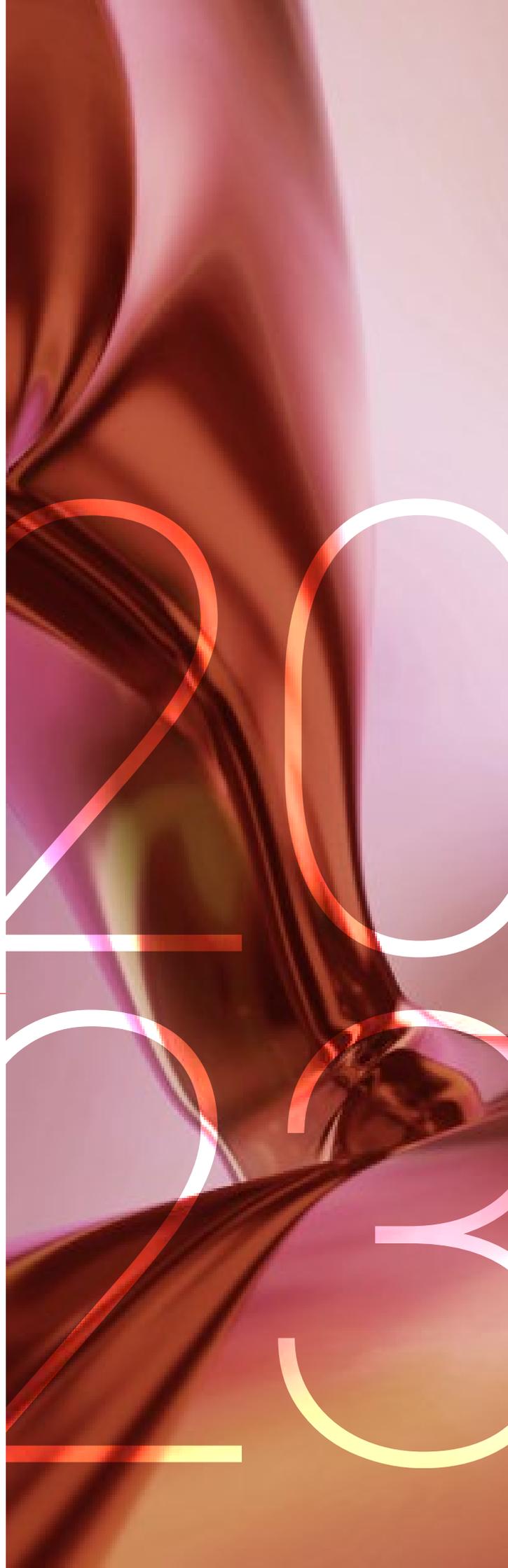


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

JUNIO 2023



Índice

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

La acumulación de sanciones administrativas por un mismo hecho vulnera el principio de *non bis in idem* cuando no se asegura la coordinación entre los procedimientos y no se garantiza la proporcionalidad /4

El art. 49 TFUE se opone a que una sociedad matriz residente que haya optado por consolidar con sociedades residentes pueda beneficiarse de la neutralización de la integración de una proporción de los gastos y cargas /5

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora, pero ello no impide al legislador negar la suspensión automática de la ejecución de la deuda objeto de derivación que no tiene naturaleza sancionadora /7

Cuando por ley se establece que el obligado al pago de la deuda tributaria es el sustituto del contribuyente, la administración no puede girar liquidación directamente al contribuyente /8

El *dies a quo* de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos es la fecha de ingreso de la cuota tributaria, aunque la consideración de indebido derive de la infracción del derecho de la ue declarado en sentencia /9

Se puede derivar la responsabilidad tributaria al administrador con el cargo caducado si el nombramiento de nuevos administradores no fue inscrito en el registro mercantil /10

La modificación en vía de revisión del alcance de la responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT obliga a dictar un nuevo acuerdo de derivación en voluntaria y comporta la anulación de las actuaciones recaudatorias /11

La administración está obligada a declarar la caducidad del procedimiento independientemente de si el interesado lo solicita o si se intenta utilizar la documentación obtenida en el procedimiento caducado /12

Para el cálculo del perjuicio económico para la graduación de sanciones del art. 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida y no el de cuota diferencial /13

El TS permite aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF al ex - cónyuge que tuvo que abandonar la vivienda tras el divorcio /15

Índice

Sujeción al IVA de la cesión de uso de vehículos a título gratuito por parte de entidades a sus trabajadores /15

El TS se pronunciará sobre si es necesario haber disfrutado efectivamente de la deducción por inversión en vivienda habitual antes de 2013 para poder aplicar la deducción en años posteriores (DT18ª LIRPF) /16

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC

Para la aplicación de los beneficios del CDI se requiere la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes /18

Cómputo de la permanencia en España a los efectos del primer criterio interno de residencia establecido en el IRPF /18

DGT

La DGT cambia su criterio en relación con la aplicación de la exención del 21.3 de la LIS para aquellas sociedades que no han iniciado materialmente su actividad. /19

La DGT reitera que procede la inversión del sujeto pasivo en las entregas sujetas a IVA de inmuebles gravados con hipoteca en las que el comprador retiene parte del precio para cancelar el préstamo hipotecario /20

La acumulación de sanciones administrativas por un mismo hecho vulnera el principio de *non bis in idem* cuando no se asegura la coordinación entre los procedimientos y no se garantiza la proporcionalidad

Jesús Cudero e Ignacio Echávarri | Of Counsel y abogado

› STJUE de 4 de mayo de 2023, MV-98, C-97/21 (ECLI:EU:C:2023:371)

Como es sabido, el principio *non bis in idem* previsto en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE prohíbe la acumulación de procedimientos y sanciones de carácter penal por la misma infracción. En este sentido, las sanciones administrativas que impongan las autoridades tributarias nacionales en materia de IVA, en cuanto constituyen una aplicación de la Directiva 2006/112/CE, deben respetar el derecho fundamental garantizado en el referido artículo 50.

En el supuesto enjuiciado, la Administración tributaria de Bulgaria inició un procedimiento de inspección, en materia de IVA, donde pudo constatar que el sujeto pasivo “no había registrado la venta de un paquete de cigarrillos, por un valor de 5,20 BGN (aproximadamente 2,60 euros), ni expedido el comprobante fiscal de caja correspondiente a dicha venta”, lo que suponía un incumplimiento de la normativa del IVA de dicho Estado. Como resultado del procedimiento, se impuso a la entidad una doble sanción: (i) una multa pecuniaria, como media administrativa penal; y (ii) el precintado del local comercial durante un período de 14 días, como medida administrativa coercitiva. Disconforme con dicha resolución, la compañía recurrió la medida del precintado, por considerarla desproporcionada.

El tribunal nacional somete a decisión del TJUE decidir si la normativa interna aplicable puede contradecir lo previsto tanto en la Directiva 2006/112/CE como en la Carta de Derechos Fundamentales. En este sentido, señala el órgano jurisdiccional remitente que la normativa búlgara considera estas sanciones como autónomas y que, por tanto, permite la imposición de ambas. Es más, el grado de independencia entre ellas es tal que, en caso de impugnación, los recursos se resuelven por órganos nacionales distintos para cada una (el tribunal de primera instancia respecto de la sanción pecuniaria, y el tribunal contencioso-administrativo respecto del precintado).

El TJUE, por su parte, considera en primer lugar que no resulta discutido que las medidas controvertidas “se impusieron a una misma empresa”, “por un mismo hecho” y “al término de procedimientos distintos y autónomos”. A su vez, añade también que “es propio de las sanciones penales tener por objeto tanto la represión como la prevención de conductas ilícitas”.

En segundo lugar, la Sala rechaza que el referido precintado pueda tener un carácter meramente coercitivo, pues “persigue una finalidad a la vez preventiva y represiva”. Considera, en este sentido, que tanto la propia naturaleza de la infracción como la gravedad de su sanción permiten apreciar dicho «carácter punitivo». Por consiguiente, señala el Tribunal que ambas medidas merecen la calificación de sanción penal y, por tanto, “la acumulación de estas sanciones constituye una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta”.

La sentencia recuerda a continuación que, como es sabido, las normativas nacionales sólo pueden introducir limitaciones a los derechos fundamentales de la Carta si las mismas respetan el principio de proporcionalidad, son necesarias y responden a objetivos de interés general o a la protección de derechos y libertades fundamentales de otras personas.

Analizando el potencial cumplimiento del principio de proporcionalidad, recuerda el Tribunal que este principio exige, en el caso de las acumulaciones de sanciones y procedimientos, que éstas “no excedan los límites de lo que sea adecuado y necesario para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa”, añadiendo, además, que en estos casos las normativas nacionales deben establecer normas claras y precisas que (i) permitan reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que suponga la acumulación de dos procedimientos y sanciones independientes, y (ii) garanticen que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de la infracción en cuestión.

Entrando a enjuiciar el supuesto de hecho planteado, apunta la Sala que, a pesar de que las dos medidas sancionadoras controvertidas “*tienen por objeto garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude*” (que son objetivos de interés general contemplados la Directiva del IVA), y a pesar también de que se trata de medidas que, por separado, son “*adecuadas para alcanzar dichos objetivos*”, corresponderá, no obstante, al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa nacional cumple con la primera de las dos exigencias marcadas en el párrafo anterior. Al respecto, la respuesta del órgano jurisdiccional remitente es negativa, pues precisa que la normativa nacional controvertida “*no prevé un procedimiento que garantice la coordinación necesaria*”.

Respecto de la segunda de las dos exigencias mencionadas, referida a la adecuación de la infracción con la gravedad de la sanción, señala la Sala que “cada una de las medidas impuestas a la recurrente en el litigio principal parece presentar intrínsecamente un nivel de gravedad elevado (...). Por consiguiente, parece que el efecto acumulativo de estas medidas puede exceder de la gravedad de la infracción cometida por la recurrente en el litigio principal e infringir las exigencias del principio de proporcionalidad (...) extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente”.

De esta forma, teniendo presente todo lo anterior, concluye el Tribunal resumiendo los criterios de interpretación expuestos en la sentencia, remitiendo la resolución de las controversias concretas a los tribunales nacionales correspondientes: “*El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE (...) y el artículo 50 de la Carta (...) se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante tribunales diferentes, cuando dicha normativa no asegure una coordinación de los procedimientos que permita reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de dichas medidas y no permita garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se corresponda a la gravedad de la infracción de que se trate*”.

El art. 49 TFUE se opone a que una sociedad matriz residente que haya optado por consolidar con sociedades residentes pueda beneficiarse de la neutralización de la integración de una proporción de los gastos y cargas

Ignacio Pascual y Juan Puertas | Abogados

› STJUE de 11 de mayo de 2023, *Manitou y Bricolage Investissement France* (BRIF), C-407/22 y C-408/22 (ECLI:EU:C:2023:392)

En la presente sentencia se plantea la cuestión de la compatibilidad de la legislación fiscal francesa sobre el régimen de consolidación fiscal con el Derecho de la UE. El TJUE aborda esta problemática en una sentencia emitida el 11 de mayo de 2023, en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Consejo de Estado francés a raíz de dos recursos de casación presentados por el Ministerio de Economía francés en los casos de *Manitou* (asunto C-407/22) y *Bricolage Investissement France* (asunto C-408/22), los cuales fueron resueltos a favor de las empresas mencionadas.

Ambos litigios analizan la posible existencia de discriminación en el tratamiento fiscal diferenciado de los dividendos transfronterizos percibidos por dos empresas matrices francesas. Estas empresas no aplicaron el régimen de consolidación fiscal debido a limitaciones legales y recibieron dividendos de sus filiales establecidas en otros Estados miembros. Según la legislación fiscal francesa, una empresa matriz residente que haya optado por la consolidación fiscal con filiales residentes puede beneficiarse de una exención total de los dividendos percibidos de sus filiales extranjeras, siempre y cuando dichas filiales hubieran tenido derecho a optar por el régimen de consolidación fiscal si hubieran sido residentes.

Sin embargo, la legislación francesa no contempla la exención total de los dividendos cuando una empresa matriz francesa no aplica el régimen de consolidación fiscal y recibe dividendos de sus filiales residentes en otro Estado miembro. Los recursos presentados ante el TJUE se refieren a la devolución de impuestos sobre sociedades y contribuciones adicionales pagados por Manitou BF S.A. y Bricolage Investissement France SA en relación con los ejercicios fiscales 2011 y 2012, respectivamente, por los dividendos percibidos de sus filiales establecidas en Estados miembros distintos de Francia.

En la sentencia en cuestión, el TJUE aclara y desarrolla la doctrina establecida en el caso *Groupe Steria*, adoptando el enfoque denominado “per-element-approach” para situaciones comparables en las que ciertas ventajas derivadas del régimen de consolidación fiscal no se pueden aplicar de manera discriminatoria en situaciones transfronterizas intracomunitarias. Sin embargo, esta decisión no invalida la concepción general del TJUE que acepta la limitación del ámbito de aplicación del régimen de consolidación fiscal a filiales residentes en el mismo Estado miembro que la empresa matriz, excepto en los casos de establecimientos permanentes.

El TJUE establece que, para la aplicación del régimen de consolidación fiscal, es necesario considerar situaciones comparables, como una empresa matriz residente en un Estado miembro con filiales residentes en el mismo Estado, una empresa matriz residente en un Estado miembro con filiales residentes en otro Estado miembro en relación con las ventajas fiscales del régimen de consolidación fiscal (exención de dividendos), e incluso una empresa matriz residente en un Estado miembro con filiales residentes en otro Estado miembro en relación con las ventajas fiscales del régimen de consolidación fiscal, aunque la matriz no aplique dicho régimen especial.

En estos casos, el TJUE considera que, a la luz de la finalidad de la normativa aplicable, es posible extender ciertos elementos o ventajas del régimen nacional de consolidación fiscal a situaciones transfronterizas intracomunitarias (de nuevo, como la exención de dividendos), de modo que cada elemento del régimen pueda ser objeto de un análisis de comparabilidad en el marco del Derecho de la UE, en particular en lo que respecta a la libertad de establecimiento.

Por lo anterior, el Tribunal de Justicia declara que: *“El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual:*

- 1)** *Una sociedad matriz residente que haya optado por una consolidación fiscal con sociedades residentes puede beneficiarse de la neutralización de la integración de una parte proporcional de los gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5% del importe neto de los dividendos percibidos por ella de sus filiales situadas en otros Estados miembros que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación fiscal.*
- 2)** *Mientras que se deniega dicha neutralización a una sociedad matriz residente que no haya optado por dicha consolidación fiscal a pesar de la existencia de vínculos de capital con otras sociedades residentes que lo permiten.”*

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora, pero ello no impide al legislador negar la suspensión automática de la ejecución de la deuda objeto de derivación que no tiene naturaleza sancionadora

Daniel Olábarri e Ignacio Echávarri | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:408)

Como es sabido, el artículo 212 de la LGT dispone que la interposición de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción tributaria conlleva, automáticamente, la suspensión de su ejecución sin necesidad de aportar garantías y hasta que alcance firmeza en vía administrativa. El precepto, en lo concerniente a las derivaciones de responsabilidad tributaria, extiende asimismo la referida suspensión automática en las derivaciones que incluyan sanciones, si bien únicamente respecto de aquella parte de la deuda derivada que provenga de una sanción, añadiendo que *“en ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación”*.

En el pronunciamiento analizado se resuelve el recurso de casación interpuesto por un contribuyente frente a una sentencia del TSJ de Valencia, en el que cuestiona la compatibilidad del precepto citado con el principio constitucional de igualdad. Así, la parte recurrente sostiene que el artículo 42.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora y, por consiguiente, la interposición de recurso o reclamación administrativa debe dar lugar a la suspensión automática *“no sólo de las posibles sanciones, sino también de las liquidaciones recurridas y acuerdos de derivación de responsabilidad”*.

En la sentencia, la Sala coincide con la recurrente al afirmar el carácter sancionador del art. 42.1.a) LGT, tal y como ha sido declarado por la doctrina constitucional y por el propio Tribunal Supremo en ocasiones anteriores, pues *“la exigencia de la deuda tributaria a quien no ha realizado el hecho imponible indicativo de capacidad económica ya pone de relieve el carácter sancionador propio de la exigencia de esa deuda tributaria al responsable solidario”*.

Fijado lo anterior, el Tribunal debe pronunciarse sobre si la inejecutividad de una sanción administrativa (es decir, lo que la ley denomina «suspensión automática») constituye un imperativo constitucional derivado del art. 25 CE, o si, por el contrario, *“obedece a una decisión del legislador, que para determinados actos de la Administración pospone la posibilidad de ejecución a su agotamiento de la vía administrativa”*.

La conclusión que resulte del párrafo anterior llevará a la Sala a decidir si, por un lado, debe imponer que toda la deuda objeto de derivación deba ser considerada inejecutiva (del mismo modo que sucede con una sanción); o bien si, por el contrario, dentro de la obligación que se traslada vía responsabilidad solidaria puede establecerse una «separación» entre la parte que se corresponda con *“deuda propiamente dicha”*, y la parte de la derivación *“correspondiente a la sanción”*.

Teniendo ello presente, la Sala resuelve señalando que *“la invocada vinculación entre sanción administrativa y no ejecutoriedad no es absoluta y necesaria”*, considerando de esta forma que la suspensión de las sanciones administrativas *“no es inherente a la garantía penal del artículo art. 25.1 CE, ni deriva de un modo directo de la Constitución misma”*. En este sentido, afirma el Tribunal que el legislador tiene la potestad de dotar de un distinto régimen de ejecutoriedad a cierta clase de actos, un régimen diferente que, al no extenderse a la vía jurisdiccional, no quebrantaría ningún precepto constitucional. Además, añade que dicho régimen tampoco produce infracción alguna respecto del principio de igualdad, en la medida en que ambos sujetos (deudor principal y responsable), reciben el mismo trato: régimen de suspensión común para la parte que sea deuda, y suspensión automática para la que sea sanción.

Así, resuelve el Tribunal desestimando el recurso interpuesto, concluyendo que la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT “no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad solidaria del citado art. 42.1.a) LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación -la parte derivada que proviene de deuda estricta- sea contraria a la Constitución”. A su vez, “el inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, in fine, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos”.

Cuando por ley se establece que el obligado al pago de la deuda tributaria es el sustituto del contribuyente, la administración no puede girar liquidación directamente al contribuyente

José Azqueta y Jesús Cudero | Socio y Of Counsel

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:523)

En el recurso de casación que ha dado lugar a esta sentencia, el auto de admisión había establecido la siguiente cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: “Determinar si la administración tributaria puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, el sustituto del contribuyente”.

La Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (en adelante, la “Ley”), regula un nuevo impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos (en adelante, el “Impuesto”). El artículo 25 de la Ley establece como sustitutos del contribuyente las entidades dedicadas a la explotación de verederos atribuyéndoles tanto la obligación tributaria principal como las formales que le son inherentes.

Dicha Ley fue objeto de desarrollo reglamentario a través de la Orden de 1 de agosto de 2022 (en adelante, la “Orden”) que establece como mecanismo de repercusión la inclusión de la cuota del impuesto en la factura emitida por el sustituto del contribuyente a este. No obstante, la Orden establece en su artículo 5 una especie de exoneración del sustituto del contribuyente en caso de deudas tributarias que han sido correctamente repercutidas, pero no pagadas por el contribuyente.

En el supuesto objeto de litigio, la Administración tributaria, tras haber iniciado unas actuaciones de regularización tributaria, dictó un acuerdo de liquidación que reseñaba la relación de facturas remitidas por el sustituto del contribuyente en las que se había repercutido el impuesto y que no habían sido satisfechas por el contribuyente. En base a dicha relación giró una liquidación definitiva por dicho Impuesto al contribuyente, que fue discutida por este en sede económico-administrativa y en vía judicial por entender, sustancialmente, que el único obligado al pago era el sustituto.

El TS concluye que la regulación legal del impuesto autonómico permite afirmar que “resulta incuestionable que el sustituto del contribuyente desplaza completamente de la relación jurídico-tributaria al contribuyente” y que si bien la Ley no establece ninguna obligación material o formal para el contribuyente sí que contempla el deber de soportar la repercusión del tributo por este último sujeto. La Sala considera que ello genera una cierta confusión entre las instituciones de la sustitución y la repercusión que se acrecienta por la previsión del artículo 5 de la Orden relativa a la exoneración del sustituto del contribuyente.

Según la sentencia, el texto reglamentario se limita a establecer que en esa situación que denomina “exoneración” del sustituto del contribuyente, éste queda

exonerado, liberado, de la obligación tributaria principal; sin embargo, añade la Sala, no dispone que la deuda tributaria pueda ser exigida por la Administración al contribuyente, ni establece explícitamente que este último pase a ser obligado directo ante la Administración. Por eso es contraria a Derecho la actuación administrativa objeto del proceso: la “exoneración” prevista en el artículo 5 de la norma reglamentaria no permite a la Administración dirigirse al contribuyente para cobrar el tributo como si este hubiera incumplido una obligación formal de declarar, cuando en realidad no existe tal obligación para el contribuyente. Argumenta la Sala que la Administración ha actuado al margen de la ley, con infracción del principio de legalidad y de reserva de ley tributaria.

El TS concluye que, aunque la Orden proclama la exoneración del sustituto del contribuyente en estas situaciones, ello no significa que la obligación material de pago se desplace hacia el contribuyente aclarando que *“la Orden no llega a afirmar tal cosa y no podría hacerlo sin una disposición legal que lo respalde”*. Por tanto, el sustituto del contribuyente está legalmente obligado a cumplir con las obligaciones materiales y formales del impuesto, reemplazando al contribuyente en la relación tributaria al ocupar su lugar frente a la Hacienda pública.

El *dies a quo* de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos es la fecha de ingreso de la cuota tributaria, aunque la consideración de indebido derive de la infracción del derecho de la ue declarado en sentencia

Clara Jiménez y José Suárez | Socios

› Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:807)

El ordenamiento jurídico prevé un procedimiento específico para solicitar la devolución de ingresos indebidos, que es claramente diferente del procedimiento de solicitud de indemnización por responsabilidad de la Administración.

En el supuesto analizado, la parte recurrente vio rechazada su solicitud de devolución de ingresos indebidos porque la Administración consideró que su derecho se encontraba prescrito, pese a que el reclamante entendía que el cómputo del plazo de prescripción en este tipo de procedimientos se inicia con la publicación de la sentencia del TJUE de la que declara contrario al Derecho de la Unión Europea el impuesto (en este caso el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, IVMDH). El recurrente considera que afirmar lo contrario implicaría, por un lado, la vulneración de los principios de eficacia y equivalencia y, por el otro, la discriminación frente a los contribuyentes que hayan articulado su reclamación vía la solicitud de ingresos indebidos respecto a aquellos que hubieran optado por reclamar por responsabilidad patrimonial del Estado, puesto que en este último caso el plazo de prescripción empieza a contar desde la publicación de la sentencia.

Ante estas declaraciones, la Sala trae a colación su sentencia de 24 de febrero de 2016 (rec. cas. 244/2015) en la que ya se dispuso que *“las devoluciones de ingresos indebidos constituyen una figura cuya naturaleza es sustancialmente distinta a la responsabilidad patrimonial, enfatizando la diferencia, a los efectos de su impugnación, [...] al tratarse de actos distintos, dictados en el ejercicio de potestades diferentes, que responden a principios y protegen bienes jurídicos, no coincidentes”*. Asimismo, señala que, en ausencia de normas armonizadas sobre la reclamación de ingresos derivados de tributos contrarios al Derecho de la UE, corresponde a los Estados miembros determinar qué cauces de reembolso quedan al alcance de los obligados tributarios y, en concreto, los plazos y demás requisitos exigibles para ello. En este sentido, debe mencionarse la reciente STJUE de 28 de junio de 2022, Comisión c. España (C-278/20), en la que se establece que *“el principio de equivalencia no pueda interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todos los recursos interpuestos en un ámbito determinado del Derecho...”*.

Por consiguiente, el TS desestima todas las pretensiones de la entidad recurrente al entender, en primer lugar, que la responsabilidad patrimonial del Estado y la solicitud de ingresos indebidos son procedimientos de distinta naturaleza no comparables y que, en todo caso, este último constituye una vía de reclamación adicional en los supuestos de infracción del Derecho europeo. En segundo lugar, la Sala no aprecia infracción del principio de efectividad, puesto que estima que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos es adecuado para reclamar las cuantías debidas por la Administración tributaria en supuestos de infracción del Derecho de la UE. Finalmente, no entra a analizar la supuesta vulneración del principio de equivalencia en tanto que la parte recurrente introduce al debate la comparativa entre la responsabilidad patrimonial derivada de la contravención del Derecho europeo frente a la originada por la vulneración de la CE, cuestión completamente ajena al objeto enjuiciado.

Por todo lo anterior, el TS fija la siguiente doctrina: *“El plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido, consistente en las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), soportadas en virtud de una normativa a la que se opone el Derecho de la Unión Europea, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2014, Jordi Besora, C-82/12, ECLI: EU:C:2014:108, comienza en la fecha del ingreso de las cuotas.”*

Se puede derivar la responsabilidad tributaria al administrador con el cargo caducado si el nombramiento de nuevos administradores no fue inscrito en el registro mercantil

Norma Peña y Diego Marín-Barnuevo | Socia y Of Counsel

› [Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2023 \(ECLI:ES:TS:2023:806\)](#)

En el presente supuesto, se analiza si es posible derivación de responsabilidad tributaria prevista en el artículo 43.1.b) LGT a un administrador con cargo caducado que había convocado la junta general para el nombramiento de nuevos administradores.

El recurrente impugnó el acuerdo de derivación de responsabilidad de las deudas tributarias de la sociedad en los ejercicios 2009 a 2012 argumentando que no ostentaba la condición de administrador en el momento en que se produjo el cese de la actividad y que no concurría el elemento subjetivo exigido por el artículo 43.1.b) de la LGT para derivar hacia él la responsabilidad por las deudas tributarias.

Por lo que concierne a la condición de miembro del Consejo de Administración al tiempo del cese de la actividad de la sociedad deudora principal, el demandante sostiene que su cese efectivo se produjo en fecha 28 de junio de 2012 de acuerdo con el artículo 222 del Real Decreto Legislativo LSC, momento en que se celebró la junta en la que se nombró al nuevo consejo de administración, inscribiéndose los acuerdos adoptados en fecha 1 de marzo de 2013.

Sin embargo, tanto la Sala de Instancia como el TS interpretaron que la caducidad del cargo no implica el cese inmediato del administrador si no se ha designado a otro con las correspondientes formalidades legales, ya que una sociedad no puede carecer de representante. De esta forma, no resulta suficiente la mera convocatoria de la junta general para nombrar a los nuevos miembros del Consejo de Administración para considerar que el cese era efectivo.

El TS establece que, pese a la celebración de la junta y el nombramiento del nuevo órgano de administración, como esos acuerdos no fueron elevados a públicos en el Registro Mercantil, no podían producir efectos frente a terceros. Consecuentemente, el recurrente mantenía la condición de administrador en el momento del cese de la actividad de la sociedad deudora a efectos de la derivación de responsabilidad de las deudas tributarias.

En relación con dicho cese, la Sala de Instancia consideró que a inicios del 2013 la sociedad había perdido todo soporte personal y patrimonial para realizar su objeto y, por lo tanto, había cesado la actividad sin producirse la extinción de la

entidad, ni haberse promovido la disolución y liquidación ordenada de acuerdo con los artículos 360 a 363 de la LSC.

Respecto al elemento subjetivo exigido por el artículo 43.1.b) de la LGT, tanto el Tribunal Económico Administrativo Central como el TS concluyeron que el administrador no adoptó las medidas necesarias para que la sociedad afrontase las deudas tributarias que tenía pendientes en el momento del cese de actividad. El administrador no realizó ningún acto encaminado a hacer frente a las deudas tributarias, como por ejemplo instar la disolución de la sociedad frente a un juez o promover su sometimiento a un procedimiento concursal. Tampoco se presentaron las correspondientes autoliquidaciones en los periodos en los que el demandante aún era administrador.

En consecuencia, el TS concluyó que en la fecha de cese de la actividad empresarial el recurrente era administrador, y su conducta negligente justifica su declaración como responsable subsidiario del artículo 43.1.b) de la LGT.

Por todo lo expuesto, el TS establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

- 1) A los efectos del supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 43.1.b) LGT, es exigible a un administrador social cuyo cargo ha caducado que convoque puntual y diligentemente la junta general para el nombramiento de los nuevos integrantes del órgano de administración, en las circunstancias que concurrían en el asunto debatido.
- 2) Conforme a lo establecido en la legislación mercantil, es preceptivo para quien se mantiene en la condición de administrador que proceda, además, al concurrir causa legal de disolución tras la celebración de aquella junta general, a convocar una nueva junta general para acordar la disolución de la sociedad, ex art. 365 de la Ley de Sociedades de Capital, o a solicitar su disolución judicial en su condición de interesado, ex art. 366 de la Ley de Sociedades de Capital.
- 3) Si bien la inscripción registral no es constitutiva y, por tanto, requisito de validez del nombramiento del nuevo órgano de administración, conforme reiterada jurisprudencia, tanto civil como administrativa, los efectos frente a terceros del cese acordado no se producen hasta que sean conocidos por éstos, normalmente a través de la publicidad que brinda el Registro Mercantil.

La modificación en vía de revisión del alcance de la responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT obliga a dictar un nuevo acuerdo de derivación en voluntaria y comporta la anulación de las actuaciones recaudatorias

Clara Jiménez y Esther Virgili | Socia y Counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:883)

El objeto del presente recurso de casación consiste en determinar si la simple modificación del alcance del importe derivado en virtud de un Acuerdo de derivación de responsabilidad dictado al amparo del art. 42.2.a) LGT, debe dar lugar a que se dicte un nuevo acuerdo de derivación que obligue a reponer la exigencia de la deuda derivada al período voluntario de pago.

En el caso aquí analizado, se llevaron a cabo determinados actos administrativos recaudatorios (providencias de apremio, diligencias de embargo de créditos, diligencia de conversión en definitivo de embargo cautelar de valores, diligencia de embargo de participaciones en fondos de inversión, diligencia de embargo de bienes muebles) tendentes a hacer efectiva la responsabilidad tributaria solidaria, por lo que la deuda derivada se había visto incrementada con los correspondientes intereses y recargos del período ejecutivo.

La argumentación del Alto Tribunal para resolver la controversia planteada parte de otros recientes pronunciamientos dictados por la Sala (entre otras, sentencia 78/2020, de 27 de enero, rec. 172/2017) en los que, atendiendo al singular fundamento de este tipo de responsabilidad (concebida para proteger la acción

recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir la u obstaculizarla por medio de la disposición o distracción de los bienes que hubieran podido ser embargados), se considera el importe por el que se fija la responsabilidad del declarado responsable como un elemento estructural del acuerdo de derivación, hasta el punto en que se fijó como doctrina que *“no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad”*.

En esencia, lo que argumenta el Alto Tribunal es que al responsable solidario que delimita el art. 42.2 LGT no se le posiciona junto al deudor principal, sino con relación a los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago, que se constituyen en el referente sobre el que se asienta la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación de la Hacienda Pública.

Efectivamente, la responsabilidad del art. 42.2 LGT queda limitada al *“importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.”* Dicha circunstancia evidencia el carácter esencial de la cuantía fijada en los supuestos de derivación por las conductas previstas en el artículo 42.2 LGT, toda vez que define *“el alcance global de la responsabilidad”*.

De ahí, pues, que si se modifica dicho alcance global de la responsabilidad, provocando como efecto directo la reducción del acuerdo de derivación, el cual opera como título jurídico habilitante de cualesquiera actuaciones recaudatorias posteriores, ello tiene consecuencias evidentes sobre algunas obligaciones accesorias (art. 25 LGT), como los recargos ejecutivos y los intereses de demora, de modo que las actuaciones recaudatorias devienen improcedentes al haberse minorado el alcance global de la responsabilidad tributaria derivada.

Por todo ello, el Tribunal Supremo concluye que: *“En las circunstancias del presente caso, la minoración del alcance cuantitativo global de la responsabilidad tributaria, derivada a tenor del artículo 42.2⁹ LGT, comporta la obligación de dictar un nuevo acuerdo derivativo de responsabilidad conforme al nuevo importe, sin que puedan mantenerse las actuaciones recaudatorias contra el declarado responsable, seguidas sobre la base del incorrecto alcance originario de la responsabilidad tributaria.”*

La administración está obligada a declarar la caducidad del procedimiento independientemente de si el interesado lo solicita o si se intenta utilizar la documentación obtenida en el procedimiento caducado

José Azqueta y Sergi Aguilar | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:1600)

En el asunto enjuiciado, la entidad recurrente había presentado autoliquidación del IS en territorio foral en la que acreditaba una reducción de la base imponible por compensación para fomentar la capitalización empresarial de acuerdo con la Norma Foral 11/2013. A estos efectos, tras producirse la caducidad del procedimiento iniciado mediante autoliquidación establecido en la Norma Foral, la Administración comunicó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, que finalizó con el reconocimiento de una deducción significativamente menor que la incluida en la autoliquidación de la recurrente. En ese contexto, el contribuyente entendió que la Administración debería haber declarado la caducidad del procedimiento de manera obligatoria.

En ese contexto, se pide al Tribunal Supremo que determine si, cuando se da la caducidad de un procedimiento de gestión tributaria previo al inicio de otro posterior y relacionado con la misma obligación tributaria, la declaración expresa de caducidad es facultativa u obligatoria, así como establecer si dicha obligación es absoluta o exigible solo cuando se pretendan incorporar documentos u otros documentos de prueba o bien lo inste el propio contribuyente.

La parte recurrente defendía que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (i.e., STS de 27 de febrero de 2019, rec. 1415/2017 y de 18 de julio de 2017, rec. 2479/2016), “cuando se ha producido la caducidad de un procedimiento y la Administración va a iniciar otro ulterior sobre la misma obligación tributaria, sea cual sea su alcance, “(...) en virtud del artículo 104.5 LGT la Administración tiene la obligación de declarar la caducidad del primer procedimiento de manera expresa, tanto si va a incorporar documentos o elementos de prueba del procedimiento caducado como si no lo va a hacer.”.

Por otro lado, la Diputación Foral de Vizcaya defendía que, con carácter general, la Administración no se encuentra obligada a declarar formalmente la caducidad de los procedimientos salvo en dos supuestos concretos: cuando lo solicite el interesado y/o cuando pretenda conservar la validez y eficacia a efectos probatorios. En este sentido, entiende que la parte recurrente realizó una interpretación de la jurisprudencia totalmente errónea, si bien la cuestión de interés casacional no coincide con la que se plantea en este supuesto. Por todo ello, entiende que el TSJPV en la sentencia objeto de recurso es coherente con la jurisprudencia del TS sobre la caducidad.

Tras la argumentación de ambas partes, el TS entiende que el procedimiento propio del derecho foral tributario vizcaíno es concordante con el del territorio común, por lo que transcurridos seis meses desde la presentación de la declaración debe ser declarada su caducidad en tanto puede ocasionar actos desfavorables o de gravamen. Entiende la Sala que, tal y como apunta la recurrente, se han interpretado erróneamente las sentencias del TS citadas anteriormente y, en consecuencia, la Administración no tiene la facultad de decidir arbitrariamente si declara o no la caducidad de los procedimientos de oficio según su voluntad o conveniencia, sino que está obligada a declarar la caducidad en todos los casos, como resultado del transcurso del tiempo máximo establecido por la ley.

Para el cálculo del perjuicio económico para la graduación de sanciones del art. 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida y no el de cuota diferencial

José Suárez y Juan Puertas | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:1641)

Como es sabido, el artículo 187 de la Ley General Tributaria faculta a la Administración para graduar las sanciones tributarias en función de la concurrencia (simultánea o no) de las siguientes circunstancias: reincidencia (comisión repetida de infracciones tributarias), incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, acuerdo o conformidad del interesado y, finalmente, perjuicio económico para la Hacienda Pública.

En la interpretación de ese precepto cabía cuestionar si el perjuicio económico debería valorarse en función de la cuota líquida o la cuota diferencial, lo que motivó la presentación del recurso de casación que dio lugar a la sentencia analizada, que tenía por objeto «[...] *Determinar, a los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, qué parámetro —cuota líquida o cuota diferencial— debe emplearse como denominador, definido legalmente como la “cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación”, cuando el importe de ambas cuotas sea diferente [...]*»

En el supuesto enjuiciado, la Delegación Especial de la AEAT de Galicia impuso una sanción por la comisión de varias infracciones tributarias del artículo 191 LGT. Disconforme con tales acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, el contribuyente presentó reclamaciones ante el TEAR y el TEAC y, tras ver desestimadas sus pretensiones en vía administrativa, interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el cálculo del perjuicio económico a la Hacienda Pública (el cual es empleado como criterio de graduación de la sanción). El recurso fue estimado parcialmente por la Audiencia Nacional, que consideró que la solución dada por la Administración consistía en una interpretación demasiado literal del precepto, no querida por el legislador, ya que se alejaba del espíritu

y la finalidad de la norma, lo que motivó la presentación del recurso de casación por parte de la Administración

En la resolución de dicho recurso de casación, la Sala interpreta que el perjuicio económico previsto en el artículo 187 de la LGT como elemento agravante de la sanción no puede ser otro que el que sufre la Hacienda Pública, como daño patrimonial, efectivo y culpablemente causado, no debiendo olvidar que los pagos fraccionados, a cuenta y las retenciones, forman parte integrante de la deuda tributaria. Precisamente, el artículo 187.1 b) de la LGT no distingue entre cuota líquida y cuota diferencial, ni se proyecta en específico sobre aquellos impuestos en los que, por su mecánica, se realicen pagos a cuenta.

Así, el agravante de perjuicio económico debe considerarse como un elemento cualificador de la responsabilidad sancionadora, motivo por el cual, al provocar un aumento del quantum de la sanción, debe comportar un mayor reproche que el que pudiera ser imputado por la comisión de la infracción básica. Esto es, el perjuicio económico ha de ser culpable y estar afectado por dolo o culpa tendente a causar un mayor daño a la Hacienda Pública.

Por esta misma razón, carece de sentido definir el importe de la sanción definitiva por el mero hecho de que se hayan efectuado o no pagos fraccionados, a cuenta, o retenciones, pues tal circunstancia es irrelevante desde la perspectiva de la acción típica, de la culpabilidad, y del bien jurídico protegido.

La interpretación realizada por la Administración supondría aplicar una mayor sanción en función de un dato (las retenciones o pagos a cuenta) que no influye en la reprochabilidad de la conducta consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria: no se trata de reprochar en función de cuándo se paga sino en función de cuánto se paga.

Sobre la dicción literal del artículo 187.1 b) de la LGT y su relación con el artículo 191.5 del mismo texto legal, entiende el Tribunal Supremo que la autoliquidación no es más que un mero acto formal y debido, que la ley impone a los contribuyentes, sin que deba considerarse como el único elemento revelador del perjuicio económico que se produce a la Hacienda Pública y al que la Ley General Tributaria presume un reproche adicional y, por tanto, un mayor castigo, ya que las retenciones y los pagos a cuenta también forman parte de la deuda tributaria.

Cualquier otra interpretación, al margen de no responder al tenor literal del precepto, supondría una vulneración flagrante de todos y cada uno de los principios rectores en materia sancionadora: tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad, reprochabilidad e interpretación favorable al reo en caso de duda interpretativa. En definitiva, la mención a la autoliquidación debe complementarse con lo declarado e ingresado a través de los modelos específicos de retenciones y pagos a cuenta (en los que se cuantifica y se abona una deuda tributaria a cuenta del mismo impuesto que origina la sanción).

Finalmente, establece el Tribunal Supremo que la consecuencia más grave que se desprende del criterio seguido por la Inspección en el acuerdo sancionador, rigorista e intransigente, es la generación de situaciones de clara y notoria desigualdad entre casos equiparables. Así, para una misma acción de dejar de ingresar una misma deuda tributaria, la consecuencia penal-sancionadora que llevase aparejada variaría en función de circunstancias completamente ajenas a la acción reprochable y a su resultado, tales como la existencia o no de retenciones y pagos a cuenta, y de su importe. En virtud de lo anterior fija el siguiente criterio interpretativo que ha de seguirse a los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones tributarias previsto en el artículo 187.1.b) de la LGT.

- 1) *“A efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados.*
- 2) *No existe un concepto legal autónomo de qué sea el perjuicio económico, a efectos sancionadores (art 187.2 LGT), que no tenga en cuenta el verdadero y real daño pecuniario ocasionado a la Hacienda pública tomando en*

consideración el conjunto de obligaciones satisfechas, aun cuando no lo hayan sido en la autoliquidación del impuesto.

- 3) *En el ámbito del Impuesto Sobre Sociedades, los pagos fraccionados efectuados legalmente han de tenerse en cuenta, como parte integrante de la deuda tributaria, a los efectos de la determinación exacta del perjuicio económico como circunstancia agravante de la sanción, al margen de las consecuencias que procedieran, en su caso, en relación con los incumplimientos de tal deber.”*

Finalmente, cabe señalar que la presencia de un voto particular en la sentencia, formulado por los magistrados Berberoff Ayuda y Toledano Cantero, que consideran que el criterio fijado por la Sala no se ajusta a la literalidad del precepto ni a lo querido por el legislador. Consideran que el criterio fijado desvirtúa el cálculo del real perjuicio económico, que solo debería tener en consideración el producido en el preciso momento de cometer la infracción. Afirman que *“dado que la autoliquidación del impuesto de sociedades es autónoma de la obligación tributaria relativa a presentar e ingresar los correspondientes pagos fraccionados, la cuantía a tener en consideración a los efectos de calcular el perjuicio económico vendrá dada, necesariamente, por la autoliquidación que se trate en cada caso específico”*.

El TS permite aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF al ex - cónyuge que tuvo que abandonar la vivienda tras el divorcio

José Suárez y Marta Rodríguez | Socio y abogada

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2021)

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado acerca de la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF en situaciones en las que uno de los cónyuges ha dejado de residir efectivamente en la vivienda habitual por atribuirse el uso de la misma al otro cónyuge en el marco de la separación, divorcio o nulidad del matrimonio.

La Administración rechazaba que pudiera aplicarse ese beneficio fiscal el contribuyente que había abandonado la vivienda, porque interpretaba que no se cumplía el requisito de que la vivienda hubiese sido la residencia efectiva del cónyuge -que pretende aplicar el beneficio fiscal-, ya sea en la fecha de la transmisión o, al menos, en cualquier momento dentro de los dos años previos.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en una interpretación integradora de los requisitos previstos en la norma para disfrutar de la exención, y en aras de garantizar la igualdad de trato para los cónyuges afectados por estas situaciones, establece como doctrina jurisprudencial que *“en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma”*.

Sujeción al IVA de la cesión de uso de vehículos a título gratuito por parte de entidades a sus trabajadores

Ignasi Montesinos y Marc Barroso Cantero | Abogados

- › Auto del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:1740A)

El TS ha admitido a trámite un recurso de casación presentado por la Abogacía del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional del 4 de mayo de 2022 en la cual se anularon las liquidaciones que permitían la deducción total del IVA soportado en la adquisición de un vehículo por parte de una empresa, pero, como contrapartida, exigían la repercusión de la cuota de IVA al trabajador

correspondiente al porcentaje en que debía imputarse por el uso particular del vehículo.

La controversia se origina a raíz de una inspección que examinó las retenciones a cuenta del IRPF por la cesión de vehículos a los trabajadores. La Inspección aumentó el porcentaje de uso particular de los trabajadores y, como consecuencia, aunque incrementó el IVA soportado deducible al 100%, exigió que la empresa repercutiera el IVA al trabajador por el uso particular del vehículo.

La Audiencia Nacional, respaldada por la doctrina del TJUE del 20 de enero de 2021, concluyó que la cesión de uso de un vehículo del empleador al trabajador no constituye una prestación de servicios onerosa sujeta al IVA, ya que el trabajo del empleado no puede considerarse una contraprestación. La Abogacía del Estado disconforme, presentó un recurso de casación contra esta decisión, cuestionando si la cesión del vehículo a título gratuito, habiendo deducido el correspondiente IVA, está sujeta al impuesto o no, cuestión que, a juicio del TS, tiene interés casacional en aclararse.

En su justificación sobre el interés casacional del recurso planteado, el TS afirma que, si bien ya se ha pronunciado sobre la deducción de las cuotas soportadas para la adquisición de vehículos, no lo ha hecho sobre la sujeción de la cesión de estos a los trabajadores en los casos en que no medie una renta o contraprestación y, aunque existan pronunciamientos sobre la sujeción del autoconsumo gratuito identificable con una entrega de bienes (véase, STS de 25 de septiembre de 2020, recurso n.º 2989/2017), las circunstancias particulares en el caso en cuestión, donde se trata de la prestación de servicios, hacen necesario un pronunciamiento ad hoc.

El TS sostiene que esta cuestión ha sido abordada de manera tangencial por el TJUE, por lo que considera necesario pronunciarse sobre esta cuestión para precisar la interpretación de la jurisprudencia europea en relación con la sujeción de las operaciones de cesión gratuita de uso de vehículos por parte de empresas a sus trabajadores. Específicamente, se busca determinar si la falta de pago de una renta por parte del cesionario implica que la operación no pueda considerarse onerosa, o sí, por el contrario, el hecho de permitir la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del bien cedido requiere que la operación esté sujeta para garantizar el cumplimiento del principio de neutralidad.

El TS se pronunciará sobre si es necesario haber disfrutado efectivamente de la deducción por inversión en vivienda habitual antes de 2013 para poder aplicar la deducción en años posteriores (DT18ª LIRPF)

Marta Rodríguez y Samanta Díaz | Abogadas

› [Auto del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2023 \(ECLI:ES:TS:2023:3346A\)](#)

Como es sabido, la disposición transitoria decimoctava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incorporó un régimen transitorio que permitía a los contribuyentes que venían beneficiándose de la deducción por inversión en vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013, seguir disfrutando de dicha deducción en términos y condiciones similares a las existentes hasta el 31 de diciembre de 2012. Sin embargo, para acogerse a este régimen transitorio se requiere que los contribuyentes hayan aplicado la deducción por esa vivienda en el año 2012 o en años anteriores, a menos que aún no hayan podido hacerlo debido a que el importe invertido en la vivienda no haya superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores (siempre que estas últimas hayan sido objeto de deducción) y, en su caso, el importe de las ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

En esta ocasión, la Sala determina que las cuestiones que presentan interés casacional y que se deberán resolver respecto del caso son dos: en primer lugar, aclarar si para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del año 2013 se exige, en todo caso, que el contribuyente haya deducido, de forma efectiva, cantidades por ese concepto con anterioridad a dicho

ejercicio, o si, por el contrario, resulta posible aplicar la deducción en ejercicios posteriores a 2013 en el supuesto de que el contribuyente no haya deducido cantidades por el mismo concepto con anterioridad a ese año, pudiendo haberlo hecho; en segundo lugar, si la respuesta a la pregunta anterior fuera que no resulta posible aplicar la deducción, pudiendo haberlo hecho, la Sala deberá precisar si, no obstante, cabe aplicar dicha deducción en el supuesto de que la falta de aplicación se derive de considerar que no se sobrepasaba la inversión realizada en otra vivienda habitual.

Así, en el supuesto enjuiciado, a diferencia de otros supuestos que fueron inadmitidos a examen casacional, el contribuyente reunía *a priori* los requisitos para que se le reconociera el derecho a aplicar la deducción por la adquisición de vivienda habitual en las autoliquidaciones del IRPF posteriores al 1 de enero de 2013. Sin embargo, no se las aplicó ni en los ejercicios 2009 a 2012 ni en las autoliquidaciones de 2013 y 2014, al considerar que no podía practicar tal deducción hasta el 1 de enero de 2015.

Evaluando el caso en su conjunto, el TS concluye que la cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, tomando en consideración que en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del TS y que, además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones.

Para la aplicación de los beneficios del CDI se requiere la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes

Norma Peña y Sergi Aguilar | Socia y abogado

› Resolución del TEAC de 23 de febrero de 2023 (R.G. 4549/2020)

En esta resolución, el reclamante es una persona física de nacionalidad española que trabaja para una entidad española. En 2018, el empleador le destina a trabajar en países fuera de la UE, percibiendo unos rendimientos íntegros del trabajo a los que se les practica una retención conforme a la prevista en la Ley del IRNR. Asimismo, tras la retención practicada, el obligado tributario solicita mediante la presentación del modelo 210 la devolución de dicha retención practicada al entender que le es aplicable el CDI entre España y el país extranjero sin aportar certificado de residencia fiscal alguno.

La controversia en este supuesto versa sobre si procede o no la devolución solicitada por el obligado tributario, si bien la Administración entiende que, de acuerdo con el artículo 9.1 de Ley del IRPF, se considera que éste tiene residencia fiscal en España por tener aquí su centro de intereses económicos al no haber aportado certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades extranjeras.

A los efectos de poder aplicar el CDI, la normativa interna española exige, para la aplicación del beneficio fiscal del CDI al que se acoge el obligado tributario, la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes. En este sentido, tanto la doctrina del TEAC como la del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional entienden que la residencia fiscal no puede determinarse unilateralmente por parte del obligado tributario, sino que debe ser probada y acreditada de acuerdo con la normativa de cada jurisdicción. En este supuesto, no se había aportado certificado de residencia fiscal alguno en ninguna de las instancias ni justificación alguna pese a los requerimientos realizados por la propia Administración, limitándose a afirmar que tiene la condición de residente fiscal en otra jurisdicción.

Por otro lado, en relación con la determinación del lugar donde radica su centro de intereses económicos, entiende el Tribunal que tanto los rendimientos del trabajo percibidos, así como la titularidad de cuentas y acciones en España y la titularidad de inmuebles, son todos ellos un conjunto indicios para considerar que fue residente fiscal en España en 2018, pese a que se argumente por parte del obligado tributario que su residencia fue otra y que trasladó su centro de intereses a otro país. En este sentido, el hecho que se siga cotizando en la Seguridad Social en España durante este periodo, que el pagador tuviera su residencia fiscal también en España, y que su posición inversora aumentara cuando supuestamente debería haber existido una desinversión, son en su conjunto indicios que llevan al Tribunal a determinar que su residencia fiscal en ese ejercicio fue en España.

Cómputo de la permanencia en España a los efectos del primer criterio interno de residencia establecido en el IRPF

Arturo Parellada y Marc Barroso Cantero | Abogados

› Resolución del TEAC de 25 de abril de 2023 (R.G. 4812/2020)

En esta resolución se abordan las circunstancias descritas en el artículo 9 de la LIRPF en virtud de las cuales se determina la residencia fiscal en España, con un especial foco en el cómputo de los días de permanencia en territorio español.

Tal y como recuerda el TEAC, un contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando se cumplen una de las siguientes condiciones: a) permanecer más de 183 días durante el año natural en territorio español o b) tener el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos en España, de manera directa o indirecta.

En el caso controvertido, la Inspección alcanzó la conclusión de que en los períodos comprobados el obligado tributario tenía su residencia fiscal en España, al entender que su centro de intereses económicos estaba situado en territorio español y se cumplía el criterio de permanencia (184 días en territorio español).

Teniendo en cuenta los comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, el TEAC sostiene que el cálculo de los días de estancia en territorio español debe basarse en criterios objetivos, sin tener en cuenta la intencionalidad del contribuyente y, por lo tanto, aspectos subjetivos vinculados a su voluntad, dado que la LIRPF no exige ni que el periodo sea continuado ni que se precise pernoda, ni importa si esos días son consecutivos o si se interrumpen debido a entradas y salidas continuas del país.

En este sentido, el TEAC reafirma el criterio establecido previamente en la resolución del 28 de marzo de 2023 (R.G. 4045/2020) y aclara que el concepto de permanencia se integra por el cómputo agregado de tres estadios: presencia certificada, días presuntos y ausencias esporádicas, definidos de la siguiente manera:

- **Presencia certificada:** es la acreditada mediante pruebas incuestionables. Si se puede demostrar la presencia en un día mediante una prueba adecuada, ese día se contabiliza de forma íntegra, sin requerir una estancia de varios días seguidos ni un número mínimo de horas. Los días en tránsito por territorio español para ir al aeropuerto, se consideran días de permanencia si implican cruzar la barrera aduanera o de inmigración en territorio español. Asimismo, si un contribuyente demuestra que estuvo en el extranjero el mismo día en que se certifica su presencia en España, ese día se cuenta como un día de permanencia tanto en España como en el otro país, es decir, se computa dos veces.
- **Días presuntos:** son aquellos que transcurren razonablemente entre dos presencias certificadas. Aunque no se cuente con una prueba certificada de que el interesado estuvo en España durante esos días, si se trata de un número razonable de días consecutivos y se encuentran entre días de presencia certificada, pueden considerarse como días de permanencia, a menos que se demuestre una presencia certificada fuera de territorio español.
- **Ausencias esporádicas:** son un elemento que adicionar a los días de presencia efectiva y los días presuntos para determinar si la estancia total en España supera los 183 días, salvo que el contribuyente cuente con un certificado de residencia del otro Estado, en cuyo caso no computan.

Sobre la base de lo anterior, el TEAC estima parcialmente el recurso, anulando la liquidación correspondiente a uno de los ejercicios inspeccionados y confirmando la liquidación del resto de ejercicios, al quedar probada la permanencia en territorio español.

DGT

La DGT cambia su criterio en relación con la aplicación de la exención del 21.3 de la LIS para aquellas sociedades que no han iniciado materialmente su actividad.

Yi Zhou y Marc Chevalier | Abogados

› [Consulta de la Dirección General de Tributos Vo863-23 de 12 de abril de 2023](#)

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.3 de la LIS, aquellas plusvalías generadas como consecuencia de las transmisiones de participaciones en entidades participadas que cumplan los requisitos del 21.1 de la LIS estarán exentas.

No obstante, el artículo 21.5 establece que no resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 21.3 si la sociedad participada transmitida tiene la consideración de entidad patrimonial a los efectos del IS.

De conformidad con la definición del 5.2 de la LIS, una entidad se considera patrimonial cuando más de la mitad de su activo está constituido por valores o no se encuentra afecto a la realización de una actividad.

En la consulta de referencia, el contribuyente plantea la posibilidad de aplicar la exención del 21.3 de la LIS a la plusvalía generada con la transmisión de las participaciones en una sociedad dedicada al juego online que, a pesar de no haber iniciado materialmente el desarrollo de su actividad sí ha terminado el proceso de obtención de las licencias necesarias para el desarrollo de la misma.

Según manifiesta el consultante, hasta la fecha de transmisión, la entidad participada realizó, durante más de dos años, todas las labores necesarias para el inicio de la actividad de explotación y comercialización de apuestas y otros juegos online, consistente en la obtención de las licencias y permisos necesarios, evaluación de la viabilidad económica del proyecto, búsqueda de oportunidad de negocio, prospección de mercado, etc. Las labores anteriores se realizaron mediante medios personales de otras entidades del grupo, sin que la entidad transmitida dispusiese de medios humanos propios. Las licencias, una vez obtenidas, representaba más del 50% del valor de los activos de la entidad transmitida.

La DGT, apoyándose en la jurisprudencia del TS y de la AN en relación con la consideración del momento del inicio de la actividad en entidades dedicadas a la promoción inmobiliaria, concluye que las actividades realizadas por la entidad transmitida constituye una actividad económica a los efectos del artículo 5 de la LIS, ya que ha realizado todas las labores necesarias para la obtención de las licencias preceptivas para el desarrollo de actividad, no pudiendo calificarse estas actividades previas al desarrollo material de la actividad económica como actuaciones meramente preparatorias, sino que deben considerarse que son un eslabón más de la actividad comercial que determina una secuencia tendente a la distribución de servicios en el mercado .

Por lo tanto, la DGT, a diferencia del criterio mantenido en la polémica consulta V2265-21, considera que una entidad que solamente ha realizado actividades previas, pero necesarias para el inicio de una actividad económica, sí realiza una actividad económica a los efectos del artículo 5 de la LIS y, por lo tanto, la plusvalía derivada de su transmisión puede beneficiarse de la exención prevista en el artículo 21 de la LIS.

La DGT reitera que procede la inversión del sujeto pasivo en las entregas sujetas a IVA de inmuebles gravados con hipoteca en las que el comprador retiene parte del precio para cancelar el préstamo hipotecario

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› [Consulta de la Dirección General de Tributos Vo880-23 de 13 de abril de 2023](#)

En la consulta de referencia se analiza la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.e) tercer guion de la Ley del IVA previsto para entregas de inmuebles en ejecución de garantía sobre los mismos, o a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguirla por el adquirente.

En concreto, el supuesto se refiere a la transmisión de un inmueble gravado con una hipoteca respecto de la que se había pactado que, en caso de no producirse la cancelación del préstamo hipotecario con anterioridad a la compraventa, el comprador podría retener parte del precio coincidente con el importe de préstamo pendiente para cancelar la hipoteca.

Como recuerda la consulta, el criterio reiterado de la DGT es el de considerar que en aquellos casos en los que se descuenta el importe de la deuda garantizada del precio de la compraventa, o se retiene parte del precio por su importe, o se paga todo el precio con el acuerdo tácito de que el vendedor lo destine a extinguir la deuda, resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, la DGT advierte del cambio de criterio del TEAC en su resolución de 20 de septiembre de 2022 (RG 3131/2020) conforme al cual, atendiendo a la redacción de la Directiva del IVA y abogando por una coordinación de la norma interna con la comunitaria, la inversión del sujeto pasivo solo procede en supuestos en los que la entrega del inmueble se realiza en ejecución de la garantía. Así, la DGT entiende que el TEAC parece excluir la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en aquellos supuestos en los que el inmueble se entrega a un tercero ajeno al préstamo hipotecario, exigiendo como elemento esencial la existencia de una ejecución hipotecaria.

Sin embargo, tras destacar el nuevo criterio del TEAC, la DGT continúa citando al Tribunal en su resolución posterior de 20 de octubre de 2022 (RG 2077/2020) en la que, en cambio, sí que consideró aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo a la transmisión de un inmueble con cargas de urbanización vigentes, que constituyen garantías reales preferentes respecto de hipotecas u otras cargas anteriores.

Pese a las discrepancias de criterios del TEAC, la DGT se inclina por adoptar en el presente caso el criterio del TEAC relativo a las cargas urbanísticas, teniendo en cuenta que estas tienen una naturaleza equivalente a la garantía hipotecaria objeto de consulta en tanto que garantías reales. Así, en línea con sus pronunciamientos anteriores, la DGT reitera que en el supuesto de transmisión de un inmueble con retención de parte del precio para la cancelación de la garantía hipotecaria resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

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

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
1040 – Brussels

—
8 Marina Blvd
018981 – Singapore
www.perezllorca.com

