercado para las operaciones comparables efectuadas por sociedades no integradas [no vinculadas]’ (párra. 122).

La STJUE reseñada tiene una importancia capital desde distintos puntos de vista:

1. Hasta el momento, cuando el TGUE había anulado decisiones de la Comisión relativas a ‘tax rulings’ (por ejemplo, *Starbucks, Amazon, Apple*) lo había hecho sobre la base de la incorrecta aplicación o apreciación de los requisitos del principio de imposición a precios de mercado, sin atacar de manera directa el fundamento jurídico último de las decisiones de la Comisión y la

posición de esta en el sentido de que el principio de imposición a precios de mercado tiene un significado propio y autónomo derivado del artículo 107.1 TFUE. La STJUE *FIAT* ataca, por el contrario, las premisas del razonamiento de la Comisión y corta, en línea con lo que siempre se ha defendido en otros trabajos anteriores, el vínculo del principio de imposición a precios de mercado con el artículo 107.1. TFUE para situarlo en el ámbito del que nunca debió salir, cual es cómo los Estados han desarrollado tal principio como punto de referencia para determinar si hay una ventaja selectiva. Obviamente, esta sentencia condiciona el sentido de futuros pronunciamientos como *Apple*, *Amazon* o *Engie*.

2. La conclusión expresada en 1 no significa que la Comisión no pueda controlar cómo aplican los Estados miembros el principio de imposición a precios de mercado, ya sea en su legislación interna (por ejemplo, si establecen regímenes específicos para cierto tipo de sociedades o contribuyentes) o desde la óptica de la interpretación y aplicación de la misma a través de los ‘tax rulings’ que concedan a contribuyentes particulares. En ambos casos, el umbral probatorio a cargo de la Comisión se endurece, como pone de manifiesto, el párrafo 122 de *FIAT* más arriba transcrito (‘manifiestamente’ y ‘sistemáticamente’), aunque también este párrafo, junto con otros anteriores de la STJUE, parece invitar a la Comisión a actuar en relación con la normativa luxemburguesa aplicable a las sociedades financieras si detecta que la misma oculta ventajas selectivas, con respecto a la definición general luxemburguesa del principio de imposición a precios de mercado.
3. Desde la óptica general de la aplicación del artículo 107.1 TFUE a las normas tributarias, la STJUE enlaza directamente con otras anteriores, en particular, *Comisión / Polonia*, C-562/19 P y *Comisión / Hungría*, C-562/19, que también tuvieron el efecto de limitar los poderes de la Comisión en el ámbito del artículo 107.1. TFUE, reforzando de manera simultánea la autonomía de los Estados miembros en el diseño de sus sistemas tributarios. Tales sentencias también imponían una carga probatoria alta a la Comisión mediante la referencia a la necesidad de que demuestre una ‘discriminación manifiesta’. Obviamente, a pesar de que el TJUE no alude en esta ocasión a ello (a diferencia de lo que ocurrió en *Comisión / Polonia* o *Comisión / Hungría*, la STJUE *FIAT* rebaja el impacto de la jurisprudencia del STJUE *Comisión y España / Gibraltar*, C-106/09P y C-107/09P en la que, como se recordará, se declaró contrario al art. 107 TFUE el sistema global de tributación de las sociedades propuesto por Gibraltar. Es precisamente aquella STJUE *Comisión y España / Gibraltar* la que cabe situar en el origen de todos los problemas, al permitir el TJUE a la Comisión en aquel momento el ataque a sistemas tributarios con el artículo 107.1. TFUE utilizando referencias abstractas y ajenas al ordenamiento nacional. En este sentido, si bien *FIAT* constituye un serio revés para la Comisión, no es menos relevante que, al mismo tiempo, representa el reconocimiento (no explícito) del error que cometió el TJUE en aquella sentencia y que dio lugar a la situación de incertidumbre sobre el ámbito del artículo 107.1 TFUE que en nada ha contribuido a favorecer principios fundamentales del Estado de Derecho, como la legalidad y la seguridad jurídica. El giro jurisprudencial que *FIAT* confirma, en consecuencia, no puede más que ser bienvenido, si bien la determinación de la selectividad de las normas tributarias continuará generando no pocas dificultades en este ámbito como consecuencia también de la jurisprudencia del TJUE que no diferencia con claridad entre ventaja y selectividad en materia tributaria.

Desde el punto de vista procedimental, resulta curioso que fueran las alegaciones de Irlanda (y no tanto las de *FIAT* o Luxemburgo) las que determinaron el fallo del TJUE, lo cual anuncia el sentido que puede tener también la futura decisión en *Apple*.

## La normativa interna de los Estados miembros debe permitir al destinatario de una prestación de servicios reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del IVA repercutido indebidamente por el prestador cuando resulte especialmente difícil el cobro directo al proveedor del servicio

José Suárez y Arturo Parellada | Socio y abogado

› STJUE de 13 de octubre de 2022 (Sala Séptima), HUMDA y Nemzeti, C-397/2021 (ECLI:EU:C:2022:790)

El pasado 13 de octubre de 2022, el TJUE resolvió la petición de decisión prejudicial planteada en el marco de un litigio entre una sociedad húngara y la Administración tributaria de dicho territorio.

El objeto del litigio era la denegación de una solicitud de devolución del IVA repercutido por error, al estar la operación no sujeta al IVA húngaro en aplicación de las reglas de localización. Dicha solicitud fue presentada por el destinatario de la prestación de servicios, el cual había satisfecho el IVA húngaro que el prestador de servicios le había repercutido incorrectamente. No obstante, bajo la normativa doméstica de Hungría, la solicitud de devolución del IVA debe hacerse por la vía judicial civil al emisor de la factura, quien regularizaría su situación tributaria con la Administración competente.

En el caso que nos ocupa, se solicita al TJUE que se pronuncia sobre si la Directiva del IVA permite al destinatario de una operación solicitar directamente a la Administración nacional la devolución de unas cuotas de IVA indebidamente repercutidas, junto con los correspondientes intereses de demora, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el prestador de los servicios efectuar el pago, como en el caso concreto que el prestador había sido objeto de un procedimiento de liquidación judicial.

En relación con las cuestiones planteadas, el TJUE concluye que, en caso de insolvencia del prestador de servicios, los principios de neutralidad del IVA y de eficacia exigen que los Estados miembros establezcan los instrumentos necesarios para que el destinatario pueda recuperar el IVA que le fue indebidamente repercutido. En particular, los Estados miembros deben permitir que el destinatario pueda reclamar la devolución directamente a la Administración, siempre que no concurra fraude o abuso, y tanto el prestador como el destinatario de los servicios hayan actuado de buena fe.

El TJUE añade en su sentencia que, a pesar de que la Directiva del IVA no establezca la obligación de pagar intereses de demora por el excedente del IVA ingresado por el contribuyente, de acuerdo con el principio de neutralidad, las pérdidas económicas generadas por la devolución efectuada más allá de un plazo razonable deben ser compensadas mediante el pago de intereses de demora.

No obstante, dada la ausencia de disposición que lo regule en la Directiva del IVA, el TJUE interpreta que las normas de aplicación de los intereses para la devolución del IVA indebidamente facturado y abonado forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y de efectividad. Así, respecto al segundo principio, este exige que las normas nacionales relativas al cálculo de los intereses adeudados no tengan como consecuencia privar de una indemnización conveniente al sujeto pasivo ocasionado por una devolución tardía del IVA.

## JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### No es válida la notificación en la dirección electrónica habilitada de una sociedad cuando la Administración sabe que el destinatario no accedió a dicha notificación

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

› Sentencia del Tribunal Constitucional de 29 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:147)

El Tribunal Constitucional se pronuncia en esta ocasión sobre la eventual vulneración del derecho a la tutela judicial en un supuesto en que el administrado no tuvo conocimiento de una notificación que le fue legalmente notificada en su Dirección Electrónica Habilitada (“DEH”).

En el caso enjuiciado, el contribuyente había sido dado de alta en el sistema el 2 de noviembre de 2011, pero nunca había accedido a la DEH. La primera vez que lo hizo fue el 30 de noviembre de 2015, y en ese momento conoció la existencia de una providencia de apremio derivada de una deuda liquidada en un procedimiento de comprobación limitada del que no había tenido noticia, por lo que decidió interponer reclamación económico-administrativa contra la resolución que ponía fin a dicho procedimiento, que fue considerada extemporánea por referirse a un acto que había devenido firme.

Como reacción a esa inadmisión, el contribuyente inició el 30 de diciembre de 2016 un procedimiento de declaración de la nulidad de pleno de derecho de la liquidación provisional conforme a lo dispuesto en el art. 217.1.a) LGT, el cual fue inadmitido a trámite por considerarse que el contribuyente venía obligado a recibir notificaciones a través del sistema de DEH desde el momento de su inclusión en el mismo.

Contra esa nueva inadmisión, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por el Juzgado Central por entender que la notificación de inclusión en el DEH se realizó correctamente pese a que la resolución que informaba de dicha inclusión había sido notificada a una menor de edad (16 años) que no tenía relación con la mercantil demandante (era hija del administrador único). Esa sentencia fue recurrida en apelación ante la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso por entender que las actuaciones de la AEAT eran conformes a la legalidad vigente.

La sentencia de la AN fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, que inadmitió el recurso por falta de acreditación del interés casacional para la formación de jurisprudencia.

Finalmente, el contribuyente interpuso recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, alegando vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva e indefensión (art. 24.1 CE), en las vertientes del derecho de audiencia y el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho en el ámbito administrativo, con proscripción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Dicha lesión se atribuye a la resolución de inadmisión a trámite de la solicitud de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional.

Una vez admitido el recurso de amparo, el Tribunal Constitucional consideró que la actuación llevada a cabo por la Agencia Tributaria no incumplió la regulación entonces vigente en materia de notificaciones electrónicas, puesto que la mercantil demandante estaba obligada a recibir las comunicaciones por esa vía. Ahora bien, vistas las circunstancias en que se había producido la notificación postal de inclusión en el DEH, el Tribunal entendió que no se puede afirmar indubitadamente que la indefensión alegada se debiera a la falta de diligencia del representante legal de la demandante. Además, se ponderó la particular trascendencia de la documentación requerida a través de la DEH para la correcta liquidación del impuesto comprobado y el hecho de que la Administración, que tenía constancia de que la interesada no había tenido conocimiento del requerimiento por vía electrónica, no hubiera empleado otras formas alternativas de comunicación.

## Jurisprudencia del TC

Por todo ello, el Tribunal Constitucional consideró procedente reiterar lo afirmado en la STC 84/2022 de 27 de junio, y afirmar que ante el fracaso *“de las comunicaciones practicadas por vía electrónica, la Administración debería haber desplegado una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran al efectivo conocimiento de [la] interesad[a], pues a ello viene obligada conforme a la síntesis doctrinal expuesta”*.

Consecuentemente, el TC estimó el recurso de amparo, reconoció la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, y ordenó la retroacción de las actuaciones *“al momento anterior al dictado del acuerdo de liquidación provisional indicado, a fin de que la Agencia Tributaria proceda de manera respetuosa con el derecho fundamental lesionado al momento anterior al dictado del acuerdo de liquidación provisional, para que la Agencia Tributaria proceda de manera respetuosa con el derecho fundamental lesionado”*.

## JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

### Devengo de la cuota variable de AJD en la escritura que documenta la transmisión de una oficina de farmacia

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

› Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2022  
(ECLI:ES:TS:2022:3884)

En esta sentencia el Tribunal Supremo analiza el devengo de la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por la escritura que documenta la transmisión de una oficina de farmacia.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid había anulado la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid confirmatoria de la liquidación provisional girada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados devengado por la escritura que documentó la transmisión de una oficina de farmacia.

La Comunidad de Madrid recurrió en casación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia al entender que dicha escritura cumplía todos los requisitos para devengar la cuota variable de dicho impuesto al ser inscribible la transmisión en el Registro de Bienes Muebles.

El Tribunal Supremo fijó en el auto de admisión el interés casacional en determinar si la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por ser inscribible el título en el Registro de Bienes Muebles.

A la hora de resolver el recurso de casación, el Alto Tribunal se remite a su sentencia del 26 de noviembre de 2020 (rec. 3873/2019), en la que estableció que la escritura que documenta la transmisión de una oficina de farmacia está sujeta a la cuota gradual Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por cumplir todos los requisitos exigidos para su devengo.

En particular, el Tribunal Supremo estableció que la transmisión de una oficina de farmacia era inscribible en el Registro de Bienes Muebles en la Sección de otros bienes muebles registrables, sin que exista ninguna norma que impida su inscripción y con independencia de la eficacia de dicha inscripción frente a terceros, más aún, cuando existen comunidades autónomas que obligan a su inscripción.

Además, el Tribunal reitera que lo relevante a los efectos del devengo de la cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es que sea susceptible de inscripción con independencia de que dicha inscripción llegue a producirse.

Todo esto lleva a casar la sentencia de instancia y a fijar como jurisprudencia que la transmisión de una oficina de farmacia en escritura pública devenga el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

### Pérdida del efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones inspectoras por superación del plazo máximo de duración del procedimiento

Jesús Cudero e Ignacio Echávarri | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2022  
(ECLI:ES:TS:2022:4176)

En el supuesto enjuiciado se sucedieron distintos hechos que conviene resumir ordenadamente para facilitar la comprensión de la doctrina dictada:

- En el mes de febrero de 2014 se iniciaron actuaciones inspectoras frente a una sociedad para la comprobación de su tributación en IS e IVA por los ejercicios 2011 y 2012. En octubre de 2015, habiendo transcurrido 248 días desde el inicio del procedimiento, se dictaron acuerdos de liquidación.
- Reclamados en vía económico-administrativa ambos acuerdos, el TEAR de Cataluña se pronunció acumuladamente, en octubre de 2018, resolviendo que el plazo máximo de actuaciones se había superado en 22 días por causa imputable a la Administración. En consecuencia, declaró la prescripción parcial de las actuaciones, alcanzando la misma a las dos primeras declaraciones trimestrales del IVA de 2011, pero no al resto de la liquidación, en el entendimiento de que con el acuerdo de liquidación se reanudaron las actuaciones inspectoras y se interrumpió la prescripción respecto de aquellas obligaciones no prescritas en dicho momento.
- Disconforme con la resolución, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Cataluña. En la sentencia, el Tribunal estimó las pretensiones de la sociedad y anuló la resolución del TEAR y la liquidación de la que traía causa. El TSJ consideró que, atendiendo a la redacción originaria del art. 150.1 de la LGT (entonces aplicable), una vez se superó el plazo máximo de duración de unas actuaciones inspectoras se requería, para poder considerar interrumpida la prescripción, que la Administración tributaria hubiese notificado un acuerdo de reanudación formal de las actuaciones, lo que en este caso no se produjo, en la medida que el acuerdo de liquidación notificado no sirve, a juicio del TSJ, para entender cumplido dicho requisito. En consecuencia, niega el Tribunal que existiese una actuación inspectora con virtualidad de interrumpir la prescripción.
- Por último, frente a esta sentencia la Administración General del Estado interpuso recurso de casación. En el auto de admisión de este, la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia quedó circunscrita a *“determinar la fecha a la que ha de estarse para comprobar si la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria ha prescrito una vez constatada la inexistencia de interrupción de la prescripción por el exceso del plazo legalmente previsto para la tramitación del procedimiento inspector. En particular, ha de discernirse si ha de fijarse ese momento en la notificación de la liquidación o en la ulterior interposición de un recurso o reclamación frente a este acto por parte del interesado”*.

Para resolver el litigio, la sentencia se remite a diversos pronunciamientos anteriores, constituidos por las sentencias de la propia Sala y Sección de 30 de junio de 2021 (dictada en el recurso de casación núm. 1060/2020), o de 29 de junio de 2022 (recaída en el recurso de casación núm. 2366/2020), y reitera su doctrina según la cual la fecha que debe tenerse en cuenta, a efectos de una posible prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria, es la de notificación del acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento inspector, y no la ulterior fecha de interposición de un recurso o reclamación. De esta forma, el Alto Tribunal estima el recurso y casa la sentencia del Tribunal catalán.

Para llegar a esta conclusión, parte la Sala de su propia y reiterada jurisprudencia, según la cual la adecuada interpretación del artículo 150.1, en relación con el artículo 68.1.a), ambos de la LGT, obliga a entender que (i) una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no *“cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente”* interrumpe la prescripción, sino solo aquéllas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación; de manera que (ii) si cuando recae el acuerdo de liquidación ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar, no cabe en modo alguno una posterior reanudación de las actuaciones con eficacia interruptiva de la prescripción, por cuanto esta ya se había producido.

Cosa distinta, como aclara el Tribunal Supremo, es que el acuerdo de liquidación -como acontece en el proceso resuelto en la sentencia que analizamos- se haya dictado y notificado dentro del plazo de prescripción, aun cuando se

hubiese superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. En estos supuestos, el acuerdo de liquidación sí tiene efectos interruptivos de la prescripción.

En conclusión: (i) la fecha a la que ha de estarse para comprobar la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez superado el plazo legalmente previsto para la tramitación del procedimiento inspector (con la consiguiente pérdida del efecto interruptivo de la prescripción derivado del inicio de las actuaciones inspectoras), es, en todo caso, la de notificación del acuerdo de liquidación; (ii) si dicho acuerdo se notifica en una fecha situada dentro del plazo de prescripción de cuatro años, habrá de considerarse -incluso cuando se hubiera excedido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras- que la Administración no ha perdido su derecho a determinar la deuda tributaria; y (iii) si, a la fecha de notificación de aquella liquidación, había transcurrido el plazo de prescripción, no cabe reanudación del procedimiento con efecto interruptivo de la misma, pues en estos casos ya ha prescrito el derecho de la Administración a regularizar la situación del obligado tributario.

### El impuesto satisfecho en el extranjero que no dio lugar a la práctica de la deducción por doble imposición internacional es gasto deducible

**Norma Peña y Daniel Olábarri** | Socia y Abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4150)

El Tribunal Supremo resuelve un recurso de casación relativo al cálculo de la deducción para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con la regulación contenida en el artículo 31 TRLIS, aplicable a los períodos impositivos que se hubieran iniciado antes de 1 de enero de 2015.

El referido artículo 31 TRLIS permitía deducir de la cuota íntegra el menor de (i) el importe efectivo del impuesto satisfecho en el extranjero por las rentas obtenidas fuera de nuestro país, y (ii) el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España si esas rentas se hubieran obtenido en nuestro país. Asimismo, se establecía que el impuesto satisfecho en el extranjero formaría parte de la base imponible (es decir, no sería un gasto fiscalmente deducible), incluso aunque el mismo no pudiese beneficiarse totalmente de la deducción por doble imposición.

En la sentencia referida, el Tribunal Supremo resuelve las siguientes dos cuestiones de interés casacional: en primer lugar, si, para el cálculo de la cuota íntegra que correspondería pagar en España, procede tomar el resultado de explotación de la entidad y, en segundo lugar, si, para el caso de no poder aplicar la deducción por doble imposición internacional al impuesto satisfecho en el extranjero, cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible del IS, lo que equivale a la posibilidad de deducirlo como gasto.

En lo relativo a la primera cuestión de interés casacional, de forma coincidente con pronunciamientos anteriores, la Sala reitera su criterio en lo referente al cálculo de la deducción en la medida en la que la misma debe calcularse sobre la renta neta “*de forma que la renta gravada resulta de la diferencia entre ingresos y gastos*”, por lo que, a falta de mayores pruebas aportadas por el obligado tributario sobre los ingresos y gastos obtenidos en el extranjero, sí procede tomar el resultado de explotación como referencia. De este modo, si el resultado de explotación es negativo, no se puede deducir importe alguno.

En lo relativo a la segunda cuestión con interés casacional, la Sala coincide con el criterio de la sentencia de instancia estableciendo que, en aquellos supuestos en los que se deniega la aplicación de la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 TRLIS, es conforme a derecho que la compañía revierta el ajuste positivo efectuado en la base imponible del IS, considerando así como gasto fiscalmente deducible el impuesto extranjero. Para alcanzar esta conclusión se basa en dos razonamientos.

En primer término, el gasto derivado del impuesto satisfecho en el extranjero cumpliría con todos los requisitos establecidos en el TRLIS para su deducibilidad, sin que exista una norma que impida su deducción.

En segundo término, entiende el Tribunal Supremo que el ajuste positivo solo procede en los supuestos en los que se haya practicado la deducción para evitar la doble imposición internacional, pues en ese caso sí sería contrario a la finalidad de la norma que el impuesto satisfecho en el extranjero, tomado en cuenta para la práctica de la deducción por doble imposición, fuera también gasto deducible. Pero si el impuesto no se ha beneficiado de la deducción, una interpretación finalista de la norma debe llevar a considerarlo como gasto deducible, interpretación que, en opinión del Tribunal Supremo, se refuerza por el hecho de que la actual LIS, aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, sí permite de manera expresa considerar como gasto deducible el impuesto satisfecho en el extranjero que no se haya beneficiado de la deducción por doble imposición.

De esta forma concluye que, *“cuando el impuesto satisfecho en el extranjero no haya dado lugar a la práctica de la deducción por doble imposición internacional, sí cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero”*.

### **La Inspección que solicita información al extranjero (que constituye una dilación no imputable a la Administración) no puede dictar liquidación provisional antes de que finalice el plazo establecido para la aportación de dicha información**

José Suárez y Esther Virgili | Socio y Counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4195)

El Tribunal Supremo casa y anula una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana al considerar que la imposibilidad de comprobar con carácter definitivo los elementos de la obligación tributaria debe apreciarse de manera objetiva, por lo que no puede la Inspección dictar una liquidación provisional por no haberse recibido respuesta a la petición de información cursada a las autoridades fiscales de otro Estado antes de que se haya agotado el plazo máximo de 12 meses de interrupción justificada de las actuaciones previsto legalmente.

En el caso concreto, el procedimiento de inspección se ve interrumpido de manera justificada, por un período de 12 meses, por la solicitud de información a las autoridades fiscales de Suiza, tal y como autoriza el artículo 103 a) del RGIT. Sin embargo, la Inspección dictó una liquidación provisional cinco meses antes de que expirase el mencionado plazo, alegando la imposibilidad de determinar la obligación tributaria al no haber recibido la información pertinente por parte de las autoridades fiscales suizas.

En este sentido, la cuestión que presenta dicho interés casacional es, si en el marco de un procedimiento de inspección que se interrumpe justificadamente por petición de información a autoridades fiscales de otro Estado (artículo 103 a) del RGIT), se puede dictar una liquidación provisional sin haber agotado el plazo previsto para dicha interrupción.

La regla general, tal y como ha sido reiterado por el Tribunal Supremo, es que en un procedimiento de inspección este finalice con el dictado de una liquidación definitiva, siendo la liquidación provisional un acto administrativo reservado para determinadas situaciones. De este modo, se emiten liquidaciones provisionales cuando existan elementos de la obligación tributaria que no hayan podido determinarse con carácter definitivo (artículo 101.4 a) de la LGT y 190.3 del RGIT), existiendo para ello una imposibilidad objetiva de poder obtener la información necesaria.

A la vista de ello, el Tribunal Supremo declara que, como se ha establecido en reiterada doctrina, la existencia de un período de interrupción justificada está asociada a la necesidad de contar con la información requerida para dictar una liquidación. Por lo tanto, en este caso, en el que no se recibe la información ni se consume el plazo de la interrupción, la Administración se anticipa al dar por concluido el procedimiento sin agotar el período previsto de 12 meses, por lo que no se da la imposibilidad objetiva para comprobar de manera definitiva la obligación tributaria, pues no concurre el régimen legal que habilita para el dictado de una liquidación provisional.

Es de destacar que la Sentencia alude de nuevo al principio de buena Administración, al señalar que la actuación de la Administración “*se considera vulneradora del principio de buena Administración pues utiliza un instrumento que le permite eludir las reglas que establecen un plazo máximo de duración para las actuaciones de comprobación, se produce la interrupción de la prescripción y le permite una nueva comprobación posterior*”.

### **La garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, que podrán obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa**

José Azqueta y Jesús Cudero | Socio y Of Counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4382)

En esta sentencia del Tribunal Supremo, la cuestión de interés casacional planteada es: “*determinar si la garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación de que el deudor principal prestó la correspondiente garantía para responder del pago de la deuda tributaria*”.

La parte recurrente y el Abogado del Estado centran el debate en la interpretación del artículo 124.2 del RGR, el cual dispone que las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes. La parte recurrente entiende que dicho artículo hace referencia a hechos entre responsables solidarios, donde la garantía prestada por uno de ellos no sería trasladable al otro, por lo que no sería de aplicación al caso que nos ocupa. Mientras que el Abogado del Estado entiende que la deuda del responsable tributario es una deuda autónoma, distinta de la deuda del deudor principal, pudiendo impugnar la liquidación, pero esa impugnación recae sobre el acto de derivación de responsabilidad (i.e., mientras que el deudor principal impugna su liquidación, el responsable impugna el acto de derivación de responsabilidad).

El Tribunal Supremo, de la misma forma que la parte recurrente, concluye que el artículo 124.2 del RGR no es aplicable al caso, en la medida en que no estamos ante una relación entre responsables solidarios y sus respectivos procedimientos autónomos, sino ante la relación entre el deudor principal y la deuda tributaria y los responsables solidarios y la deuda accesoria.

De forma extraordinariamente gráfica destaca la sentencia que si el responsable –cuando acontece el presupuesto previsto en la norma- queda sujeto al pago de la deuda en función de garantía y solo para el caso de que no pague el deudor principal, “*si existe dicha garantía aportada por el deudor principal pierde la función que la ley le asigna al responsable*”, de tal manera que carece de sentido exigirle –para suspender la ejecución de su deuda- una nueva garantía que resulta “*innecesariamente aflictiva y perjudicial*”.

De exigirse esta segunda garantía –que, de no prestarse, podría hacer que se persiguiera el patrimonio del responsable- se pondría en entredicho el principio de proporcionalidad y se vulnerarían las exigencias del principio según el cual la Administración debe actuar de la forma menos gravosa para el contribuyente, so pena de incurrir en una sanción de facto, pues si el cobro de la deuda es seguro por aquel sobre el que recae directa y principalmente el deber de contribuir, la relación de dependencia en cuanto a la garantía de la deuda desaparece.

Por consiguiente, concluye la sentencia, la doctrina que debe fijarse es la siguiente: (i) la garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión de su declaración de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación de que el deudor principal prestó la correspondiente garantía para responder del pago de la deuda tributaria; (ii) sin embargo, en los casos en los que las garantías aportadas no fueran suficientes para garantizar la deuda, estaría justificado que, para obtener la suspensión, se exigiera al responsable que garantizara la deuda pendiente no asegurada.

### **El TS plantea una cuestión prejudicial al TJUE para que determine si el derecho de la Unión Europea permite el establecimiento de tipos diferenciados del impuesto sobre hidrocarburos dentro de un mismo estado miembro**

**José Azqueta y Marc Chevalier | Socio y abogado**

› Auto del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:16739A)

El Tribunal Supremo plantea una cuestión prejudicial al TJUE en el marco de un proceso en el que la parte recurrente es un proveedor de servicios energéticos que solicita la devolución de ingresos indebidos derivados de la repercusión soportada del Impuesto sobre Hidrocarburos. La cuestión central del recurso es la compatibilidad del artículo 50.ter de la LIIIE con el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

El artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE establece una imposición mínima para todos los Estados miembros, pero no señala en dicho precepto de manera explícita que deba existir cierta uniformidad en la aplicación de los tributos energéticos dentro de un Estado. El artículo 50.ter de la LIIIE, por su parte, permite a las Comunidades Autónomas fijar un tipo impositivo autonómico al Impuesto sobre Hidrocarburos, permitiendo así que la tributación bajo este impuesto no sea idéntica por producto y uso en todo el territorio nacional.

Por otro lado, los artículos 14.1 y 2 del RRVA reconocen legitimidad para solicitar la devolución de esas cantidades indebidamente soportadas a quien hubiera soportado la repercusión legal de un tributo. No obstante, y como señala el auto analizado, la devolución no se podría solicitar ni obtener si dieran lugar a un enriquecimiento injusto, por lo que el recurrente queda obligado a realizar un ejercicio probatorio que demuestre que dichas cuotas indebidamente soportadas no fueron posteriormente repercutidas al consumidor final.

El Tribunal Supremo concluye que, a pesar de que el TJUE ha tratado cuestiones similares de las que se puede inferir el principio de uniformidad nacional que debe regir en la imposición armonizada de impuestos especiales, no hay ningún pronunciamiento expreso por parte del TJUE sobre la divergencia por territorios del tipo de gravamen dentro de un mismo Estado miembro, por lo que decide plantear la cuestión prejudicial al TJUE para que interprete el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE.

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### TEAC

## El TEAC determina que cuando se aplica el método de amortización según tablas oficialmente aprobadas a efectos del IS no debe considerarse el valor residual de la construcción en la base del cálculo

Ignasi Montesinos y Claudia Vallverdú | Abogados

› Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2022 (RG 1135-2019)

El pasado 24 de octubre, el TEAC resolvió una reclamación interpuesta en contra de un acuerdo de liquidación que versaba sobre la necesidad de tener o no en cuenta el valor residual de la construcción de las edificaciones cuando estas se amortizan conforme a las tablas fiscales previstas en la normativa del IS. En este caso, la inspección negó al contribuyente la parte del gasto contable de la amortización correspondiente al valor residual de la construcción de los inmuebles, entendiéndolo que la base de la amortización debía constituirse por la diferencia entre su valor contable y su valor residual.

El TEAC ha resuelto que, a los efectos de amortizar correctamente el valor de la construcción de los edificios (en ese caso, administrativos, comerciales, de servicios y viviendas), o partes de estos, debe considerarse que ese valor de construcción no tendrá valor residual cuando haya transcurrido el periodo de amortización fijado por las tablas previstas en el IS. Así pues, si una entidad amortiza sus edificios siguiendo los coeficientes conforme a las tablas del IS, las amortizaciones que resulten de aplicar esos porcentajes al valor de la construcción de estos responderán a su depreciación efectiva y, por lo tanto, serán unos importes íntegramente deducibles, incluso en el caso de que la entidad aplique el régimen de amortizar aceleradamente los elementos usados.

## Consideración de las participaciones preferentes o privilegiadas a efectos de su deducibilidad en el impuesto sobre sociedades: «Instrumento Financiero» vs. «Instrumento de Patrimonio»

Arturo Parellada y María Gutiérrez | Abogados

› Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2022 (R.G. 2569/2020)

En el supuesto analizado, la recurrente es un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades que emitió nuevas participaciones, denominadas “privilegiadas” o “de clase B” que fueron íntegramente suscritas y desembolsadas. Las referidas participaciones otorgaban el derecho a un dividendo preferente que se devengaría automáticamente con la aprobación de las cuentas anuales de la sociedad, siempre que existiesen beneficios o reservas distribuibles suficientes.

En el marco de las actuaciones inspectoras del IS, la Administración regularizó la calificación de las referidas participaciones como instrumento de patrimonio, en lugar de como pasivo financiero, y, por lo tanto, calificó los pagos efectuados en virtud de estas participaciones como una retribución de fondos propios no deducible a efectos del IS.

Frente a lo manifestado por la Inspección, la reclamante niega esa calificación, defendiendo que estas deben ser consideradas un pasivo financiero o, en su caso, un instrumento financiero compuesto y, por lo tanto, el gasto financiero asociado a las mismas como un gasto deducible a efectos del IS.

A fin de determinar la correcta calificación de las participaciones preferentes, el TEAC se remite a la normativa contable y, en particular, a la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, en virtud de la cual, si las acciones o participaciones

gozan de un privilegio incondicional en forma de dividendo mínimo, sea o no acumulativo, las acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto.

De acuerdo con lo establecido en la Ley de Sociedades de Capital, existirá un privilegio incondicional cuando las demás participaciones sociales o acciones no puedan recibir dividendos con cargo a beneficios mientras no haya sido satisfecho el dividendo privilegiado.

Así, el TEAC resuelve que se está ante un pasivo financiero cuando el dividendo de las acciones privilegiadas deba pagarse independientemente de si se reparten o no dividendos al resto de accionistas, sin perjuicio de la necesidad de generar resultados positivos, dado que la entidad no puede evitar el pago (i.e. obligación incondicional).

Aplicando el razonamiento expuesto al caso concreto, el TEAC resuelve que las participaciones privilegiadas emitidas por el recurrente llevaban aparejado un privilegio incondicional para su tenedor y, por tanto, deben contabilizarse como un instrumento financiero compuesto, teniendo el desembolso derivado del dividendo repartido la consideración de gasto financiero.

Finalmente, en relación con la deducibilidad de dicho gasto financiero a efectos del IS, el TEAC determina que debe estimarse su deducibilidad en la medida que la normativa del IS solo considera no deducibles los gastos que representan una retribución de fondos propios.

## Es posible exigir al administrador declarado responsable subsidiario las obligaciones exigidas a la sociedad a raíz una previa declaración de responsabilidad solidaria

**Esther Virgili y Guillermina Trujillo** | Counsel y abogada

› Resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2022 (RG 1716/2020)

En el presente caso, el TEAC analiza un supuesto de responsabilidad tributaria en cascada, que versa sobre el alcance de la responsabilidad subsidiaria del administrador dictada al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT, por incumplimiento de la obligación de cese ordenado de la sociedad a la que administraba. En concreto, se cuestiona si el hecho de que la responsabilidad de la administradora sea de carácter subsidiario constituye un límite al alcance de su responsabilidad, en el sentido de que esta no pueda extenderse a aquellas deudas tributarias respecto de las que la sociedad deudora no era sujeto pasivo, sino solamente obligada al pago por haber sido declarada, a su vez, en su día, responsable solidaria.

Al respecto, la resolución del TEAR de Andalucía recurrida por el Director de Recaudación de la AEAT, argumentaba, sobre la base del principio de legalidad tributaria, que no cabía sostener que los responsables tributarios subsidiarios pudieran venir obligados a responder de las obligaciones tributarias que se hayan impuesto a las sociedades administradas como responsables solidarios, en tanto que no existe una relación entre el declarado responsable y el deudor principal.

Sin embargo, el TEAC no comparte el criterio del TEAR y considera que, a los efectos de una eventual derivación de responsabilidad, ésta es plenamente exigible a todos los obligados tributarios, entre ellos, los responsables, por lo que entiende que, si se cumple el presupuesto legal de derivación previsto en el art. 43.1.b) de la LGT por incumplimiento de las obligaciones respecto de la disolución ordenada de la sociedad administrada, no existe limitación objetiva del alcance de dicha responsabilidad, por lo que el administrador deberá responder también de aquellas deudas de la que la sociedad administrada era obligada al pago por haber sido declarada responsable solidaria.

Aunque el TEAC no lo menciona, su pronunciamiento sigue la línea marcada por el Tribunal Supremo en previos pronunciamientos, como el de la sentencia de 10 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2694), en el que el Alto Tribunal afirmó con

rotundidad que aun cuando para que exista un responsable tiene que haber siempre un deudor principal, “*al mismo tiempo el responsable tributario incurre en esa posición por un presupuesto de hecho distinto y ajeno a los que se sitúen al deudor principal. De manera que puede darse el caso de que se sitúe a un responsable solidario junto a un responsable subsidiario siempre que se dé el presupuesto de hecho que determine la primera de las causas de responsabilidad solidaria, como puede suceder en los casos previstos en el art. 42.2. LGT*”.

## El TEAC establece que son deducibles en el IS las pérdidas obtenidas por la amortización de acciones sin compensación económica en una entidad financiera por la resolución de esta última

Yi Zhou y Marc Chevalier | Abogados

› Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2022 (RG. 6459/2022)

Como es sabido, en el ejercicio 2017, la LIS establecía en su artículo 21 una exención plena por las ganancias de capital obtenidas como consecuencia de la transmisión de participaciones en una sociedad en la que se ostentaba una participación cualificada (i.e. 5% o más de 20.000.000 € de valor de adquisición). A su vez, el artículo 21 de dicha ley, establecía un régimen simétrico de no deducibilidad para las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones cualificadas. Como excepción, la norma, en su apartado 8, sí permite deducir pérdidas derivadas de la extinción de la sociedad participada, siempre y cuando dicha extinción sea consecuencia de una operación de reestructuración.

En el caso enjuiciado, el contribuyente, como consecuencia de la resolución de la entidad financiera Banco Popular acordada por la Junta Única de Resolución, reconoció en IS el ejercicio 2017 una pérdida deducible en la base imponible del IS, ya que la resolución supuso la amortización forzosa de las acciones que ostentaba en dicha entidad financiera sin compensación alguna. El proceso de resolución finalizó mediante la transmisión de las participaciones a Banco Santander por un euro y, fusionándose con la misma en el ejercicio 2018.

La Administración, tras revisar las autoliquidaciones de 2017, consideró que no procedía el reconocimiento de la pérdida deducible ya que, según su criterio, la amortización de las acciones debe equiparse jurídicamente como una operación de transmisión de las acciones a la propia entidad bancaria emisora de estas para que pudiera proceder a su amortización. Al tratarse de participaciones que cumplían los requisitos previstos en el artículo 21.3 de la LIS, las pérdidas derivadas de la transmisión no eran deducibles de acuerdo con el apartado 6 del mismo artículo. Asimismo, la Administración entendió que las rentas negativas obtenidas por el contribuyente tampoco puede tener la consideración de una renta negativa deducible derivada de la extinción de una entidad participativa, en los términos previstos en el artículo 21.8 de la LIS, ya que, (i) la entidad bancaria no se había extinguido en el momento de la amortización de las participaciones por no haberse dado su disolución, liquidación e inscripción en el registro y (ii) la extinción posterior de la entidad bancaria en el año 2018 es como consecuencia de una operación de reestructuración, lo que impide la deducción de la renta negativa.

El contribuyente, disconforme con el acuerdo administrativo, planteó reclamación económico-administrativa ante el TEAC alegando que, la amortización forzosa de las acciones que ostentaba en la entidad bancaria fue llevada a cabo en el contexto de un procedimiento de resolución de una entidad bancaria y que, por lo tanto, no existían precedentes. Asimismo, indicó que la amortización no podía suponer una transmisión de las acciones ya que las mismas dejaron de existir y que, la amortización tuvo para los accionistas el mismo efecto que una extinción de la sociedad.

El TEAC, en su resolución, concluye que el procedimiento de resolución de la entidad bancaria supuso para sus accionistas la anulación de sus acciones, la pérdida irreversible de la inversión y la expulsión definitiva del capital, extinguiéndose la relación socio-sociedad, efectos similares a los que se habrían producido en caso de extinción. Además, indica el TEAC que el hecho de no haberse

seguido la resolución de la entidad bancaria por el procedimiento general de liquidación no puede suponer un peor tratamiento tributario para los accionistas.

En consecuencia, el TEAC considera que el artículo 21.8 es aplicable a la amortización de las acciones que el contribuyente ostentaba en la entidad bancaria como consecuencia de su resolución, siendo deducibles las pérdidas obtenidas como consecuencia de dicha amortización.

## La resolución de la Dirección General del Catastro reúne los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia

Marta Rodríguez y Marc Barroso | Abogados

› Resoluciones del TEAC de 21 de diciembre de 2022 (RG 8964/2021 y 8967/2021)

El TEAC analiza en estas resoluciones los elementos necesarios para fijar el valor de referencia de los bienes inmuebles urbanos del ejercicio 2022, y si la resolución de la Dirección General del Catastro (“DGC”) cumple con las directrices contenidas en la disposición transitoria novena del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (“TRLCI”).

En los casos objeto de controversia, la DGC anunció la apertura de un trámite de audiencia colectiva previo a la aprobación de la Resolución de la DGC para la comprobación de los valores de referencia de inmuebles urbanos en el ejercicio 2022. En dicho trámite, los reclamantes solicitaron la nulidad de la resolución puesto que existían irregularidades respecto de determinados inmuebles: (i) no constaba en los expedientes toda la documentación, lo que producía una indefensión manifiesta; (ii) el acto administrativo estaba innovando el ordenamiento jurídico y debería limitarse a aplicar y concretar las normas reglamentariamente técnicas de valoración; (iii) el Informe anual del mercado inmobiliario rústico (“IAMIR”) no está regulado en su estructura ni en su contenido por norma jurídica válida y no tiene una base científica suficiente para extraer conclusiones válidas; y (iv) el valor de referencia debería basarse en las compraventas realizadas como mucho en el año inmediatamente anterior, pero no en más de un ejercicio.

En este contexto, el TEAC resuelve, en primer lugar, que los expedientes se encuentran completos, señalando que la publicación en la Sede Electrónica del Catastro de los mapas de valores viene obligada por la disposición final tercera del TRLCI, y que la Propuesta de Resolución de elementos para el valor de referencia de inmuebles urbanos para 2022 se publica también en dicha Sede Electrónica en aras de la seguridad jurídica y transparencia del procedimiento.

Resuelta la primera cuestión, el Tribunal afirma que la resolución impugnada no supone una innovación del ordenamiento jurídico, puesto que está amparada por el TRLCI y es compatible con las funciones atribuidas a la DGC para determinar el valor de referencia de los bienes inmuebles de forma objetiva y con el límite del valor de mercado. Por lo tanto, la concreción de criterios y reglas de cálculo ha sido efectuada por la DGC en cumplimiento de una específica habilitación por el legislador (disposición transitoria novena TRLCI).

La resolución reúne los requisitos propios de los actos administrativos, ya que no se sitúa en un plano de abstracción, sino que concreta los elementos precisos para fijar los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos, conclusión que, como recuerda también la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con las ponencias, no se vería enervada en este caso por la circunstancia de que cada valor de referencia pueda ser aplicado en una pluralidad de ocasiones durante la vigencia de la resolución, pues ello no la convierte en una norma general y abstracta, ni tampoco por el hecho de que este acto de fijación de los valores de referencia sea presupuesto de otros actos ulteriores, pues ello no consiente su equiparación con una norma jurídica.

Respecto al IAMIR, el Tribunal recuerda que constituye parte de los trabajos previos necesarios para la elaboración de la resolución, y que el legislador atribuye a la DGC la competencia de elaborar dicho informe de mercado tal y como se recoge en el TRLCI. En dicha elaboración participan, en una primera fase, los

ponentes de las Juntas Técnicas Territoriales de Coordinación Inmobiliaria y, en una segunda fase, la Subdirección General de Valoración e Inspección de la DGC, refundiendo los anteriores informes y el informe anual del mercado inmobiliario urbano, así como atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta materia. En cuanto a los módulos de valor medio que resultan del análisis del propio IAMIR, deberán quedar documentados en la resolución final, ya que sobre ellos se configura el valor de referencia.

En conclusión, la resolución contiene los elementos necesarios para poder determinar el valor de referencia de cada inmueble, habiendo dado cumplimiento al mandato del legislador, sustentado en las directrices contenidas en la disposición transitoria novena TRLCI, que exige, en el caso de los bienes inmuebles urbanos, la aplicación de los módulos básicos de suelo y construcción de cada municipio, aprobados en la fase de coordinación de valores y su ajuste al Real Decreto 1020/1993, sin perjuicio de la discrecionalidad técnica reconocida a la DGC, en tanto órgano competente para dictar la resolución.

DGT

### Inclusión en la prorrata del IVA de las ventas de inmuebles por fondos y sociedades de capital riesgo

José Ramón Vizcaíno y Paulino González-Fierro | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2133-2022 de 11 de octubre de 2022

El consultante, una sociedad gestora de fondos y sociedades de capital riesgo, plantea la cuestión de si las operaciones de ventas de bienes inmuebles se deben de considerar como operaciones accesorias a efectos del cálculo de la prorrata del IVA.

Se trata de la ampliación de otra consulta anterior, V1326-22, donde ya se había determinado que los fondos y las sociedades de capital riesgo tenían la condición de empresarios y profesional a efectos del IVA ya que, además de participar en el capital de otras sociedades, realizaban una actividad permanente y continúa de prestamos participativos y ordinarios.

En este caso, la Dirección General de Tributos comienza estableciendo que para que una entidad se pueda deducir la cuota soportada de IVA debe realizar una actividad económica en el ámbito de la Ley del IVA (explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo).

En el caso en cuestión habría que analizar dos etapas si las operaciones inmobiliarias pueden considerarse como actividad económica; y si la respuesta es afirmativa, si estas operaciones son accesorias en términos de la Directiva de IVA.

En este caso dado que las sociedades y fondos gestionados cuentan con los medios suficientes para el desarrollo de una actividad inmobiliaria, los rendimientos de dicha actividad deben incluirse en el ámbito de aplicación del IVA.

A continuación, procedería analizar si dicha actividad inmobiliaria podría tener la consideración de accesoria.

En este sentido, la Dirección General de Tributos entiende que una actividad accesoria debe cumplir dos requisitos acumulativos: (i) el carácter cualitativo de la operación, se deberá de valorar si las operaciones inmobiliarias suponen una utilización muy limitada de los bienes y servicios por los que se paga IVA; (ii) el carácter cuantitativo de la operación, que los ingresos derivados de las operaciones accesorias no superen en magnitud a los de la actividad principal (aunque pueden superarlos de manera puntual).

La valoración conjunta del cumplimiento de ambos requisitos en cada caso permitirá determinar la accesoriedad o no de la operación en cuestión.

## La cuota de liquidación obtenida por un socio residente fiscal en Corea tiene la calificación de dividendo de conformidad con el protocolo al CDI España-Corea y por lo tanto es susceptible de retención en España

Ignacio Pascual y Juan Puertas | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2165-22 de 14 de octubre de 2022

La DGT analiza en su Consulta V2165-22, de 14 de octubre de 2022, la tributación de un socio no residente (residente fiscal en Corea del Sur) derivada de la disolución y liquidación de una sociedad residente fiscal en España.

La particularidad de esta consulta reside en el Protocolo al Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Corea del Sur pues establece en la letra a) del apartado primero que “*se entenderá que el término “dividendos” incluye los beneficios de liquidación de una sociedad residente de un Estado contratante*”.

Con arreglo a lo contenido en la Ley del IRNR (por remisión a la Ley del IRPF), así como un gran número de convenios de doble imposición suscritos por España (siguiendo las indicaciones del artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE), la cuota de liquidación que obtuviese un socio no residente en España tendría la calificación de ganancia de capital.

Sin embargo, dada la primacía de las disposiciones del Convenio, la calificación de la renta como dividendo determina que el estado de la fuente tenga potestad para gravar dicha cuota de liquidación (apartado 2 del artículo 10 del Convenio para evitar la doble imposición España-Corea).

Por tanto, la renta quedaría sujeta a una retención máxima del 15% en España, siempre que el socio residente en Corea del Sur tuviese la consideración de beneficiario efectivo de dicha renta y acredite su residencia a efectos del Convenio mediante el oportuno certificado expedido por las autoridades fiscales competentes.

## Se entenderá extinguido el grupo consolidado previo cuando la entidad adquirente cumpla los requisitos del artículo 58 LIS y se le aplicarán los efectos del artículo 74.3 siempre que sean incluidas todas las entidades que formaban parte del grupo consolidado previo

Clara Jiménez y Yi Zhou | Socia y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2182-22 de 18 de octubre de 2022

La entidad consultante (la entidad B) es la dominante de un grupo de consolidación fiscal integrada por 32 sociedades y en el periodo impositivo X, los socios de la consultante han transmitido el 100% de sus participaciones sociales a una entidad luxemburguesa (entidad A). En el ejercicio X+1, se ha procedido a formar un nuevo grupo de consolidación fiscal formado por la entidad luxemburguesa A como entidad dominante e integrado por la entidad B y 31 de las 32 filiales de B como entidades dependientes. Una de las entidades dependientes de la entidad B (la entidad c) ha quedado excluida del nuevo grupo, en la medida en que la entidad luxemburguesa A no ostenta sobre la misma una participación indirecta del 75%.

Como consecuencia de dicha transmisión, la entidad consultante desea conocer si se ha producido la extinción del grupo consolidado previo y en caso afirmativo, los efectos de dicha extinción.

La DGT concluye que en el periodo impositivo X, el grupo de consolidación fiscal previo subsistirá en la medida en que la sociedad luxemburguesa A no ha tenido al menos el 75% del capital social de la entidad B durante todo el período

impositivo. Por su parte, en el periodo impositivo X+1, en la medida en que la entidad luxemburguesa A cumpla los requisitos para ser la entidad dominante, el grupo fiscal previo cuyo dominante era la entidad B se extinguirá.

En cuanto a los efectos de la extinción, la DGT considera que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 74.3 LIS, que permite, entre otras cuestiones, evitar la incorporación de rentas eliminadas bajo el grupo de consolidación previo. En opinión de la DGT, la aplicación del artículo 74.3 únicamente sería posible si todas las entidades dependientes del grupo fiscal extinguido, del que era dominante la entidad B, hubiesen integrado en el nuevo grupo de consolidación fiscal, circunstancia que no se produce en el presente caso, por haberse quedado excluida la entidad C. Por lo tanto, en el presente caso, le resultará de aplicación los efectos estándares previstos bajo el artículo 74.1 LIS.

## La transmisión de un hotel a una entidad financiera que lo cede a otra entidad del grupo de la transmitente, mediante arrendamiento financiero para su posterior arrendamiento operativo a la primera transmitente, debe tratarse como una única operación de *sale and lease-back*

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2306-22 de 2 de noviembre de 2022

En la consulta de referencia se analiza la tributación en sede de un grupo de consolidación de una operación en la que una sociedad dedicada a la explotación hotelera transmite un inmueble hotelero a una entidad financiera ajena al grupo que, en el mismo acto, lo cede mediante un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra a otra sociedad del grupo de la transmitente. Posteriormente, esta última cede el inmueble mediante un contrato de arrendamiento operativo a la entidad explotadora, alcanzándose la estructura típica en el sector hotelero de PropCo y OpCo.

En relación con las operaciones descritas, se cuestiona si estas deben tratarse conjuntamente como un *sale and lease-back* o si, por el contrario, la transmisión del inmueble a la entidad financiera constituye una operación separada por la cual debe reconocerse un resultado que, al realizarse con una entidad ajena al grupo, no debe ser eliminado del resultado consolidado ni de la base imponible del grupo fiscal.

Para la resolución de la cuestión la DGT solicita un informe al ICAC en el que dicho organismo reitera que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace, con independencia de su apariencia formal.

Con base en dicho principio de sustancia sobre forma, el ICAC concluye que, en este caso, en esencia, se está transmitiendo un activo por una entidad del grupo (OpCo) a otra entidad del grupo (PropCo), ya que en la medida en que la PropCo dispone del hotel en virtud de un contrato de arrendamiento financiero que, por definición, supone la transmisión de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad (siempre que no existan dudas razonables del ejercicio de la opción de compra), dichos riesgos y beneficios pasan de la OpCo a la PropCo, y se mantienen dentro del grupo. Así, la realidad económica de la operación exige tratarla como una operación interna y proceder a su eliminación del resultado contable consolidado.

Con base en el informe del ICAC, la DGT concluye que, si bien no se trata de una operación de *lease-back* en sentido estricto, en este caso se produce la transmisión interna del hotel a otra entidad del grupo que lo adquiere a través de la entidad financiera y, por tanto, el resultado de dicha transmisión que se hubiera integrado en la base imponible de la OpCo debe ser eliminado de la base imponible consolidada.

Por último, la DGT precisa que, aunque la PropCo se financie mediante un

---

## Doctrina administrativa

arrendamiento financiero, el tratamiento único de las operaciones implica que no resulte de aplicación el régimen especial de contratos de arrendamiento financiero del artículo 106 de la LIS, si no que el gasto por amortización deducible para la PropCo debe ajustarse a las normas generales de amortización de la LIS.

# Coordinadores de la Newsletter

**Clara Jiménez** | Socia de Fiscal

[cjimenez@perezllorca.com](mailto:cjimenez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 20 89

**José Suárez** | Socio de Fiscal

[jsuarez@perezllorca.com](mailto:jsuarez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 67 41

**Alejandra Flores** | Abogada de Fiscal

[aflores@perezllorca.com](mailto:aflores@perezllorca.com)

T. +34 91 423 70 32

## YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

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, 8ªA**  
08017 – Barcelona

—  
**17 Hill Street**  
W1J 5LJ – London

—  
**375 Park Avenue 38th floor**  
10152 – New York

—  
**Rue Belliard 9**  
1000 – Brussels

—  
**8 Marina Blvd**  
018981 – Singapore

**[www.perezllorca.com](http://www.perezllorca.com)**

