



KNOW

# Novedades Jurídicas y Fiscales

**Boletín de actualización**

Nº 107 – Enero 2022

[kpmgabogados.es](http://kpmgabogados.es)



# Índice



<b>En el punto de mira</b>	<b>3</b>
<b>Novedades legislativas</b>	
COVID-19	5
Fiscal/Legal	6
Ámbito fiscal	7
Ámbito legal	9
<b>Jurisprudencia</b>	
Ámbito fiscal	19
Ámbito legal	29
<b>Doctrina administrativa</b>	
Ámbito fiscal	40
Ámbito legal	59
<b>Abreviaturas</b>	<b>65</b>

# En el punto de mira

## KPMG Abogados S.L.P.

El comienzo del año a nivel legislativo ha estado centrado en la convalidación de diversos Reales Decreto-leyes promulgados a finales de 2021 con la finalidad de que pudieran encontrarse en vigor a 1 de enero de 2022; destacando la convalidación del RD-ley 32/2021, de 28 de diciembre, por el que se ha aprobado la Reforma laboral.

Y se ha aprobado en enero el Real Decreto 65/2022 sobre la actualización de las pensiones del sistema de la Seguridad Social, de las pensiones de Clases Pasivas y otras prestaciones sociales públicas para el ejercicio 2022, cuyas medidas resumimos en este número.

En el **ámbito financiero**, se ha publicado el RD-ley 1/2022, de 18 de enero, con objeto de modificar el régimen jurídico de la SAREB, lo que ha conllevado la modificación de diversas normas de carácter financiero, sobre el que también incluimos un resumen de las medidas adoptadas.

En el ámbito fiscal hemos conocido el **Plan anual de control tributario y aduanero para 2022**, en el que se detallan las actuaciones que se prevén llevar a cabo por la Agencia tributaria, en una línea continuista enmarcada en el Plan estratégico 2020-2023.

Se trata del primer Plan anual de control tributario tras la entrada en vigor de la Ley de medidas de lucha contra el fraude fiscal (Ley 11/2021) y se expone con ocasión de este Plan el efecto positivo de ciertas medidas incluidas en la Ley 11/2021, especialmente en el ámbito de la recaudación tributaria.

En el apartado de **Jurisprudencia**, el mes de enero ha tenido como protagonista la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que ha declarado contrarias a la normativa comunitaria las consecuencias derivadas del incumplimiento de la **declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (el Modelo 720)**. Con este fallo el TJUE ha puesto fin a un procedimiento iniciado, en origen, por una denuncia de la Comisión Europea por la que se ponía de manifiesto una vulneración de la libre circulación de capitales así como la desproporcionalidad de las medidas previstas por el legislador español para el caso de incumplimiento de la citada declaración informativa. El TJUE ha declarado la nulidad, por contravenir la normativa comunitaria, tanto del régimen sancionador específico como de la imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas, que afectaban al IRPF e IS de los contribuyentes.

Por otra parte, destacamos diversos pronunciamientos del **Tribunal Supremo** en el ámbito tributario. Entre ellos, una Sentencia por la que el TS considera que para determinar la cifra de negocios a efectos de aplicar el **régimen de entidades de reducida dimensión** debe computarse la cifra de negocios del empresario individual –persona física– unida a la del grupo societario que controla.

Entre los pronunciamientos de los **Tribunales Superiores de Justicia**, se expone la Sentencia del TSJ de Cataluña favorable a que un administrador pueda aplicar la **exención en IRPF prevista para la realización de trabajos en el extranjero**; si bien debemos apuntar que se trata de una cuestión todavía polémica sobre la que existen diversos recursos de casación pendientes de resolución por parte del TS.

Se incluye también el fallo del TSJ de Extremadura, que junto con otros pronunciamientos judiciales comienzan a acoger la **reducción proporcional de la cuota de IAE** por los días en los que, con motivo de las restricciones normativas impuestas por el COVID 19, una entidad no pudo llevar a cabo su actividad.

En el ámbito de la **fiscalidad patrimonial**, el TS acepta aplicar la exención por empresa familiar cuando la entidad donada tiene participación en el capital de otras empresas o ha llevado a cabo una cesión de capitales a terceros, siempre que se acredite la afectación de tales bienes y derechos a la finalidad empresarial de la entidad donada.

En otros ámbitos, como el **laboral**, destacamos Sentencias en materia de **cómputo de la jornada laboral** por parte del TJUE, o sobre **pagas extraordinarias** por parte del TS, entre otros. En cuanto a los ámbitos civil y procesal, incluimos pronunciamientos de interés en diversas materias como la Sentencia del TS en la que el tribunal se pronuncia sobre el **control de transparencia** en determinadas cláusulas de préstamos hipotecarios, una Sentencia del TJUE sobre la procedencia de reclamar una **indemnización por el perjuicio sufrido por una difamación** vertida en las redes sociales o la posibilidad de compensar un crédito no reconocido en la lista de acreedores concursales, en el ámbito concursal.

Por último, finalizamos este número con un resumen de **resoluciones administrativas** de interés dictadas por la Dirección General de Tributos así como resoluciones recaídas en reclamaciones económico-administrativas, desde el punto de vista tributario; así como resoluciones del Registro Mercantil y del Registro de la Propiedad en el ámbito mercantil.



# Novedades legislativas

## COVID-19

### Recomendaciones de la UE

**RECOMENDACIÓN (UE) 2022/66 del Consejo de 17 de enero de 2022 (DOUE 18/01/2022)**, por la que se modifica la Recomendación (UE) 2020/912 sobre la restricción temporal de los viajes no esenciales a la UE y el posible levantamiento de dicha restricción.

**RECOMENDACIÓN (UE) 2022/107 del Consejo de 25 de enero de 2022 (BOE 27/01/2022)**, sobre un enfoque coordinado para facilitar la libre circulación segura durante la pandemia de COVID-19 y por la que se sustituye la Recomendación (UE) 2020/1475.

**RECOMENDACIÓN (UE) 2022/108 del Consejo de 25 de enero de 2022 (BOE 27/01/2022)**, por la que se modifica la Recomendación (UE) 2020/1632 en lo que respecta a un enfoque coordinado para facilitar la libre circulación segura durante la pandemia de COVID 19 en el espacio Schengen.

### Órdenes Ministeriales

**ORDEN INT/35/2022, de 26 de enero (BOE 27/01/2022)**, por la que se modifica la Orden INT/657/2020, de 17 de julio, por la que se modifican los criterios para la aplicación de una restricción temporal de viajes no imprescindibles desde terceros países a la Unión Europea y países asociados Schengen por razones de orden público y salud pública con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19.

### Resoluciones

**RESOLUCIÓN de 28 de diciembre de 2021 (04/01/2022)**, de la Subsecretaría, por la que se publica la segunda Adenda al Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto de Crédito Oficial, E.P.E., para el intercambio de información en relación con la línea de avales creada por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

**RESOLUCIÓN de 13 de enero de 2022 (BOE 14/01/2022)**, de la Dirección General de Cartera Común de Servicios del Sistema Nacional de Salud y Farmacia, por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos de 13 de enero de 2022, por el que se fijan los importes máximos de venta al público de los test de antígenos de SARS-CoV-2 de autodiagnóstico, en aplicación de lo previsto en el artículo 94.3 del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio.

**RESOLUCIÓN de 17 de enero de 2022 (BOE 22/01/2022)**, de la Subsecretaría, por la que se publica la cuarta Adenda al Convenio entre la Dirección General de Salud Pública y AENA, S.M.E, SA, para el control sanitario de la entrada de pasajeros de vuelos internacionales en los aeropuertos gestionados por AENA.

**Fiscal/Legal**

## Resoluciones

**RESOLUCIÓN de 25 de enero de 2022 (BOE 29/01/2022)**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 28/2021, de 17 de diciembre, por el que se adoptan medidas complementarias de carácter urgente para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

**RESOLUCIÓN de 25 de enero de 2022 (BOE 29/01/2022)**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables.

## Ámbito fiscal

### Reglamentos de Ejecución de la UE

#### **REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2022/64 de la Comisión de 17 de enero de 2022 (DOUE 18/01/2022)**

por el que se modifican los Reglamentos de Ejecución (UE) 2020/761 y (UE) 2020/1988 en lo relativo al sistema de gestión de algunos contingentes arancelarios y a las cantidades que pueden importarse en el marco de determinados contingentes arancelarios.

### Resoluciones

#### **RESOLUCIÓN de 24 de enero de 2022 (BOE 28/01/2022)**

del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la elaboración de las estadísticas de comercio internacional de bienes dentro de la Unión Europea (Intrastat).

#### **RESOLUCIÓN de 30 de diciembre de 2021 (BOE 28/01/2022)**

del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, para la recaudación en vía ejecutiva de los recursos de naturaleza pública de dicho ente.

#### **RESOLUCIÓN de 30 de diciembre de 2021 (BOE 28/01/2022)**

del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con la Zona Especial Canaria, para la recaudación en vía ejecutiva de los recursos de naturaleza pública de dicho ente.

#### **RESOLUCIÓN de 25 de enero de 2022 (BOE 29/01/2022)**

del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 31/2021, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y se fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a métodos y regímenes especiales de tributación.

#### **RESOLUCIÓN de 26 de enero de 2022 (BOE 31/01/2022)**

de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del **Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022**.

El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero desglosa las actuaciones a llevar a cabo por la Agencia Tributaria en el ejercicio 2022 con el objetivo de impulsar nuevas líneas, así como consolidar aquellas desarrolladas ya en años anteriores.

Se trata del **primer Plan de control tributario tras la Ley 11/2021**, de 9 de julio, de lucha contra el fraude fiscal y ya se apunta en el mismo el efecto positivo de ciertas medidas incluidas en esta norma. En concreto, destaca sobre este aspecto: (i) el impacto positivo en la recaudación derivado de la publicación de la primera lista de deudores en la que se han aplicado los nuevos criterios, (ii) la reducción de las transacciones en efectivo -junto a la generalización del uso de tarjetas de crédito por restricciones normativas y por cambios en el comportamiento social-, (iii) el efecto disuasorio de las medidas contra el software de doble uso, (iv) el efecto preventivo de la cesión de datos fiscales y las mejoras en la información que la Agencia Tributaria pone a disposición de los contribuyentes, (v) así como el carácter prioritario de las actuaciones de control contra la economía sumergida y la ocultación de ventas e ingresos.

El Plan de 2022, al igual que en años anteriores, persigue la mejora del cumplimiento tributario de los contribuyente (se incluye el uso de las técnicas OCDE de análisis del comportamiento del contribuyente para el

## Ámbito fiscal (cont.)

### Resoluciones

fomento del cumplimiento) sin olvidar medidas de prevención y gestión recaudatoria y actuaciones de comprobación e investigación -especialmente sobre obligados tributarios con perfiles de riesgo o con bases imponibles negativas pendientes de compensar- o la implantación de nuevas herramientas de gestión de riesgos en el ámbito internacional.

## Ámbito legal

### Laboral y Seguridad Social Decisiones de la UE

**DECISIÓN (UE) 2022/50 del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de diciembre de 2021 (DOUE 14/01/2022)**, relativa a la movilización del Fondo Europeo de Adaptación a la Globalización para Trabajadores Despedidos en respuesta a una solicitud de España (EGF/2021/004 ES/Aragón automotive).

### Reales Decretos

**REAL DECRETO 65/2022, de 25 de enero (BOE 26/01/2022)**, sobre **actualización de las pensiones del sistema de la Seguridad Social, de las pensiones de Clases Pasivas y de otras prestaciones sociales públicas para el ejercicio 2022.**

El Real Decreto 65/2022, con entrada en vigor el día de su publicación, y con efectos económicos desde el día 1 de enero de 2022, tiene por objeto desarrollar las previsiones contenidas, en materia de actualización de las pensiones del sistema de la Seguridad Social, de las pensiones de Clases Pasivas y de otras prestaciones sociales públicas, en la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022 (LPGE 2022).

En líneas muy generales, el contenido del RD 65/2022 es el siguiente:

- ✓ Establece una actualización general de las pensiones y otras prestaciones abonadas por el sistema de la Seguridad Social, así como de Clases Pasivas del Estado, del 2,5%. No obstante, la LPGE 2022, respecto de las pensiones no contributivas, establece un incremento del 3%.
- ✓ Asimismo, queda suspendida la aplicación de lo dispuesto en el art. 58 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS) de 2015, y en el art. 27 del texto refundido de Ley de Clases Pasivas del Estado de 1987, de conformidad con la LPGE 2022.
- ✓ De este modo, la disp. adic. 11.ª del RD 65/2022 dispone que las pensiones de Clases Pasivas a las que se hubieran aplicado complementos económicos durante el año 2021 se adaptarán de oficio, y con carácter provisional, con efectos de 1 de enero de 2022, a las cuantías que establece en el art. 22, presumiéndose que sus titulares reúnen las condiciones y requisitos exigidos en dicho precepto, hasta tanto por los servicios administrativos correspondientes se compruebe la concurrencia de dichas condiciones y requisitos.
- ✓ Se fijan las reglas y el procedimiento para efectuar la actualización y el sistema de reconocimiento de complementos por mínimos en las pensiones de Clases Pasivas y en las pensiones de la Seguridad Social.
- ✓ Desarrolla las previsiones contenidas en la disp. adic. 46.ª de la LPGE 2021, sobre mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones y de otras prestaciones sociales públicas del sistema de la Seguridad Social y de Clases Pasivas, compensando a sus perceptores la desviación producida entre la evolución real del IPC en el ejercicio 2021 y el porcentaje de revalorización inicialmente practicado en dicho ejercicio económico.

## Ámbito legal (cont.)

### Órdenes Ministeriales

[\*\*ORDEN ISM/40/2022, de 24 de enero \(BOE 28/01/2022\)\*\*](#), por la que se establecen para el año 2022 las bases de cotización a la Seguridad Social de los trabajadores del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar incluidos en los grupos segundo y tercero.

### Resoluciones

[\*\*RESOLUCIÓN de 17 de enero de 2022 \(BOE 25/01/2022\)\*\*](#), del Instituto Social de la Marina, por la que se regula la automatización de ciertos actos y actuaciones en los procedimientos para el reconocimiento de determinadas prestaciones del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

[\*\*RESOLUCIÓN de 14 de enero de 2022 \(BOE 26/01/2022\)\*\*](#), de la Dirección General del Instituto Nacional de la Seguridad Social, por la que se determinan las prestaciones del sistema de la Seguridad Social cuya resolución se podrá adoptar de forma automatizada, los criterios de reparto para la asignación a las direcciones provinciales de la ordenación e instrucción de determinados procedimientos, y la dirección provincial competente para reconocer las pensiones cuando sea de aplicación un instrumento internacional de Seguridad Social.

### Procesal

#### Acuerdos Internacionales

[\*\*DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN por España de la adhesión de la República Socialista de Vietnam al Convenio sobre la obtención de pruebas en el extranjero en materia civil o mercantil, hecho en La Haya el 18 de marzo de 1970 \(BOE 26/01/2022\)\*\*](#).

### Banca, Seguros y Mercado de Valores

#### Reglamentos Delegados de la UE

[\*\*REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2022/25 de la Comisión de 22 de septiembre de 2021 \(DOUE 11/01/2022\)\*\*](#), por el que se completa el Reglamento (UE) 2019/2033 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación que especifican los métodos para valorar los factores K previstos en el artículo 15 de dicho Reglamento.

[\*\*REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2022/26 de la Comisión de 24 de septiembre de 2021 \(DOUE 11/01/2021\)\*\*](#), por el que se completa el Reglamento (UE) 2019/2033 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación que especifican el concepto de cuenta segregada para garantizar la protección del dinero de los clientes en caso de quiebra de una empresa de servicios de inversión.

[\*\*REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2022/27 de la Comisión de 27 de septiembre de 2021 \(DOUE 11/01/2022\)\*\*](#), por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 236/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta al ajuste del umbral pertinente para la notificación de las posiciones cortas netas significativas en acciones

[\*\*REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2022/76 de la Comisión de 22 de septiembre de 2021 \(DOUE 20/01/2022\)\*\*](#), por el que se completa el Reglamento (UE) 2019/2033 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación que definen los ajustes de los coeficientes del factor K «flujo de negociación diario» (K-DTF).

## Ámbito legal (cont.)

### Decisiones de la UE

**DECISIÓN del Parlamento Europeo de no formular objeciones al Reglamento Delegado de la Comisión, de 25 de marzo de 2021 (DOUE 12/01/2022)**, por el que se complementa la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación por las que se establecen los criterios de definición de las responsabilidades de dirección, las funciones de control, las unidades de negocio importantes y la incidencia significativa en el perfil de riesgo de una unidad de negocio importante, y se establecen los criterios para determinar los miembros del personal o las categorías de personal cuyas actividades profesionales tienen una incidencia en el perfil de riesgo de la entidad comparable en importancia a la de los miembros del personal o las categorías de personal a que se refiere el artículo 92, apartado 3, de dicha Directiva (C(2021)01906 — 2021/2618(DEA)).

**DECISIÓN del Parlamento Europeo de no formular objeciones al Reglamento Delegado de la Comisión, de 24 de marzo de 2021 (DOUE 12/01/2022)**, por el que se modifican los Reglamentos Delegados (UE) n.º 1003/2013 y (UE) 2019/360 en lo que respecta a las tasas anuales de supervisión que deben pagar los registros de operaciones a la Autoridad Europea de Valores y Mercados en 2021 (C(2021)01874 — 2021/2617(DEA)).

**DECISIÓN (UE) [2022/134] del Banco Central Europeo de 19 de enero de 2022 (DOUE 31/01/2022)**, por la que se establecen normas comunes de transmisión de información supervisora a las autoridades y organismos pertinentes por el Banco Central Europeo en el desempeño de las funciones que le asigna el Reglamento (UE) n.º 1024/2013 del Consejo (BCE/2022/2).

### Orientaciones de la UE

**ORIENTACIÓN (UE) 2022/67 del Banco Central Europeo de 6 de enero de 2022 (DOUE 18/01/2022)**, por la que se modifica la Orientación (UE) 2021/830 sobre las estadísticas de las partidas del balance y las estadísticas de tipos de interés de las instituciones financieras monetarias (BCE/2022/1).

### Reales Decretos-Leyes

**REAL DECRETO-LEY 1/2022, de 18 de enero (BOE 19/01/2022)**, por el que se modifican la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito; la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión; y el Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos, en relación con el régimen jurídico de la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria.

El RD-ley 1/2022 (o el RD-ley) -con entrada en vigor el día siguiente al de su publicación, esto es, el 20 de enero de 2022-, **tiene por objeto modificar el régimen jurídico de la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la reestructuración bancaria (SAREB)**, como consecuencia de la reclasificación de esta sociedad en las Cuentas Nacionales como unidad perteneciente al sector de las Administraciones Públicas.

Para adaptar SAREB a la nueva realidad, se adoptan una serie de cambios en su régimen jurídico -contenidos en el RD-ley 1/2022-, lo que conlleva la **modificación de varias normas de carácter financiero:**

- ✓ **Eliminación de los límites a la participación del Estado en el accionariado de SAREB y previsión de una posible posición mayoritaria del FROB en su capital**

Se modifican los apdos. 3, 4 y 5 de la disp. adic. 7.ª de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de

## Ámbito legal (cont.)

### Reales Decretos-Leyes

crédito, para permitir un posible aumento del peso del Estado en el capital de dicha sociedad y, adicionalmente, se regula el procedimiento mediante el cual el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB) podrá llevar a cabo la adquisición de participaciones en el capital de SAREB, con el objetivo de hacer efectiva la toma de control de la sociedad.

#### ✓ **Modificación del régimen del FROB**

En esta previsión, se modifica el art. 52.6 de la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión para establecer que el **FROB no estará sujeto** a las disposiciones de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas de 2003, en el ejercicio de sus funciones de resolución, y el art. 54.6, referido a la válida constitución de su Comisión Rectora.

#### ✓ **Se adapta el régimen supervisor y de fiscalización de SAREB, y el de seguimiento del cumplimiento de sus objetivos**

Para ello, se modifica el art. 17.2 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, que establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos, y su disp. adic. 2.ª, relativa al arancel de los notarios y registradores de la propiedad. Por otro lado, se deroga la previsión del art. 19.3 relativa a que, en ningún caso la participación pública podrá ser igual o superior al 50% del capital de la sociedad; y su art. 27, eliminando la Comisión de Seguimiento de SAREB.

#### ✓ **Régimen transitorio para la adecuada adaptación de SAREB**

Para garantizar una transición ordenada, se establece un **régimen transitorio de 3 meses como máximo** para que SAREB se adapte a las especialidades de este RD-ley 1/2022 desde la efectiva toma de control pública, a excepción del régimen de indemnizaciones por extinción de los contratos mercantiles o de alta dirección, que será de aplicación desde su entrada en vigor.

#### ✓ **Otras medidas**

Por último, el RD-ley 1/2022 contienen otras **cuestiones de diferente índole a la financiera:**

- En el **ámbito laboral**, se modifica el art. 1.9 del RD-ley 32/2021, por el que se da nueva redacción al art. 84.2 d) del Estatuto de los Trabajadores, disponiendo que la regulación de las condiciones establecidas en un **convenio de empresa**, que podrá negociarse en cualquier momento de la vigencia de convenios colectivos de ámbito superior, tendrá prioridad aplicativa respecto del convenio sectorial estatal, autonómico o de ámbito inferior en la **adaptación de los aspectos de las modalidades de contratación que se atribuyen por esta ley a los convenios de empresa**.
- En el **ámbito administrativo** -siguiendo la línea de la medida incluida en el RD-ley 35/2020- **durante el año 2022**, en relación con las **declaraciones de zonas de gran afluencia turística** que deban declararse o revisarse a efectos de comprobar el cumplimiento o mantenimiento de las circunstancias que justificaron su declaración, en aplicación del art. 5.5 de la Ley de Horarios Comerciales de 2004, y de las distintas normas

## Ámbito legal (cont.)

### Reales Decretos-Leyes

autónomicas dictadas en desarrollo del mismo, **no se considerarán los datos de habitantes, pernoctaciones y pasajeros de cruceros del año 2021**. En su lugar, se aplicará la media de los años 2017, 2018 y 2019, anteriores a la declaración de pandemia mundial provocada por la COVID-19.

### Órdenes Ministeriales

**[ORDEN ICT/1530/2021, de 29 de diciembre \(BOE 24/01/2022\)](#)**, por la que se aprueba la modificación de las tarifas aplicables por la Compañía Española de Seguros de Crédito a la Exportación, SA, CÍA de Seguros y Reaseguros, S.M.E., a las operaciones de avales (seguro a emisores) y circulante por cuenta del Estado de cobertura de los riesgos de la internacionalización de la economía española, realizadas conforme a la Ley 8/2014, de 22 de abril, que regula el régimen jurídico de la cobertura por cuenta del Estado de los riesgos derivados de la internacionalización de la economía española.

### Circulares

**[CIRCULAR 1/2022, de 10 de enero \(BOE 17/01/2022\)](#)**, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, relativa a la publicidad sobre criptoactivos presentados como objeto de inversión.

### Resoluciones

**[RESOLUCIÓN de 27 de diciembre de 2021 \(BOE 03/01/2022\)](#)**, de la Presidencia del FROB, por la que se publica la Adenda de prórroga y modificación del Convenio de colaboración con la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en materia de recuperación y resolución de empresas de servicios de inversión.

**[RESOLUCIÓN de 4 de enero de 2022 \(BOE 06/01/2022\)](#)**, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se actualiza el Anexo 1 incluido en la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales.

**[RESOLUCIÓN de 11 de enero de 2022 \(BOE 20/01/2022\)](#)**, del Banco de España, por la que se publica la relación de participantes directos en TARGET2-Banco de España.

### Administrativo

#### Acuerdos Internacionales

**[ACUERDO entre el Reino de España y el Reino de Bélgica para el intercambio y protección recíproca de información clasificada, hecho en Bruselas el 15 de octubre de 2015 \(BOE 18/01/2022\)](#)**.

**[ACUERDO entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la República de Croacia, para la protección mutua de la información clasificada, hecho en Zagreb el 15 de diciembre de 2020 \(BOE 25/01/2022\)](#)**.

### Instrumentos Internacionales

**[INSTRUMENTO de Aceptación de la Enmienda del texto y de los Anexos I, II, III, IV, VI y VIII del Protocolo de 1998 sobre contaminantes orgánicos persistentes, adoptada en Ginebra el 18 de diciembre de 2009 \(BOE 20/01/2022\)](#)**.

## Ámbito legal (cont.)

### Instrumentos Internacionales

[INSTRUMENTO de Aceptación de las Enmiendas al texto y a los anexos distintos del III y VII del Protocolo al Convenio de 1979 sobre contaminación atmosférica transfronteriza a gran distancia en materia de metales pesados, adoptadas en Ginebra el 13 de mayo de 2012 \(BOE 27/01/2022\).](#)

### Decisiones de la UE

[DECISIÓN \(UE\) 2022/9 del Consejo de 2 de diciembre de 2021 \(DOUE 07/01/2022\)](#), relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea en la 22.ª reunión de las Partes Contratantes en el Convenio para la Protección del Medio Marino y de la Región Costera del Mediterráneo (Convenio de Barcelona) y sus Protocolos, con respecto a la adopción de una decisión por la que se modificará el anexo del Protocolo para la Prevención y Eliminación de la Contaminación del Mar Mediterráneo Causada por el Vertido desde Buques y Aeronaves o la Incineración en el Mar (Protocolo sobre Vertidos).

[DECISIÓN \(UE\) 2022/10 del Consejo, de 2 de diciembre de 2021 \(DOUE 07/01/2022\)](#), relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea en la 22.ª reunión de las Partes Contratantes en el Convenio para la Protección del Medio Marino y de la Región Costera del Mediterráneo (Convenio de Barcelona) y sus Protocolos, con respecto a la adopción de una decisión por la que se modificarán los anexos I, II y IV del Protocolo para la Protección del Mar Mediterráneo contra la Contaminación Causada por Fuentes y Actividades Situadas en Tierra (Protocolo sobre Fuentes y Actividades en Tierra).

[DECISIÓN \(UE\) 2022/11 del Consejo, de 2 de diciembre de 2021 \(DOUE 07/01/2022\)](#), relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea en la 22.ª reunión de las Partes Contratantes en el Convenio para la Protección del Medio Marino y de la Región Costera del Mediterráneo (Convenio de Barcelona) y sus Protocolos, con respecto a la adopción de una decisión por la que se modificarán los anexos I, II, III y IV, y el anexo VII, sección A, del Protocolo para la Protección del Mediterráneo contra la Contaminación Resultante de la Exploración y Explotación de la Plataforma Continental, del Fondo del Mar y de su Subsuelo (Protocolo Offshore).

[DECISIÓN \(UE\) 2022/12 del Consejo, de 2 de diciembre de 2021 \(DOUE 07/01/2022\)](#), relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea en la 22.ª reunión de las Partes Contratantes en el Convenio para la Protección del Medio Marino y de la Región Costera del Mediterráneo (Convenio de Barcelona) y sus Protocolos, con respecto a la adopción de una decisión por la que se presentará una propuesta para designar el mar Mediterráneo en su totalidad zona de control de emisiones de óxidos de azufre (Med SO<sub>x</sub> ECA), de acuerdo con el anexo VI del Convenio Internacional para Prevenir la Contaminación por los Buques (Convenio MARPOL).

[DECISIÓN \(UE\) 2022/13 del Consejo, de 2 de diciembre de 2021 \(DOUE 07/01/2022\)](#), relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea en la 22.ª reunión de las Partes Contratantes en el Convenio para la Protección del Medio Marino y de la Región Costera del Mediterráneo (Convenio de Barcelona) y sus Protocolos con respecto a la adopción de una decisión por la que se adoptarán enmiendas al Plan Regional sobre la Gestión de los Desechos Marinos en el Mediterráneo en el marco del artículo 15 del Protocolo para la Protección del Mar Mediterráneo contra la Contaminación Causada por Fuentes y Actividades Situadas en Tierra (Protocolo sobre Fuentes y Actividades en Tierra).

## Ámbito legal (cont.)

### Decisiones de la UE

**DECISIÓN (UE) 2022/14 del Consejo, de 2 de diciembre de 2021 (DOUE 07/01/2022)**, relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión en la 22.ª reunión de las Partes Contratantes en el Convenio para la Protección del Medio Marino y de la Región Costera del Mediterráneo (Convenio de Barcelona) y sus Protocolos con respecto a la adopción de una decisión por la que se adoptarán planes regionales relativos al tratamiento de las aguas residuales urbanas y a la gestión de los lodos de depuración en el marco del artículo 15 del Protocolo para la Protección del Mar Mediterráneo contra la Contaminación Causada por Fuentes y Actividades Situadas en Tierra (Protocolo sobre Fuentes y Actividades en Tierra).

**DECISIÓN N.º 2/2021 (DOUE 28/01/2022)**, del Comité Mixto de Transporte Aéreo Unión Europea/Suiza instituido por el Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza sobre el transporte aéreo de 8 de diciembre de 2021 por la que se sustituye el anexo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza sobre el transporte aéreo [2022/122].

### Reales Decretos

**REAL DECRETO 42/2022, de 18 de enero (BOE 19/01/2022)**, por el que se regula el Bono Alquiler Joven y el Plan Estatal para el acceso a la vivienda 2022-2025.

**REAL DECRETO 47/2022, de 18 de enero (BOE 20/01/2022)**, sobre protección de las aguas contra la contaminación difusa producida por los nitratos procedentes de fuentes agrarias.

**REAL DECRETO 61/2022, de 25 de enero (BOE 29/01/2022)**, por el que se modifica el Real Decreto 345/2011, de 11 de marzo, sobre gestión de la seguridad de las infraestructuras viarias en la Red de Carreteras del Estado.

### Órdenes Ministeriales

**ORDEN ICT/1519/2021, de 30 de diciembre (BOE 08/01/2022)**, por la que se aprueban las bases reguladoras de ayudas para proyectos de digitalización de "última milla" en empresas del sector turístico y se procede a su convocatoria correspondiente al año 2021, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

**ORDEN TED/1522/2021, de 29 de diciembre (BOE 10/01/2022)**, por la que se establecen los criterios para determinar cuándo el caucho granulado y el polvo de caucho, obtenidos del tratamiento de neumáticos fuera de uso y destinados a ciertas aplicaciones, dejan de ser residuos con arreglo a la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, y por la que se modifican las Órdenes TED/426/2020, de 8 de mayo, APM/205/2018, de 22 de febrero, y la APM/206/2018, de 22 de febrero, por las que, respectivamente, se establecen los criterios para determinar cuándo el papel y cartón recuperado destinado a la fabricación de papel y cartón, el aceite usado procesado procedente del tratamiento de aceites usados para su uso como combustible y el fuel recuperado procedente del tratamiento de residuos MARPOL tipo C para su uso como combustible en buques, dejan de ser residuos con arreglo a la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados.

**ORDEN ICT/1527/2021, de 30 de diciembre (BOE 12/01/2022)**, por la que se aprueban las bases reguladoras para el Programa de ayudas para la transformación digital y modernización de las entidades locales que forman parte de la Red de Destinos Turísticos Inteligentes, y se procede a su convocatoria correspondiente al ejercicio 2021, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

## Ámbito legal (cont.)

### Resoluciones

**RESOLUCIÓN de 28 de diciembre de 2021 (BOE 04/01/2022)**, de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo y el Instituto Nacional de Estadística, para dar cumplimiento a los requerimientos del Reglamento (UE) 2019/2152 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de noviembre de 2019, relativo a las estadísticas empresariales europeas (Reglamento EBS) que deroga diez actos jurídicos en el ámbito de las estadísticas empresariales.

**RESOLUCIÓN de 13 de enero de 2022 (BOE 20/01/2022)**, de la Secretaría General Técnica, sobre la aplicación del artículo 24.2 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales.

**RESOLUCIÓN de 18 de enero de 2022 (BOE 25/01/2022)**, de la Dirección General de Tráfico, por la que se establecen medidas especiales de regulación de tráfico durante el año 2022.

**RESOLUCIÓN de 12 de enero de 2022 (BOE 25/01/2022)**, de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se aprueban los precios de referencia para calcular el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados correspondientes al año 2021.

### Defensa de la Competencia Comunicaciones

**COMUNICACIÓN 1/2021, de 20 de diciembre (BOE 19/10/2022)**, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se publican las Directrices sobre la resolución de conflictos en materia de acceso a infraestructuras físicas susceptibles de alojar redes de comunicaciones electrónicas de alta velocidad.

### Resoluciones

**RESOLUCIÓN de 30 de diciembre de 2021 (BOE 05/01/2021)**, de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa, por la que se publica el Convenio de cooperación con la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en el ámbito de los mecanismos de protección de operadores de unidad de mercado, de control de concentraciones económicas y para la promoción de la mejora de la regulación, la competencia y la unidad de mercado.

**RESOLUCIÓN de 13 de enero de 2022 (BOE 25/01/2022)**, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se aprueba un nuevo procedimiento de operación 3.11 y se modifica el procedimiento de operación 3.2 para desarrollar un sistema de reducción automática de potencia.

### Protección de Datos Resoluciones

**RESOLUCIÓN de 17 de enero de 2022 (BOE 22/01/2022)**, de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto Nacional de Estadística, sobre el acceso a la base de datos del padrón del INE.

**RESOLUCIÓN de 17 de enero de 2022 (BOE 22/01/2022)**, de la Subsecretaría, por la que se publica la Adenda de prórroga del Convenio entre el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital y el Centro Nacional de Inteligencia, en materia de ciberseguridad.

## Ámbito legal (cont.)

### Derecho Digital e Innovación Reglamentos Delegados de la UE

**REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2022/30 de la Comisión de 29 de octubre de 2021 (DOUE 12/01/2022)**, que completa la Directiva 2014/53/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la aplicación de los requisitos esenciales contemplados en el artículo 3, apartado 3, letras d), e) y f), de dicha Directiva.

### Resoluciones

**RESOLUCIÓN de 4 de enero de 2022 (BOE 15/01/2022)**, de la Oficina Española de Patentes y Marcas, O.A., por la que se publica la Adenda al Convenio con el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo y la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España, para el desarrollo del Centro de Apoyo a la Pyme para la Protección de la Innovación.



# Jurisprudencia

## Ámbito fiscal

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal Supremo

#### INCENTIVOS FISCALES PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

**En el cómputo del límite de 10 millones de la cifra neta de negocios máxima para aplicar el régimen especial del IS de empresas de reducida dimensión se incluye la cifra de negocio del empresario individual unida a la del grupo que controla.**

**Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21/12/2021. Rec. 4013/2020**

Una entidad presentó las declaraciones del IS de los ejercicios 2009 a 2012 en las que se aplicó los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, regulados en el TRLIS, en concreto el tipo de gravamen establecido en su art. 114. Dicha mercantil forma parte de un grupo compuesto por otras cinco sociedades estando todas ellas participadas en más de un 90 por 100 por una persona física quién además desarrolló a título individual una actividad económica.

La inspección giró liquidación por los citados ejercicios del IS al entender que debía tributar al tipo impositivo general y ello porque la suma del importe neto de la cifra de negocios (INCN) de las empresas que integran el grupo empresarial junto con los INCN deducidos en las declaraciones del IRPF del socio mayoritario superan la cuantía máxima de 10 millones de euros para que resulte posible aplicar el incentivo fiscal señalado.

La Sala a quo considera que, con arreglo al art. 108.3 TRLIS, y no cuestionándose el cumplimiento de los requisitos del art. 42 CCom, a fin de determinar la cifra neta de negocios de la mercantil demandante, perteneciente a un grupo de sociedades, **ha de computarse el importe neto de la cifra de negocios de la persona física que es el socio mayoritario** de todas y cada una de las sociedades que integran el propio grupo empresarial, pues la interpretación de toda exención, beneficio o incentivo fiscal tiene que ser restrictiva, lo cual conduce a que la posibilidad de aplicación del tipo especial debe cubrir el requisito de que el importe neto de la cifra de negocio de la sociedad integrada en un grupo no supere el umbral marcado, computándose al respecto todas las actividades económicas, esto es, sin consideración a si la forma jurídica del sujeto o sujetos que las genera es una u otra, de tal modo que tanto da que sea persona jurídica como si es persona física o incluso entidad sin personalidad jurídica en régimen de atribución de rentas imputadas a una persona física.

Considera el TS que la interpretación adecuada y orientada del art.108.3 del TRLIS a los principios fiscales (comenzando por el principal de ellos, el de capacidad económica) exige descartar la posibilidad de que, con un mero fraccionamiento artificioso de sociedades o con la separación de actividades económicas en diversos centros de decisión económica, alguno de los cuales se pondrían en manos de personas naturales que, a su vez, serían las titulares de tales sociedades, se pudiera obtener un artificioso derecho al

## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunal Supremo

tratamiento fiscal favorable, afectando no sólo al deber de contribuir adecuadamente, sino también a la libre competencia de las empresas, que podría quedar eventualmente distorsionada si unas sociedades o grupos compitiesen en desigualdad de condiciones por razón de sus meras decisiones autoorganizativas.

Por ello, el TS fija la siguiente doctrina jurisprudencial: *el art. 108.3, en relación con los arts. 114 y 28 TRLIS y con el artículo 42 CCom, debe ser interpretado en el sentido de que excluye de la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión a aquellas sociedades o grupos de sociedades cuya cifra neta de negocios supere el umbral cuantitativo máximo fijado en el precepto (10 millones de euros), incluidos aquellos casos en que el control empresarial del grupo esté en manos de una persona individual o natural, directa o indirectamente, y la cifra de negocio de dicho empresario individual, unida a la del grupo que controla, rebase la mencionada cantidad.*

#### REGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACIÓN DE LAS IIC

**Institución de inversión colectiva que pierde dicha condición como consecuencia de un acuerdo de la CNMV. El TS determina que el momento en que deja de resultar de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la normativa del IS, coincide con el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de dicha revocación.**

**Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16/12/2021. Rec. 3874/2020**

El TS determina que si una institución de inversión colectiva (IIC) pierde esta condición a consecuencia del acuerdo de revocación de la inscripción de la entidad en el registro administrativo de la CNMV, **el momento en que deja de resultar de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la normativa del IS para estas entidades debe situarse en el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de dicha revocación**, momento en el que también deberá entenderse producida la conclusión de su período impositivo.

El supuesto de hecho versa sobre una IIC acogida al régimen fiscal especial de IIC en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 que recibió, el 23 de diciembre de 2006, una notificación de acuerdo de la CNMV por el que se revocaba y cancelaba su inscripción en el Registro de SIMCAV. La revocación viene motivada por el supuesto previsto en la letra c) del apartado 4 del artículo 10 de la Ley 35/2003, esto es, el incumplimiento de la obligación de presentación de las cuentas anuales e informe de auditoría del ejercicio 2004. Esta revocación comportó la pérdida del régimen fiscal especial de IIC.

Por ello, la Administración Tributaria dictó un acuerdo de liquidación por el IS que suponía que la IIC en cuestión debía tributar por el régimen general del IS en los ejercicios 2004 a 2006, por tanto, al tipo general del impuesto y no al tipo especial del 1%. No conforme, la entidad afectada recurrió alegando que la pérdida del régimen especial de IIC se produce a partir de la comunicación del acuerdo de la CNMV ordenando la revocación y cancelación de la inscripción de su Registro administrativo.

Pues bien, sobre la base de lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, el TS -considerando correctas la interpretación realizada por el TEAC y asumida por la sentencia recurrida en casación- concluye que el momento en el que deja de resultar de aplicación el régimen especial de tributación para las IIC debe situarse en el **período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la revocación**

## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunal Supremo

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

### Tribunales Superiores de Justicia

**acordada por la CNMV.** Por lo que se refiere al momento de conclusión del periodo impositivo, a efectos del IS, el TS considera que cuando la pérdida de la condición de institución de inversión colectiva resulta de un acuerdo de revocación de la CNMV, **el momento de conclusión del periodo impositivo debe situarse también en el periodo impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de dicha revocación.**

Al margen de lo anterior, el recurso de casación admitido por el Supremo también incluye otra cuestión sobre si los tribunales económico-administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas. Esta cuestión surge porque la entidad afectada introdujo en vía económico-administrativa una cuestión *ex novo* referida a su tributación en el régimen de sociedades patrimoniales, sin que en ningún momento a lo largo de la comprobación inspectora lo hubiera suscitado a la Inspección. Pues bien, según esta sentencia, **los tribunales económicos administrativos no pueden “rechazar la resolución de tales cuestiones por la circunstancia de que no hubieran sido previamente planteadas por los interesados ante los órganos de la inspección de tributos”.**

Como comentario adicional señalar que la **Ley 11/2021** (en vigor, con carácter general, desde el 11 de julio de 2021) estableció que corresponde a la Administración Tributaria verificar el cumplimiento de las reglas para determinar el número mínimo de accionistas exigidos para beneficiarse del derecho a aplicar el tipo de gravamen del 1%.

### EXENCIONES

**El TSJ de Cataluña se pronuncia a favor de aplicar la exención del 7p) de la LIRPF a la retribución de los administradores españoles por las labores que desempeñan en el extranjero.**

#### **Sentencia del TSJ de Cataluña de 04/11/2021. Rec. 1925/2020**

Se plantea en el presente caso si es conforme a derecho la denegación de la aplicación de la excepción recogida en el art. 7p) LIRPF solicitada por vía de rectificación de autoliquidaciones presentadas en los ejercicios 2013, 2014 y 2015, por los trabajos realizados por el hoy actor en Brasil, atendiendo a su **condición de administrador** de una entidad durante los tres ejercicios en los que se solicita la rectificación y siendo que la entidad para la que prestó los servicios está vinculada como filial de la española.

La Administración Tributaria denegó la rectificación por considerar no acreditada la utilidad de los trabajos realizados en el extranjero ya que en la medida que el actor era administrador de la compañía, se presume que ejercía simplemente funciones de dirección y supervisión respecto de la entidad brasileña. Presentada reclamación ante el TEARC fue también desestimada por considerar que por el hecho de ser administrador de la compañía, ya no le es posible la aplicación de la exención del art. 7p) LIRPF ya que sólo se prevé para rentas del trabajo strictu sensu (relación de dependencia laboral) pero no para rentas calificadas como asimiladas por decisión legal del art. 17.2 LIRPF.

Al respecto el TSJ de Cataluña considera que limitar la aplicación de la exención sólo a aquellos supuestos de rentas obtenidas en el extranjero en relaciones de dependencia laboral -ex art. 17.1 LIRPF- supone exigir una condición en la relación entre empleador y trabajador que no exige el precepto y que no responde a la finalidad del mismo ( art. 3 CC). Se trata de un beneficio para el trabajador que responde a la finalidad de

## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunales Superiores de Justicia

internacionalización del talento humano con residencia en España. Se tratará, por tanto, de analizar las funciones desarrolladas para la destinataria y si, cumpliendo los restantes requisitos establecidos por el precepto, supone una utilidad, conveniencia y provecho para la destinataria.

De la **prueba** practicada ya en sede administrativa (donde se aportó el certificado emitido por la entidad destinataria), se observa que las funciones desarrolladas por la parte recurrente supusieron no solo la supervisión y control sino la obtención de objetivos de mejora efectiva de las ventas, costes y márgenes de beneficio. Es decir, las funciones prestadas supusieron un **valor añadido para la destinataria** y los trabajos no eran los propios de su cargo sino que excedieron de los mismos para aportar utilidad a la destinataria. Según el TSJ, este beneficio de la entidad no residente resulta del certificado emitido por más que también pudiera redundar en la globalidad del grupo empresarial.

Actualmente **existen pendientes de resolución dos recursos de casación**, de 11/03/2021 (Rec. 3468/2020) y 21/02/2021 (Rec. 5596/2019) respectivamente a efectos de que el TS se pronuncie sobre el alcance de la expresión "*rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero*", en cuanto a si se refieren exclusivamente a los derivados de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de la trabajador por cuenta ajena o también caben para los supuestos de asimilados de rendimientos de trabajo pero percibidos por los administradores y miembros de los consejos de administración.

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

#### Tribunal Supremo

#### EXENCIONES

**Las inversiones financieras temporales pueden constituir elementos afectos a la actividad económica de la empresa a efectos de beneficios fiscales por el ISD.**

**Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 10/01/2021. Rec. 1563/2020**

El TS en esta sentencia fija jurisprudencia sobre la posibilidad de limitar el alcance del beneficio fiscal previsto para la **donación de una empresa familiar** (art. 20.6 LISD) cuando parte del valor de lo donado está constituido por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros.

El caso a dilucidar por el TS es si en los casos en que el objeto de una donación venga constituido por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el art. 20.6 de la LISD en virtud de lo dispuesto en el art. 6.3 del Real Decreto 1704/1999, que determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP por poder apreciarse su afección a la actividad económica, o si, por el contrario, sobre la base del art. 27 de la Ley 40/1998, de IRPF, aplicable *ratione temporis*, estos activos no pueden tener, en ningún caso, la consideración de afectos a la actividad económica, sin posibilidad, por tanto, de prueba en contrario.

El TS sitúa la cuestión principal del litigio en el ámbito de la **prueba** y en concreto en si a efectos de determinar el alcance de tal reducción, es posible la prueba de la afectación de las inversiones -financieras o no- incorporadas al valor de lo donado o, por el contrario, tal prueba está prohibida por la ley.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunal Supremo

### Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

### Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Pues bien, el TS afirma que, el hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del art. 20.6 LISD, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, **siempre que se acredite el requisito de la afectación o adscripción a los fines empresariales**. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación.

### OPERACIONES SUJETAS

**Las tarifas de control percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, sujeta, como tal, IVA.**

#### Sentencia del TJUE de 20/01/2022. Asunto C-90/20

Una sociedad privada danesa, se dedica principalmente a la explotación de aparcamientos en propiedades privadas, de acuerdo con los propietarios de estas.

El órgano jurisdiccional remitente pregunta si el art. 2.1 c) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las tarifas de control percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA.

En el caso de autos el estacionamiento en una plaza determinada situada en uno de los aparcamientos gestionados por la mercantil genera una relación jurídica entre esta sociedad, como prestador de servicios y gestor del aparcamiento, y el automovilista que ha hecho uso de dicha plaza y el pago de las tarifas de estacionamiento, así como, en su caso, del importe correspondiente a las tarifas de control de estacionamiento irregular, constituye la contraprestación de la puesta a disposición de una plaza de aparcamiento. El importe total de las cantidades que los automovilistas se comprometieron a pagar a cambio del servicio de estacionamiento prestado por la sociedad, incluidas, en su caso, las tarifas de control de estacionamiento irregular, representa las condiciones en las que estos disfrutaron efectivamente de una plaza de aparcamiento, aun cuando optaran por hacer un uso excesivo de dicho derecho al superar el tiempo de estacionamiento autorizado, no justificar correctamente su derecho de estacionamiento o estacionar en un espacio no reservado para ellos, no designado o que entorpezca la circulación, contrariamente a las condiciones generales de uso de los aparcamientos.

Resulta que estas tarifas de control pueden tener un vínculo directo con el servicio de estacionamiento y, en consecuencia, cabe considerar que **forman parte integrante del importe total** que los automovilistas se comprometieron a pagar a esta sociedad al decidir estacionar su vehículo en uno de los aparcamientos gestionados por esta sociedad, existiendo así un vínculo directo entre el servicio prestado y las tarifas de control percibidas.

## Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

**Tributos Locales**  
**Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**

Tribunales Superiores de Justicia

El Tribunal estima que el art. 2.1 c) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las **tarifas de control percibidas por una sociedad de Derecho privado** encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una **prestación de servicios realizada a título oneroso**, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA.

### CESE FORZOSO DE ACTIVIDAD

**La Administración debe tener en cuenta la situación excepcional de cierre obligado de la actividad por la COVID-19 y reducción proporcionalmente la cuota del IAE a los días en los que no pudo ejercer la actividad.**

**Sentencia del TSJ de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 02/12/2021. Rec.197/2021**

En este asunto se somete a debate la sentencia del Juzgado n.º 2 de Badajoz que reconoció el derecho de un Casino a la devolución de los ingresos indebidos correspondientes al periodo de tiempo comprendido entre el 14/03/2020 y el 07/06/2020 en el que tuvo que cerrar la actividad mercantil como consecuencia de lo establecido en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, que declaró el estado de alarma por la Covid-19. La sentencia entiende que no resulta aceptable, en términos de justicia material, hacer tributar por un periodo en que se les obligó a cerrar, impidiéndoles el ejercicio de la actividad, por lo que en ese periodo no ha surgido el hecho imponible y se vulneraría el principio de capacidad económica si se obligara a tributar. De ello deduce que la Administración debe proceder a la devolución de los ingresos indebidos correspondientes al cierre.

En contra el Ayuntamiento de Badajoz entiende que los recursos estaban presentados fuera de plazo y que no cabe utilizar la vía de la devolución de ingresos indebidos por encontrarnos ante actos firmes e impedirlo el art. 221.3 LGT.

El TSJ de Extremadura suscribe los razonamientos de la sentencia de instancia y **considera el cese forzoso de la actividad**, durante la vigencia del estado de alarma, **es una situación que requiere decisiones fuera de la ortodoxia normativa**, a fin de garantizar los principios básicos que rigen la materia y que determinan que no puede liquidarse el impuesto durante el tiempo que se ha dejado de producir el hecho imponible por decisión normativa, de inexcusable cumplimiento, por razones de salud pública.

La **situación de excepcionalidad** ha conllevado una grave merma de ingresos de las empresas, que han visto cerrados temporalmente sus negocios. La postura ortodoxa de defensa del Ayuntamiento no haría sino añadir más gravedad a la situación, obligando a abonar liquidaciones claramente excesivas e indebidas, sin que quepa exigir acudir a vías de revisión excepcionales cuando todavía cabe adaptarse a la situación de excepcionalidad en la fase de liquidación del impuesto.

En puridad, la Administración debió tomar en consideración la situación excepcional para adaptar la liquidación a ella, mediante la figura de la reducción de la cuota, proporcional a los días de cierre obligado de la actividad. Es cierto que el impuesto se devenga el primer día del periodo impositivo y las cuotas son irreducibles (art. 89.2 LRHL), pero no lo es menos que ello tiene sentido en el caso de que el alta, baja o suspensión de la

## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunales Superiores de Justicia

actividad dependa de la voluntad del sujeto pasivo, **no cuando esas situaciones son impuestas por la autoridad en ejercicio de potestades excepcionales por razón de salud pública.**

En estos casos, era obligado para la Administración adaptar el impuesto a dicha situación de excepcionalidad, y, al no hacerlo, dejó expedita la vía del recurso de reposición contra la excesiva liquidación. Obligar a la contribuyente a abonar una liquidación que era claramente indebida por excesiva, carece de sentido, y atenta contra el principio de capacidad económica, sin que sea aceptable la fórmula de obligarle, a posteriori, a plantear una vía de revisión.

La Sala entiende que el supuesto que se analiza puede ser considerado como un caso de paralización de la actividad de la Regla 14.4 de la Instrucción del IAE. Este precepto habla de *"obtener una rebaja en la parte proporcional de la cuota"*, lo que determina el establecimiento de un derecho previo a la liquidación, con lo que se soslaya que el devengo del impuesto se produzca el primer día del año, en razón, sin duda, del respeto al principio de capacidad económica.

El Tribunal también alude a la Resolución 2083/2020 del TEAR de 22 de julio de 2021, según la cual, no es preciso que se haya regulado una reducción específica para el IAE como consecuencia de la paralización de la actividad causada por la pandemia, porque la garantía de los principios básicos de nuestro sistema impositivo (equitativa distribución de la carga tributaria y capacidad económica) se consigue con la reducción proporcional de la cuota, lo que sólo puede llevarse a cabo en la liquidación, cuya impugnación queda abierta cuando la Administración gestora, como es el caso, no procede a realizarla de oficio, como le hubiera correspondido hacer.

Finalmente señala como dato que confirma este criterio que la AEAT contesta afirmativamente a la pregunta de si se tiene derecho a la devolución de parte de la cuota pagada en el ejercicio si se suspende temporalmente el ejercicio de la actividad como consecuencia de la COVID-19. Por tanto, **si hay un derecho a que te devuelvan lo pagado, con más razón tiene que existir el derecho a no pagar más de lo que corresponde, atendiendo a la suspensión temporal de la actividad como consecuencia de la COVID-19.**

### Impuesto Sobre Bienes Inmuebles (IBI)

### Tribunales Superiores de Justicia

#### INTERESES DE DEMORA

**Los intereses de demora se deben calcular sobre el importe total de las liquidaciones originales y no sobre la diferencia entre estas y las nuevas liquidaciones del IBI.**

**Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso -Administrativo, de 26/07/2021. Rec. 91/2021**

En 2018 un Ayuntamiento emitió determinadas liquidaciones del IBI que reducían el importe de las que se habían ido girando en los ejercicios 2017 a 2018 por la propiedad de un inmueble. La razón de reducirse estos IBIs fue que se había reducido también el valor catastral. Al aprobar los nuevos importes reducidos, el Ayuntamiento acordó devolver a la contribuyente demandante lo pagado de más, puesto que las liquidaciones iniciales se habían ido pagando cada año, con los intereses de demora de dicha diferencia. El ayuntamiento calculó los intereses de demora, no sobre la deuda anulada y a devolver, sino sobre la diferencia entre dicha deuda y la resultante de las nuevas liquidaciones de IBI calculadas a partir del valor catastral correcto.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunales Superiores de Justicia

El contribuyente apela la prescripción de las liquidaciones de 2008 a 2013 defendiendo que la misma debe contar desde la fecha en que se debieron emitir las liquidaciones correctas del IBI en cada uno de los ejercicios de 2008 a 2013. La sentencia apelada aprecia que la prescripción contaría solamente desde que el Ayuntamiento recibió los nuevos valores catastrales fijados el 12/06/2018.

El TS, de acuerdo con lo establecido en la STS de 18 de mayo de 2020 (Rec. 6950/2018), concluye que la prescripción del derecho a liquidar estos IBIs según el nuevo valor catastral no cuenta desde la aprobación del nuevo valor, sino desde que se pagó cada anualidad sobre el valor antiguo. Para que no se haya consumado tal prescripción, es preciso que sea interrumpida por las reclamaciones o recursos ante el Catastro o los tribunales económico administrativos.

Por tanto, el TSJ de Madrid considera que debe estimarse este recurso contencioso administrativo, para contar la prescripción desde la fecha en que se pagó cada una de estas liquidaciones en los años 2008 a 2013. Además añade que las resoluciones de 2014 (un acuerdo del Catastro) y 2016 (una resolución del TEAC) no interrumpieron la prescripción de estos IBIs de 2008 a 2013 y que no estando todavía vigente el nuevo art. 68.9 LGT (en vigor desde el 12/10/2015), no habría cuestión sobre la aplicación este régimen especial para la prescripción de obligaciones tributarias conexas.

Por otra parte, con base en la STS de 9 de octubre de 2019 (Rec. 5120/2017) y la STSJ de Madrid de 18 de junio de 2020 n.º 420/2019, considera que **los intereses de demora a favor del contribuyente se deben calcular sobre el importe total de la liquidaciones originalmente emitidas y no sobre la diferencia entre estas y las nuevas liquidaciones del IBI** que, en su caso, se puedan volver a emitir con base en el nuevo valor catastral, puesto que *"se trata de un tributo exigible previa liquidación de la Administración, por lo que la deuda sólo es líquida, vencida y exigible cuando una vez practicada la liquidación correspondiente por la Administración es notificada"*.

### Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

### Tribunal de Justicia de la Unión Europea

#### MODELO 720

#### El TJUE declara que las consecuencias derivadas del incumplimiento del modelo 720 son contrarias al derecho de la Unión Europea.

#### Sentencia del TJUE de 27/01/2022. Asunto C-788/19

Con este fallo el TJUE pone fin al procedimiento contra España relativo a las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de declarar bienes o derechos en el extranjero (modelo 720), considerando que el reino de España ha incumplido sus obligaciones al imponer restricciones desproporcionadas a la libre circulación de capitales, y por tanto declarando nulo tanto el régimen sancionador como la regla de la imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas.

Así, el TJUE se ha desmarcado de las conclusiones que formuló el Abogado General del Tribunal en su informe previo de 2021 y **considera desproporcionadas todas las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación** y no solo las sanciones pecuniarias por dato y las multas e imprescriptibilidad sobre las cuentas abiertas después del 1 de enero de 2016 (como proponía dicho abogado).

Procede señalar que este pronunciamiento no implica que se anule la obligación de presentar el modelo 720 (cuyo plazo para el ejercicio 2021 vence el próximo 31 de marzo de 2022).

## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Recordar que en 2012, España introdujo una normativa por la que impuso a los residentes fiscales, la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) estableciendo tres graves consecuencias en caso de falta de presentación, presentación fuera de plazo, o presentación incompleta, inexacta o falsa:

- Sanción consistente en multas pecuniarias fijas por cada dato o conjunto de datos no declarados correctamente cuyo importe se establece en 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, incompleto, inexacto o falso, con un mínimo de 10.000 euros. Tal importe pasa a 100 euros por cada dato o conjunto de datos en el caso de que se declaren fuera de plazo o no se declaren por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando exista obligación de hacerlo, con un mínimo de 1.500 euros.
- La falta, defecto o presentación extemporánea del modelo 720, comporta además de sanciones pecuniarias por dato o conjunto de datos, otra consecuencia específica en los ámbitos del IRPF e IS. Los bienes y derechos no declarados, o declarados erróneamente, o extemporáneamente, pueden llegar a ser considerados como ganancias patrimoniales no justificadas, aunque se probara fehacientemente que se adquirieron en periodos prescritos. Esta regla es comúnmente conocida como la regla de la “imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de bienes o derechos radicados en el extranjero” (apdo. 2 del art. 39 LIRPF y art. 121 LIS).
- Sanción consistente en multa pecuniaria del 150% de la cuota derivada de la deuda anterior.

La Comisión Europea recibió denuncias contra España por presunta vulneración de la libre circulación de capitales, que consideraban desproporcionado el régimen sancionador.

Tras el expediente oportuno (asunto C788-19), la Comisión planteó la cuestión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que resolviese sobre si la norma española era proporcionada o no, y por tanto resolviese si era o no compatible con las libertades fundamentales consagradas en el Derecho de la Unión.

Pues bien, el fallo del TJUE considera que **España ha incumplido sus obligaciones respecto a la libre circulación de capitales:**

- al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;
- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y
- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.

## Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal Supremo

En consecuencia declara nulo tanto el régimen sancionador como la regla de la imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas.

Para un análisis más detallado, nos remitimos al [tax alert](#) publicado en diciembre de 2021

### RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORANEA

**¿La declaración extemporánea del art. 27.1 LGT ha de ser rigurosamente espontánea para evitar la imposición del recargo o puede haber sido impulsada por el conocimiento de datos relevantes en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de periodos anteriores?**

**Auto del TS, Sala de lo Contencioso -Administrativo, de 12/01/2022. Rec. 487/2020**

La cuestión que presenta interés casacional consiste en aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en las SSTs de 19 de noviembre de 2012 (Rec. 2526/2011) y de 23 de mayo de 2016 (Rec. 1409/2014), mediante la respuesta a estos interrogantes:

- en primer lugar, **qué debe entenderse por requerimiento previo**, previsto y definido en el art. 27.1 (párrafo segundo) LGT, como presupuesto jurídico negativo cuya aparición excluye el recargo;
- y en segundo término, en relación con la anterior, cómo debe interpretarse la expresión legal *"cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria"* y, en particular, si cabe entender comprendido en el concepto de "requerimiento previo" el conocimiento que la recurrente tuvo de su incumplimiento en un procedimiento inspector tramitado respecto de periodos previos y en un procedimiento penal subsiguiente.

En suma, es preciso esclarecer si la declaración extemporánea a que se refiere el art. 27.1 LGT ha de ser rigurosamente espontánea para evitar la imposición del recargo o puede haber sido inducida -sin menoscabo de ese carácter-, o impulsada por el conocimiento de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de periodos anteriores.

## Ámbito legal

### Laboral y Seguridad Social

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal Supremo

#### HORAS EXTRAORDINARIAS

**Un mecanismo de contabilización de las horas trabajadas, potencialmente disuasorio sobre el disfrute de las vacaciones anuales por un trabajador, es incompatible con la finalidad del derecho a vacaciones anuales retribuidas.**

#### Sentencia del TJUE, Sala Séptima, de 13/01/2022. Asunto C-514/2020

En el contexto de un litigio, en relación con el cómputo de los días de vacaciones anuales retribuidas en el cálculo del volumen de horas trabajadas que dan derecho a un complemento por horas extraordinarias -entablado entre un trabajador y una entidad mercantil alemana-, se presenta petición de decisión prejudicial con el objeto de que el TJUE interprete el art. 7 apdo.1 de la Directiva 2003/88/CE, relativa a determinados aspectos de la ordenación del tiempo de trabajo.

Señala el TJUE que un mecanismo de contabilización de las horas trabajadas -como el controvertido en el litigio principal- en virtud del cual el disfrute de unas vacaciones puede suponer una reducción de la retribución del trabajador, al eliminarse de esta el complemento previsto para las horas extraordinarias efectivamente realizadas, puede disuadir al trabajador de ejercer su derecho a vacaciones anuales retribuidas durante el mes en el que haya realizado horas extraordinarias, y, en este sentido, recuerda que **toda práctica u omisión de un empresario que tenga un efecto potencialmente disuasorio sobre el disfrute de las vacaciones anuales por un trabajador es incompatible con la finalidad del derecho a vacaciones anuales retribuidas.**

En definitiva, por la vía del Convenio colectivo no puede limitarse el umbral de horas trabajadas que da derecho a un complemento por horas extraordinarias al excluir del cómputo como horas de trabajo las correspondientes al período de vacaciones anuales retribuidas disfrutado por el trabajador.

Por lo expuesto, el TJUE interpreta el art. 7.1 de la Directiva 2003/88, a la luz del art. 31.2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el sentido de que se opone a una disposición de un convenio colectivo en virtud de la cual, **para determinar si se alcanza el umbral de horas trabajadas que da derecho a un complemento por horas extraordinarias, no se computan como horas de trabajo realizadas las horas correspondientes al período de vacaciones anuales retribuidas disfrutado por el trabajador.**

#### PAGAS EXTRAORDINARIAS

**El incumplimiento de la prohibición de prorrateo de las pagas extras prevista en convenio colectivo implica que dicho prorrateo se considerará salario ordinario, y la empresa será deudora de tales pagas.**

#### Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 19/01/2022. Rec. 479/2019

En este asunto, relativo a las gratificaciones (o pagas) extraordinarias y su prorrateo, las cuestiones planteadas son las siguientes: (i) si el convenio colectivo aplicable prohíbe solo el prorrateo de las tres gratificaciones extraordinarias previstas o únicamente de dos de ellas; y (ii) si, una vez prorrateadas las gratificaciones extraordinarias en contra de la prohibición convencional, la consecuencia es que la empresa debe abonar dichas gratificaciones, aunque el convenio colectivo no haya establecido de forma expresa esa consecuencia.

## Ámbito legal (cont.)

### Tribunal Supremo

La sentencia del TSJ impugnada ratifica el criterio del Juzgado de lo Social en el sentido de que, si el convenio colectivo prohíbe el prorrateo de las gratificaciones extraordinarias, **el prorrateo aplicado por la empresa se considerará salario ordinario** y ese prorrateo no liberará a la empresa de tener que abonar las gratificaciones extraordinarias.

Para resolver el litigio, el TS sigue la **STS 162/2021, de 8 de febrero de 2021 (Rec. 2044/2018)**, que unificó doctrina en un supuesto similar al planteado, en que se produjo el prorrateo de las gratificaciones extraordinarias, contraviniendo la prohibición establecida por los negociadores del convenio colectivo, pero sin que el convenio hubiera expresamente previsto las consecuencias anudadas al incumplimiento de la obligación, al contrario de lo que sucedía en casos enjuiciados anteriormente [entre ellos, en las SSTS de 8 marzo 2006 (Rec. 958/2005) y de 25 enero 2012 (Rec. 4329/2010)].

La STS 162/2021 estableció que *"aun cuando el convenio no contenga una explícita regla que precise las consecuencias del incumplimiento de la prohibición de prorrateo, lo que no cabe derivar de ello es que la instauración unilateral del mismo pueda vaciar de eficacia y contenido a la propia norma paccionada"*, de manera que *"la interpretación de ésta pasa por colegir que, a tenor de la misma, lo que cada persona trabajadora percibe mes a mes no es, en ningún caso, retribución por pagas extras sólo porque tal sea la calificación que la empresa le otorgue"*. En otros términos, *"si el marco normativo que rige la relación contractual entre las partes determina, no solo que las pagas extras se abonen en dos momentos específicos del año, sino que no pueden abonarse de forma prorrateada, cabe partir de la asunción de que la retribución percibida mensualmente por la parte trabajadora corresponde a conceptos salariales distintos de dichas pagas extraordinarias"*.

Concluye el TS desestimando el recurso de casación interpuesto, y confirma la sentencia recurrida declarando que el trabajador tiene derecho a cobrar las pagas extras reclamadas.

### CADUCIDAD DE LA ACCIÓN

**Si se demanda al grupo empresarial al que pertenece el verdadero empleador -pero no a éste-, dicho error no suspende el plazo de caducidad previsto legalmente para la ampliación de la demanda.**

#### **Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 13/01/2022. Rec. 39/2019**

Parten los hechos de una reclamación por despido dirigida contra otra empresa del grupo mercantil, que no es la empleadora. Tras el apercibimiento del error en la identificación del empresario demandado, a instancia del juzgado, se solicita ampliación de la demanda frente al verdadero empresario, cuando ya habían transcurrido, con creces, los 20 días hábiles para hacerlo, previstos legalmente.

En definitiva, lo que se dilucida es si la acción ya había caducado, o no -como entiende la sentencia de instancia-, en aplicación del art. 103 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social (LRJS) que establece que *"si se promoviese papeleta de conciliación o solicitud de mediación o demanda por despido contra una persona a la que erróneamente se hubiere atribuido la cualidad de empresario, y se acreditase con posterioridad, sea en el juicio o en otro momento anterior del proceso, que lo era un tercero, el trabajador podrá promover nueva demanda contra éste, o ampliar la demanda si no se hubiera celebrado el juicio, sin que comience el cómputo del plazo de caducidad hasta el momento en que conste quién sea el empresario"*.

## Ámbito legal (cont.)

### Tribunal Supremo

La sentencia reproduce la STS 44/2021, de 14 de enero (Rec. 888/2019) - dictada en un supuesto sustancialmente igual- afirmando el TS que el art. 103 LRJS no es aplicable al caso controvertido, y que la ampliación de la demanda contra quien en todo instante ha sido el real y explícito empresario del trabajador tuvo lugar transcurridos los 20 días hábiles desde su despido, circunstancia que de manera irremediable determinaba la caducidad de la acción de despido. Ni la presunta atribución del error al primer demandado, por haber comparecido al acto de conciliación, tiene virtualidad para enervar dicho instituto, ni tampoco la ampliación otorgada por el órgano judicial, pues la misma acaece respecto de un empresario ya conocido de manera indubitada con carácter previo. En consecuencia, la formulación contra éste lo fue de forma extemporánea.

La doctrina de contraste, afirmando que no puede transformarse la causa excepcional de suspensión de los efectos de la caducidad en un instrumento de subsanación de errores materiales, pues no se trataba de un empresario aparente o que el trabajador desconociera, es la que ha de entenderse correcta.

La parte actora tuvo desde el inicio de la prestación de servicios, durante su transcurso y al tiempo del despido, los datos necesarios e imprescindibles para articular la demanda frente al empleador real; sin embargo, la formuló contra otra entidad del grupo empresarial, respecto de la que no figura elemento fáctico alguno sobre una eventual vinculación de naturaleza laboral, ni ninguna interposición lícita ni ilícita en el curso de la relación, y ni siquiera una apariencia formal de aquella calidad. En definitiva, el trabajador conocía perfectamente a su empleador ya que constaba así en las nóminas y en la propia carta de despido.

**El cauce ampliatorio concedido en la instancia**, motivado por la carencia de demanda contra el verdadero empleador, **no puede subsanar una deficiencia asignable de manera exclusiva al trabajador, por cuanto este disponía de un conocimiento suficiente de la posición de su empresario.**

El TS casa y anula en parte la Sentencia del TSJ Madrid impugnada, y revocando en parte la sentencia de instancia, **estima la excepción de caducidad de la acción de despido**

## Civil

### Tribunal Supremo

#### PRÉSTAMO HIPOTECARIO

**El TS vuelve a pronunciarse sobre el control de transparencia y abusividad de la cláusula del préstamo hipotecario que incorpora el IRPH como índice de referencia del tipo de interés.**

**Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 27/01/2022. Rec. 2528/2016**

**Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 27/01/2022. Rec. 4119/2016**

Estas Sentencias del TS responden -tras los **Autos del TJUE de 17 de noviembre de 2021** que confirman que la jurisprudencia de la Sala Primera del TS sobre el control de abusividad de esta cláusula ha interpretado correctamente la Directiva 93/13/CEE- a las nuevas preguntas sobre las cláusulas que incorporan el IRPH como índice de referencia de préstamos hipotecarios (IRPH) formuladas y se suman a las ya resueltas por el TS en noviembre de 2020.

## Ámbito legal (cont.)

### Tribunal Supremo

El TS estima los recursos de casación interpuestos contra las sentencias impugnadas, que casa y, en su lugar, estima los recursos de apelación interpuestos contra las Sentencias de instancia -que revoca-, argumentado, en líneas generales, lo siguiente:

- El TJUE reitera que si un órgano jurisdiccional nacional aprecia la falta de transparencia de las cláusulas que definen el objeto principal del contrato -como es el caso de las cláusulas que incorporan el IRPH como índice de referencia-, debe examinar a continuación si tal cláusula es “abusiva” en el sentido de la Directiva 93/13, esto es, debe valorar si se trata de una cláusula que, en contra de las exigencias de la buena fe, causa, en perjuicio del consumidor y usuario, un desequilibrio importante de los derechos y obligaciones de las partes que se deriven del contrato.
- La STJUE de 3 de marzo de 2021 estableció **dos parámetros de transparencia** de este tipo de cláusulas: **(i)** la publicación del IRPH en el BOE permitía al consumidor medio comprender que el referido índice se calculaba según el tipo medio de los préstamos hipotecarios a más de 3 años para la adquisición de vivienda, incluyendo así los diferenciales y gastos aplicados por tales entidades, de modo que esa publicación salva, para todos los casos, las exigencias de transparencia en cuanto a la composición y cálculo del IRPH; y **(ii)** la información que la entidad prestamista hubiera facilitado al consumidor sobre la evolución pasada del índice. Sin embargo, esta obligación de información ha sido matizada de forma significativa por los Autos del TJUE de 17/11/2021, ya que permiten no entregar al consumidor, antes de la celebración del contrato, un folleto informativo que recoja la evolución anterior de ese índice, por la razón de que la información relativa al mencionado índice es objeto de publicación oficial.
- En todo caso, aunque se considerase que la ausencia de información directa sobre la evolución pasada del IRPH determina la falta de transparencia de la cláusula cuestionada, debe realizarse el **juicio de abusividad**. En este sentido, **el ofrecimiento por la entidad bancaria de un índice oficial, aprobado por la autoridad bancaria, no puede vulnerar por sí mismo la buena fe**. Además, el Gobierno Central y varios Gobiernos autonómicos han venido considerando, a través de normas reglamentarias, que el índice IRPH era el más adecuado para utilizarlo como índice de referencia en el ámbito de la financiación de viviendas de protección oficial, por lo que resulta ilógico considerar como actuación contraria a la buena fe la incorporación de ese mismo índice a préstamos concertados fuera de ese ámbito de financiación oficial.
- Desde el punto de vista del desequilibrio de los derechos y obligaciones de las partes -que debe ser valorado en el momento de suscripción del contrato-, **la evolución más o menos favorable del índice durante la vida del préstamo no puede ser determinante**. Que en su desenvolvimiento posterior el préstamo resulte más caro que otros no, supone desequilibrio determinante de abusividad, puesto que el control de contenido no puede derivar en un control de precios y el TJUE ha descartado que las entidades bancarias tuvieran obligación de facilitar información comparativa sobre los distintos índices oficiales, sobre su evolución futura o de asesorar a sus clientes sobre el mejor préstamo posible.
- Por último, **no se ha justificado que el índice IRPH, que está fiscalizado en todo caso por la Administración Pública, sea más fácilmente manipulable que el resto de los índices oficiales**.

## Ámbito legal (cont.)

### Mercantil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

#### BANCA

#### Venta del negocio de una entidad bancaria y amortización y conversión de los instrumentos de capital y posterior transmisión de acciones a otra entidad.

**Sentencia del TJUE, Sala Tercera, de 21/12/2021. Asunto C-934/2019**

**Sentencia del TJUE, Sala Tercera, de 21/12/2021. Asunto C-874/2019**

Analizamos conjuntamente estas dos Sentencias del TJUE- del mismo día y tema de fondo-, relativas a dos recursos de casación interpuestos por **empresas de gestión de activos** -en el primer caso, una empresa británica, y otra, con sede en Nueva York, y oficina también en Londres; y en el segundo caso, una gestora con domicilio social en Luxemburgo- **poseedoras todas ellas de diferentes tipos de instrumentos de capital de una entidad bancaria española cuando se adoptó un dispositivo de resolución respecto a esta última entidad**, de acuerdo con el Reglamento n.º 806/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio, que establece normas y un procedimiento uniforme para la resolución de entidades de crédito y de determinadas empresas de servicios de inversión en el marco de un Mecanismo Único de Resolución y un Fondo Único de Resolución.

Dichas gestoras de activos solicitan la anulación de los Autos del Tribunal General, que declararon inadmisibles sus recursos por los que **solicitaban la anulación de la decisión de la Junta Única de Resolución (JUR) de no efectuar una valoración definitiva ex post de la entidad bancaria.**

El considerando 64 del Reglamento n.º 806/2014 dispone que “ *es importante que se reconozcan las pérdidas en caso de inviabilidad de un ente. La valoración de los activos y pasivos de entes en graves dificultades debe basarse en supuestos ecuanímenes, prudentes y realistas en el momento en que se aplican los instrumentos de resolución. El valor de los pasivos no debe, sin embargo, verse afectado en la valoración por el estado financiero del ente. En caso de urgencia, la Junta debe poder realizar una valoración rápida de los activos o pasivos de un ente en graves dificultades. Esta valoración debe ser provisional y aplicarse hasta el momento en que se lleve a cabo una valoración independiente*”. Considera el TJUE que la razón de ser del art. 20.11 de dicho Reglamento (“*Valoración a efectos de resolución*”), se desprende de sus dos finalidades específicas: (i) “*garantizar que las eventuales pérdidas sobre los activos de un ente contemplado en el art. 2 se consignan plenamente en la contabilidad del ente*”; e (ii) *informar la decisión de restablecer los derechos de los acreedores o de incrementar la valor del contravalor abonado, de conformidad con el apdo. 12 del citado art. 20*”.

Puntualiza el TJUE que, ante el rápido deterioro de la situación financiera y, en particular, la insuficiente liquidez de la entidad bancaria española, la JUR decidió que **el instrumento de resolución adecuado** era el de **venta del negocio** previsto en el Reglamento n.º 806/2014 -no el de recapitalización interna, que consideraba insuficiente-. Además, a la vez que recurría a este instrumento de resolución, la JUR hizo uso de su competencia de amortización y de conversión de los instrumentos de capital pertinentes.

**La venta no forma parte de los supuestos contemplados en el Reglamento n.º 806/2014 en los que puede pagarse una compensación a los interesados tras una valoración definitiva ex post.** En un caso como este, señala el TJUE, en el que el segundo informe de valoración va seguido de la utilización del instrumento de venta del negocio, el resultado mencionado en dicho informe resulta, en cualquier caso, bien corroborado o bien desmentido por el precio de venta obtenido al término de un procedimiento de licitación legalmente tramitado. Por lo tanto, el precio

## Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

## Procesal

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

equitativo corresponde simplemente al precio efectivo de mercado que resulta constatado. El instrumento de venta del negocio fija, pues, de facto, los términos del debate sobre el valor económico potencial de los activos de la entidad transmitida. En consecuencia, al menos en las circunstancias del caso de autos, **una valoración definitiva ex post no habría sino constatado ese valor de mercado, de modo que sus efectos frente a las recurrentes habrían resultado nulos.**

En ambos casos, el TJUE desestima los recursos de casación interpuestos frente a los Autos del Tribunal General que inadmitieron los recursos planteados frente a la decisión de la JUR de no efectuar una valoración definitiva *ex post* de la entidad bancaria española.

## COMPETENCIA JUDICIAL

**Quien resulte difamado por comentarios vertidos en Internet puede, simultáneamente, solicitar ante los tribunales de cada Estado miembro donde los mismos sean o hayan sido accesibles, la indemnización del perjuicio sufrido.**

### Sentencia del TJUE, Gran Sala, de 21/12/2021. Asunto C-251/2020

Parten los hechos de una demanda formulada ante un tribunal francés, por una sociedad domiciliada en Hungría, reclamando una indemnización a una sociedad domiciliada en la República Checa, por publicar en Internet comentarios denigrantes hacia ella. Se solicita, igualmente, el cese de dicha conducta -rectificación de información y de supresión de comentarios supuestamente denigrantes para dicha sociedad publicados en varios sitios y foros de Internet- y la indemnización del perjuicio resultante. En el marco de este litigio se presenta petición de decisión prejudicial con el fin de que el TJUE interprete el art. 7, punto 2, del Reglamento (UE) n.º 1215/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre, relativo a la competencia judicial, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil.

Resuelve el TJUE la cuestión planteada declarando que el precepto controvertido debe interpretarse en el sentido de que una persona que, al considerar que se ha producido una vulneración de sus derechos por la difusión de comentarios denigrantes a su respecto en Internet, actúa simultáneamente en aras, por una parte, de la rectificación de la información y la supresión de los contenidos publicados en línea que se refieren a ella y, por otra parte, de la reparación del perjuicio resultante de dicha publicación en línea **puede solicitar, ante los tribunales de cada Estado miembro en cuyo territorio sean o hayan sido accesibles esos comentarios, la indemnización del perjuicio** que se le haya causado en el Estado miembro del órgano jurisdiccional ante el que se haya entablado el litigio, **aunque esos tribunales no sean competentes para conocer de la demanda de rectificación y supresión.**

## Ámbito legal (cont.)

### Concursal

Tribunal Supremo

#### ACREEDORES CONCURSALES

##### Estudio de la posible compensación de un crédito que no figura reconocido en la lista de acreedores concursales.

##### **Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 10/01/2022. Rec. 678/2019**

El problema jurídico planteado radica en la posibilidad de apreciar la compensación del art. 58 de la Ley Concursal (LC), si el crédito compensable no está reconocido por la Administración Concursal (AC) ni se ha impugnado el informe del mismo. Concretamente, si el hecho de que el crédito de una entidad no aparezca reconocido en la lista de acreedores del concurso de otra entidad, impide que pueda ser compensado.

El TS ha declarado, reiteradamente, que la compensación es una forma de extinción de las obligaciones (art. 1156 del Código Civil) que opera *ope legis* cuando se dan los presupuestos de los arts. 1195 y 1196 CC, y con los efectos del art. 1202 CC. Los efectos de la compensación se producen de forma automática o *ipso iure*, con la extinción de las obligaciones en la cantidad concurrente, y *ex tunc*. Por tanto, si los requisitos de la compensación concurren antes de la declaración de concurso, aunque la compensación sea alegada en un momento posterior, la compensación producirá efectos como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado al tiempo de nacer la segunda de ellas, esto es, antes de la declaración de concurso.

La declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos frente al deudor común anteriores formen parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y, para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a la *par condicio creditorum* que impide, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación. Por ello, el art. 58 LC prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado.

Sin embargo, **este régimen resulta excepcionado cuando los requisitos de la compensación han concurrido antes de la declaración de concurso** pues, en tal caso la previsión legal es que *"producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella"*. Por tanto, **la compensación oportunamente alegada y cuyos requisitos concurren antes de la declaración de concurso determina que el crédito que se tiene contra el deudor concursado no esté sujeto a las reglas de la *par condicio creditorum* ni a la solución concursal del convenio o de la liquidación**, puesto que, alegada la compensación, su eficacia extintiva del crédito se retrotrae al momento en que concurren los requisitos de la compensación, antes la declaración de concurso y consiguiente formación de la masa pasiva.

En consecuencia, **el crédito compensado no precisa haber sido incluido en la lista de acreedores pues no se integra en la masa pasiva del concurso para someterse a la solución concursal que se adopte en el concurso, sea la del convenio, sea la de la liquidación**. Ello sin perjuicio de que, como prevé actualmente el último inciso del art. 153 del texto refundido de la Ley Concursal, el hecho de que el acreedor haya comunicado al AC la existencia del crédito no impedirá la declaración de compensación cuando se cumpla lo previsto en la norma, esto es, que los requisitos de la compensación hubieran existido antes de la declaración de concurso.

Por lo expuesto, se desestima el recurso de casación interpuesto y se confirma la sentencia impugnada.

## Ámbito legal (cont.)

### Juzgados

#### CRÉDITOS CONCURSALES

**Determinación de la calificación de un crédito, atendiendo para ello a la constitución de una garantía hipotecaria y al momento de la declaración del concurso.**

**Sentencia del Juzgado de lo Mercantil n.º 11 de Barcelona, de 17/01/2022. Proc. 818/2020**

Parten los hechos de la impugnación de la lista de acreedores presentada por el Administrador concursal (AC) de una entidad, referente a la calificación del crédito ostentado por los recurrentes, reclamando que fuera reconocido como crédito privilegiado en cuantía de 69.900,000 € de principal más los intereses remuneratorios pactados hasta donde alcance el valor de la garantía, en consonancia con la escritura de constitución de una hipoteca unilateral con garantía hipotecaria suscrita por el administrador de la sociedad concursada. Por su parte, la AC defiende la correcta clasificación del crédito en cuestión, por entender que al declararse el concurso la garantía hipotecaria no se había constituido válidamente.

La AC presentó su informe provisional antes de la entrada en vigor del Texto Refundido de la Ley Concursal, prevista para el 1 de septiembre de 2020; por lo tanto, el informe provisional y los criterios de clasificación de créditos eran los previstos en el art. 90 de la LC de 2003: *“Para que los créditos mencionados en los números 1.º a 5.º del apartado anterior puedan ser clasificados con privilegio especial, la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros”*.

El número 1º del art. 90 se refería a los créditos garantizados con hipoteca voluntaria. El Texto Refundido introduce un matiz en el art. 271, al establecer que los créditos *“deberán tener constituida la respectiva garantía antes de la declaración de concurso con los requisitos y formalidades establecidos por la legislación específica para que sea oponible a terceros”*. En definitiva, señala el TS, **este incidente debe resolverse al amparo de la redacción de la LC anterior a septiembre de 2020**, vigente cuando se elaboró el informe, pero **el Texto Refundido puede servir como pauta interpretativa** de la norma anterior.

Afirma el Juez que lo cierto es que la declaración de concurso supone una alteración de las reglas comunes de los negocios jurídicos civiles que quedan sometidos a las especialidades de la normativa concursal, lo que determina que **no toda garantía real tenga su reflejo automático en la calificación del crédito como privilegiado especial** y que, al ser más estrictas las normas concursales, se exija que la hipoteca cumpla con todos los requisitos para reconocer el privilegio.

Aunque la redacción originaria del art. 90.2 LC no hacía referencia expresa a que esos requisitos se cumplan en un momento anterior, el TS considera razonable entender que ya **el citado art. 90.2 exigía que la constatación de esos requisitos se hiciera en el momento de declarar el concurso**.

Concluye **el juez desestimando la demanda**, argumentado para ello que **la hipoteca: (i)** no se había inscrito formalmente en el Registro en el momento de la declaración de concurso porque la aceptación del beneficiario era defectuosa; y **(ii)** además, no podía inscribirse antes de tal declaración porque el beneficiario no había cumplido con la condición exigida para constituir la garantía sobre el crédito, pues no había transferido el dinero prestado.

## Ámbito legal (cont.)

### Administrativo

Tribunal Supremo

#### CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

**Posible denegación de una concesión de dominio público portuario, al no haberse obtenido la autorización requerida por la legislación sectorial para la realización de la actividad proyectada.**

**Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 22/12/2021. Rec. 5276/2020**

En el caso, la cuestión controvertida consiste en determinar si la suspensión de la tramitación de los procedimientos relativos a nuevas plantas de regasificación en territorio peninsular, en virtud de la disp. trans. 3.ª del RD-ley 13/2012 -por el que se transponen Directivas en materia de mercados interiores de electricidad y gas y en materia de comunicaciones electrónicas, y por el que se adoptan medidas para la corrección de las desviaciones por desajustes entre los costes e ingresos de los sectores eléctrico y gasista-, comporta la suspensión del procedimiento administrativo instado para el otorgamiento de la concesión demanial portuaria hasta que se levante dicha suspensión, o si, las concesiones de dominio público portuario pueden denegarse por no haberse obtenido todavía la autorización requerida por la legislación sectorial (art. 67.3 Ley del Sector de Hidrocarburos) para la realización de la actividad de que se trate.

El TS analiza -una vez constatado el **contexto de excepcionalidad** que, a juicio del legislador, justificaba la suspensión de la tramitación de los procedimientos relativos a nuevas plantas de regasificación en territorio peninsular- la **relación entre el procedimiento de otorgamiento de la concesión demanial y el de autorización de la actividad**, declarando que **debe prevalecer la opción interpretativa defendida por la Administración recurrida en casación** -y adoptada por la sentencia impugnada que confirma- **que rechaza la aplicación aislada y genérica del precepto cuestionado, considera, por el contrario, que procede su interpretación sistemática** (conforme al art. 3.1 CC: "*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*") poniéndolo en relación con el mandato de la disp. trans. 3.1 del RD-ley 13/2012, que contemplaba una situación de excepcionalidad, que es la que justificó la suspensión *sine die* de las autorizaciones.

Confirma el TS la Sentencia del TSJ Andalucía impugnada, declarando que es **imprescindible efectuar una interpretación sistemática y finalista** de las dos regulaciones específicas que confluyen -sobre la concesión sobre los terrenos y la autorización de la actividad a ejercer en ellos- **atendiendo al contexto y a la realidad social en que se enmarca el debate suscitado**, y conforme a ello, **las concesiones de dominio público portuario pueden denegarse por no haberse obtenido todavía la autorización requerida por la legislación sectorial** (art. 67.3 Ley del Sector de Hidrocarburos) **para la realización de la actividad de que se trate.**

## Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

### SANCIONES ADMINISTRATIVAS

**Confirmación de la sanción impuesta a una distribuidora alimentaria por suministrar información comercial sensible a su abogado, sin el consentimiento de los sujetos del contrato a quienes afecta.**

**Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 20/12/2021. Rec. 5756/2020**

La cuestión debatida gira en torno a si las condiciones contractuales pactadas por un distribuidor con los fabricantes o proveedores, relativas a la comercialización de los productos y a los precios de referencias comerciales son o no "*información comercial sensible*" a efectos de la Ley 12/2013, de 2 de agosto, de medidas para mejorar el funcionamiento de la cadena alimentaria (LCA,) y, si el suministro de tal información a un consultor y un despacho de abogados, para un fin lícito y con garantía de confidencialidad de la información revelada, constituye o no la infracción tipificada en art. 23.1 g) LCA.

A juicio de la Sala, es claro que en el concepto legal de "*información comercial sensible*" cabe incluir las condiciones contractuales pactadas por un distribuidor con los fabricantes o proveedores, relativas a la comercialización de los productos y a los precios de referencias comerciales, porque están literalmente incluidos los conocimientos técnicos referidos a la naturaleza, características o finalidades de un producto, y a los medios o formas para su distribución o comercialización, que son necesarios para la fabricación o comercialización del producto.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada, que confirma por ser ajustada a Derecho, y **fija doctrina jurisprudencial**, en el sentido siguiente:

1. Las **condiciones contractuales pactadas** por un distribuidor con los fabricantes o proveedores, relativas a la comercialización de los productos y a los precios de referencias comerciales se integran en el concepto de "*información comercial sensible*" al que se refiere el art. 5 h) LCA.
2. El **suministro de información sensible** -generada en el curso de la negociación o ejecución de un contrato alimentario- a un consultor o a un abogado para un fin lícito y con garantía de confidencialidad de la información revelada, **podrá constituir, o no, la infracción tipificada en el art. 23.1 g) LCA en función de las circunstancias concurrentes.**

Cuando no se cuente con el consentimiento del otro operador de la cadena alimentaria afectado por el contrato, el suministro de la información sensible a esos profesionales -consultor o abogado- solo será lícito si se hiciere con la finalidad de que el suministrador reciba la asistencia técnica de aquéllos en el curso de la negociación o ejecución de ese contrato alimentario del que fuera parte, y **siempre y cuando la información sensible suministrada quede circunscrita estrictamente a ese ámbito y finalidad, y no se utilice para fines distintos a los expresamente pactados en el contrato.** Fuera de ese supuesto, el suministro de esa información podría dar lugar a la infracción tipificada en art. 23.1 g) LCA.



# Doctrina administrativa

## Ámbito fiscal

### Tribunal Económico-Administrativo Central

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

**Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. El TEAC se pronuncia sobre el cálculo de la renta sujeta a bonificación bajo el TRLIS.**

#### Resolución del TEAC de 20/12/2021. Rec. 04754/2017

En este caso, el TEAC analiza si procede, o no, la aplicación, por la recurrente, y a efectos del IS de los ejercicios 2011 y 2012, de la bonificación del régimen especial de arrendamiento de viviendas, previsto y regulado esencialmente en los arts. 53 y 54 TRLIS. En concreto, la controversia se centra en si la entidad recurrente cumple o no el requisito contemplado en la letra e) del art. 53.2 TRLIS (en su redacción vigente en los ejercicios comprobados) que dispone que *“en el caso de entidades que desarrollen **actividades complementarias** a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) anterior, tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el art. 54.1 de esta Ley”*.

La Inspección, considera que: (i) a efectos del cálculo del 55% estipulado en el art. 53.2 e) TRLIS, deben computarse todas las rentas, incluidas las financieras; y, además, (ii) que las rentas aptas que deben superar ese umbral deben ser rentas netas y no únicamente las rentas positivas. Además, que las rentas negativas deben restarse en su integridad de las rentas positivas provenientes de viviendas aptas y no a prorrata.

La interesada defiende que sí cumple los requisitos para aplicar el régimen especial teniendo en cuenta que: (i) los ingresos financieros provienen del ejercicio de actividades no económicas y por tanto, únicamente realiza una actividad económica, que es su actividad principal y no existen otras complementarias a efectos del cálculo del porcentaje del 55%; (ii) los ingresos por dividendos que aplican la deducción por doble imposición plena no deberían computar; (iii) a efectos del cálculo del porcentaje que representan las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas sobre el total, deberían tenerse en cuenta solo las rentas positivas y no la renta neta (minorando las rentas positivas en las negativas).

Teniendo en cuenta los anterior, el TEAC realiza las siguientes consideraciones:

- En primer lugar, sobre si los **ingresos financieros** deben incluirse o no en el cómputo del requisito del 55%, concluye -siguiendo el criterio de la contestación a la Consulta Vinculante V791/2006, de 21 de abril de 2006, de la Dirección General de Tributos y la resolución de este TEAC (RG 817/2020)- que a efectos de la verificación de que las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas con derecho a la aplicación de la bonificación obtenidas por la entidad en el período impositivo superen o no el 55% de la totalidad de las rentas obtenidas, deben computarse entre las rentas derivadas de la realización de actividades complementarias, los ingresos financieros

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

obtenidos por la entidad, incluidos los dividendos que tuviesen derecho a la deducción por doble imposición plena, aun cuando tales ingresos financieros no provengan del ejercicio de una actividad económica.

- Respecto de las rentas a tener en cuenta para el cómputo de aquellas derivadas del arrendamiento de viviendas, el TEAC considera - coincidiendo también en este aspecto con el criterio de la DGT y del TEAR de Madrid- que para el cálculo de la renta total procedente de la actividad de arrendamiento de viviendas con derecho a la aplicación de la bonificación, **se ha de minorar el rendimiento positivo obtenido derivado de dicha actividad en el rendimiento negativo**, que pudiera resultar del arrendamiento de alguna de las viviendas arrendadas.

Por todo ello, el TEAC concluye que no resulta de aplicación al presente caso el régimen especial de arrendamiento de vivienda, ya que la recurrente no cumple el requisito contemplado en la letra e) del art. 53.2 TRLIS.

Además, el TEAC entra a analizar la segunda alegación referida a la base de cálculo de esta bonificación ya que la entidad recurrente defiende que en su cálculo solo ha de tenerse en cuenta la renta positiva bruta sin descontar la renta negativa. Sin embargo el TEAC considera procedente incluir en la base de la bonificación las rentas negativas procedentes de viviendas que cumplen los requisitos para su bonificación, no sólo las rentas positivas.

Finalmente, el TEAC también confirma el acuerdo de imposición de sanción al no apreciar la existencia de una interpretación razonable de la norma que pueda amparar la conducta de la entidad.

### Valoración de operaciones vinculadas: motivos que facultan para el empleo de la mediana como precio o margen de plena competencia.

#### Resolución del TEAC de 23/11/2021. Rec. 4881/2019

Este asunto trata sobre la regularización practicada por la Inspección en relación con la valoración de determinadas operaciones vinculadas realizadas entre entidades pertenecientes a un grupo. En concreto, las operaciones cuya valoración se cuestiona consisten en la adquisición de productos (electrodomésticos y recambios) por parte de una sociedad española dependiente a una sociedad sueca para su distribución en España, aplicando un margen de distribución del 0,9% sobre las ventas netas de electrodomésticos, y del 5,5% sobre las ventas netas de recambios.

El método utilizado por la entidad para la valoración de este margen de distribución es el del margen neto transaccional y el indicador de beneficio utilizado, denominado en la documentación de precios aportada como ROS, es el resultado obtenido por el ratio Resultado neto operacional/Ingresos explotación.

La Inspección -que no cuestiona ni el método utilizado ni las funciones, riesgos y activos utilizados para desarrollar la función de distribución por el obligado tributario-, ha revisado el estudio de comparabilidad de mercado presentado por la entidad para determinar los márgenes de distribución de electrodomésticos, excluyendo algunas de las empresas computadas en dicho estudio, por considerar que no reúnen los necesarios requisitos de comparabilidad, e incluyendo algunas de las excluidas por la entidad, por considerar que sí reúnen los requisitos de comparabilidad.

De esta forma la Inspección llega a un rango de plena competencia para la actividad de distribución de electrodomésticos que, para el ejercicio 2014,

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

estaría situado entre un valor de Ebit de Q1 de 1,77% y un Q3 de 3,75%, siendo la mediana del 3,27%.

La Inspección considera que el margen de distribución del ejercicio 2014 en la distribución de los electrodomésticos debería haber sido el de la nueva mediana calculada en el estudio revisado, que, como ya se ha indicado, es el 3,27%.

En cambio la entidad alega, entre otras cuestiones, la improcedencia del ajuste a la mediana del rango intercuartilico de valores. Defiende que si la Inspección considera que la muestra de comparables modificada es adecuada, no concurrirían los motivos que facultan para el empleo de la mediana como valor único de referencia de mercado, ya que el set final que emplea la Inspección está compuesto por tan solo 10 compañías comparables, lo que no supone "un número importante de observaciones" tal y como prescriben las Directrices de la OCDE para el empleo de la mediana. Por otra parte, dicha muestra de comparables resulta de una depuración previa que realiza la propia Inspección sobre la muestra del contribuyente, por lo tanto, no deberían persistir defectos en la comparabilidad que hagan aconsejable seleccionar la mediana de la muestra como valor único de mercado.

Respecto a la **posibilidad de acudir a la mediana** para situar en ella el margen de plena competencia, el TEAC acude a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE que contemplan la aplicación de la mediana "cuando persistan defectos en la comparabilidad", de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.57:

*3.57 Puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no puede identificarse o cuantificarse, y que por tanto, no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis.*

En el presente caso, los defectos de comparabilidad puestos de manifiesto por la inspección, justificando así la aplicación de la mediana, han sido los siguientes: "En las anteriores actuaciones inspectoras, el obligado tributario alegó la improcedencia de computar la mediana por parte de la Inspección, alegación que fue rechazada en el acuerdo de liquidación, teniendo en cuenta circunstancias tales como las considerables diferencias respecto al número de trabajadores y los datos financieros, así como la existencia de otras limitaciones en la información recabada de las bases de datos, dada la falta de información, en las empresas comparables, de aspectos relevantes, tales como las condiciones contractuales, la naturaleza y desglose de gastos y costes y las estrategias empresariales y comerciales".

En conclusión, una vez puestos de manifiesto por la inspección los defectos de comparabilidad existentes en la muestra final resultante, defectos que aun con la depuración efectuada por la inspección no han podido ser evitados, este TEAC concluye la conveniencia de acudir a la mediana, considerando pues ajustada a derecho la utilización de la mediana en el presente caso.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

**Para el cálculo de los pagos fraccionados no procede el prorrateo del límite de 1 millón de euros, sino que se trata de un límite cuantitativo establecido en el periodo impositivo que la entidad puede distribuir a su conveniencia entre los distintos pagos fraccionados.**

#### Resolución del TEAC de 22/09/2021. Rec. 4500/2019

En esta resolución el TEAC resuelve, a favor del contribuyente, la cuestión de si el importe mínimo de 1 millón de euros de compensación de bases imponibles negativas (BIN) debe prorratearse en función de la duración del período de liquidación del pago fraccionado o puede compensarse por entero en un pago fraccionado.

Como es sabido, la LIS establece un importe máximo de compensación de BIN, que opera tanto en la autoliquidación del IS como en la de los pagos a cuenta de este impuesto, y que viene determinado por la cantidad mayor de las dos siguientes:

- a. 1 millón de euros.
- b. La cantidad resultante de aplicar sobre la base imponible positiva previa:
  - el 70%, si el INCN de los 12 meses previos fue inferior a 20 millones de euros, o
  - el 50%, si el INCN de los 12 meses previos fue al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones.
  - el 25%, si el INCN de los 12 meses previos fue superior a 60 millones de euros.

Por otra parte, el art. 26.2 de la Ley del IS dispone que *"si el periodo impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el periodo impositivo, en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año"*.

Teniendo en cuenta lo anterior la controversia surge debido a que la Administración Tributaria, basándose en lo dispuesto en el art. 26.2 de la LIS que se acaba de transcribir, regularizó el segundo pago fraccionado de un contribuyente al considerar que el importe mínimo de 1 millón de euros debía ser prorrateado atendiendo a la proporción existente entre la duración del periodo al que se refiere el pago fraccionado respecto del año natural.

Sin embargo, para el TEAC pese al carácter autónomo de la obligación de realizar pagos a cuenta respecto de la obligación tributaria principal, la norma no obliga a realizar el prorrateo tal y como indica la Administración.

A este respecto la resolución se remite a otra anterior (Rec. 5793/19 de 24/06/2021 aún no publicada) en la que este Tribunal resolvió la misma cuestión fijando como criterio que **no procede el prorrateo del límite de 1 millón de euros para el cálculo de los pagos fraccionados, sino que se trata de un límite cuantitativo establecido en el periodo impositivo que la entidad puede distribuir a su conveniencia entre los distintos pagos fraccionados.**

Según se argumenta en esta Resolución el prorrateo sólo lo prevé la Ley cuando el periodo impositivo es inferior a un año, cosa que no concurre en el caso que nos ocupa, no siendo lo mismo periodo impositivo que periodo de pago. El límite de 1.000.000 es por periodo impositivo pudiendo el

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

contribuyente distribuirlo como entienda conveniente en los pagos fraccionados correspondientes a dicho periodo impositivo, sin que la ley prevea prorrateo alguno.

Acogiendo este criterio, el TEAC concluye que procede la anulación de la liquidación efectuada por la Administración Tributaria al no proceder el prorrateo del límite de 1 millón de euros.

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

**Indemnización por cese de administrador que también tiene relación laboral de alta dirección. Improcedencia de la exención del 7e) LIRPF y de la reducción del 40% por obtención de rendimientos de forma irregular en el tiempo.**

#### Resolución del TEAC de 23/11/2021. Rec. 1471/2020

En este caso se analiza si la cantidad percibida por un contribuyente en concepto de indemnización por resolución anticipada de la relación laboral está amparada o no por la exención del art. 7e) LIRPF.

El contribuyente en cuestión es partícipe en un 86,33% en XZ SL (un 49,07% de forma directa y el resto a través de otras entidades en las que también ostenta la condición de socio); además desde diciembre del 2001 es presidente del Consejo de Administración de la sociedad y en diciembre de 2007 es nombrado administrador único. La cotización en la Seguridad Social ha sido en el régimen especial de trabajadores autónomos y en las nóminas aportadas, el concepto que aparece es el de Presidente.

En atención a estos elementos, la Inspección somete a tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo la indemnización en torno a la que se suscita el debate, considerando que el obligado tributario no ha acreditado el derecho a la exención, por cuanto la relación laboral con la entidad, que además es recalificada como de alta dirección, queda absorbida por el vínculo de carácter mercantil existente entre las partes.

El contribuyente defiende que el vínculo que lo unía a la entidad debe calificarse como de relación laboral común, toda vez que la indemnización percibida por la extinción de la misma se encuentra, a su juicio, amparada por la exención prevista en el art. 7e) LIRPF.

El TEAC comparte las conclusiones alcanzadas por la inspección, ya que todos los hechos (posición ocupada en la entidad, facultades otorgadas, elevada retribución, ausencia de formalización de un contrato de trabajo que refleja el más alto nivel de autonomía y responsabilidad) apuntan en una misma dirección, y hacen imposible apreciar que el directivo estuviese ligado a la empresa por una relación laboral común, toda vez que resulta palmaria la situación de plena confianza mutua entre trabajador y la entidad según ponen de manifiesto las características de sueldo, trabajo y responsabilidades. En cuanto al hecho de que sus concretas atribuciones tengan una extensión limitada a determinadas áreas sectoriales, el TEAC destaca que la actividad de alto directivo también puede desplegarse en sectores concretos de la empresa.

Llegados aquí, la Inspección no sólo aprecia que el obligado tributario ha mantenido con la entidad una relación especial de alta dirección, sino que considera que la misma se ha simultaneado con su pertenencia al órgano de administración de la empresa. Con ello, entiende que la relación laboral de alta dirección ha quedado absorbida por el vínculo mercantil que, en este caso, une al obligado tributario y a la entidad.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Dicho lo anterior, se analiza si procede aplicar la reducción del 40% prevista en el art. 18.2 LIRPF, que el recurrente pretende subsidiariamente. El TEAC concluye, como ya lo había hecho en ocasiones anteriores, que en los casos en que la indemnización la percibe un contribuyente ligado a la entidad por un vínculo de carácter mercantil que absorbe la relación laboral especial de alta dirección, no cabe aplicar la reducción pretendida. Y ello porque (i) la indemnización controvertida no se encuentra vinculada a ningún período de generación superior a dos años, ya que nace *ex novo* en el momento del cese; se trata por tanto de un derecho económico nuevo y no de un derecho que se hubiera ido generando a lo largo de los años; (ii) tampoco tiene la naturaleza de "*rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*" a la vista de las circunstancias tasadas por la norma.

#### **La indemnización en concepto de cláusula penal por resolución de contrato constituye una ganancia patrimonial de la base imponible general.**

##### **Resolución del TEAC de 23/11/2021. Rec. 4261/2019**

Un matrimonio transmitió la propiedad de una finca rústica en el 2005, y declararon en dicho ejercicio una ganancia patrimonial inferior a la debida, que fue regularizada por la Administración mediante liquidación provisional. Contra dicha liquidación presentaron reclamación económico-administrativa que fue desestimada. En dicha reclamación alegaron, entre otras cuestiones, que se había producido el impago de las cantidades aplazadas y que habían interpuesto demanda civil frente a la compradora, instando la resolución del contrato de compraventa. Este Tribunal desestimó esta alegación, señalando que, en tanto no recayera pronunciamiento judicial, la compraventa debía tenerse por válida.

En 2013 se dicta Sentencia por el Juzgado de Primera Instancia declarando la resolución del contrato de compraventa y el derecho de los interesados a percibir la indemnización en concepto de cláusula penal. A continuación, los interesados presentaron Recurso extraordinario de revisión ante el TEAC contra la Resolución anterior, recurso que se estimó, procediendo la Administración a la anulación de la liquidación.

Posteriormente, la Agencia Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada por el IRPF, ejercicio 2013, para comprobar el importe de la ganancia patrimonial no declarada derivada de la indemnización obtenida en concepto de cláusula penal, como consecuencia de la resolución del contrato de compraventa, declarada por sentencia judicial.

EL TEAC considera, al igual que la Administración Tributaria, que esta indemnización constituye una ganancia patrimonial que **no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que debe integrarse en la base imponible general**. En cuanto a su devengo, la variación patrimonial que está siendo sometida a tributación tuvo lugar en el ejercicio 2013, en el momento en el que adquirió firmeza la Sentencia que declara resuelto el contrato de compraventa y reconoce el derecho de los interesados a percibir la indemnización en concepto de cláusula penal, derecho este que se incorpora al patrimonio de los interesados, aumentándolo, y ello por aplicación de la regla especial de imputación temporal contenida en el art. 14.2 a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

**Es la dotación contable la que determina en el ámbito de la RIC el importe a materializar.**

#### **Resolución del TEAC de 23/11/2021. Rec. 2831/2018**

La cuestión objeto de recurso es si en el supuesto de que en la fase de dotación de RIC -que en el período comprobado en este caso ya no se puede regularizar por prescripción- se hubiese practicado una deducción en cuota tomando como base de dicha deducción un importe superior al de la dotación a la RIC contabilizada, al obligado tributario debería exigírsele, a fin de considerar consolidado el beneficio fiscal aplicado, la materialización y el mantenimiento de una inversión por el importe que habría correspondido a la deducción aplicada -lo que el Director llama "dotación fiscal"- o bien, como considera el TEAR, estas exigencias deberían limitarse únicamente al importe de la RIC que se dotó contablemente, la cual se ha reputado correctamente calculada.

El TEAC entiende correcta la fundamentación que realiza el TEAR y ello a pesar de lo expresado en su resolución de 10/06/2009 (RG 00-05899-2008) que considera aislada y no constitutiva de doctrina reiterada de este TEAC. Así, el Tribunal considera que, **es siempre la dotación contable la que determina en el ámbito de la RIC** el importe a materializar, conforme a lo señalado en el art. 27 de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias). Por ello, si la cantidad deducida era superior a la que legalmente procedía, la Administración tuvo la oportunidad de regularizar mientras el correspondiente ejercicio no estaba prescrito. De este modo, no es que exista una conducta contraria a Derecho en la dotación contable, sino que es la autoliquidación la que puede ser comprobada durante el plazo de prescripción, pero sin que la regulación de la RIC establezca una "dotación fiscal" distinta a la dotación contable.

Si la deducción fiscal fuera superior a la que corresponde a la dotación contable, la Inspección debería regularizar la deducción fiscal, corrigiendo la autoliquidación dentro del plazo de prescripción, pero no puede exigir un esfuerzo inversor superior a dicha dotación, ni tampoco el contribuyente podría pedir la integración de una cantidad menor a la deducción reflejada en la autoliquidación en el caso de que incumpla los requisitos de la RIC.

En el presente supuesto, el contribuyente ha materializado correctamente el importe de la dotación contable y la regularización de la Inspección se produce por no haberse materializado la totalidad de una supuesta "dotación fiscal" derivada de la deducción practicada. Sin embargo, como correctamente entendió el TEAR no existe una reserva fiscal en el ámbito de la RIC, pues sólo existe una reserva de carácter contable que pone en marcha la obligación del contribuyente de cumplir los compromisos de materialización y de mantenimiento de las inversiones realizadas que la norma contempla. Como dice el TEAR, la Inspección no cuestiona el asiento contable de dotación de la reserva y no puede concluirse que la dotación "a efectos fiscales" debió haber sido otra distinta a la que figura en los libros de contabilidad.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD)

#### Base imponible de AJD en la escritura pública que formaliza la cesión de un crédito hipotecario. Aplicación de la doctrina del TS.

##### Resolución del TEAC de 29/11/2021. Rec. 6860/2019

En este caso el TEAC debe pronunciarse sobre el importe de la base imponible en una escritura pública que documenta una operación de cesión de préstamos o créditos hipotecarios a efectos del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

Mientras que el obligado tributario defiende que la base imponible debe coincidir con el precio satisfecho por la cesión, la Administración toma como base imponible comprobada la responsabilidad total cubierta por la hipoteca constituida como garantía del mismo, que constara en el momento de la cesión.

Sobre esta cuestión, el TS en Sentencia de 29/10/2020 (Rec. 1555/2019) ha declarado que:

*“En la modalidad tributaria de actos jurídicos documentados, cuando la documentación notarial que genera la liquidación formaliza la cesión de un crédito hipotecado en el que una parte de su importe ha sido ya satisfecha al acreedor, la base imponible está constituida por el capital pendiente de amortizar en el momento de la cesión, incluyendo gastos, indemnizaciones u otros conceptos y, por tanto, la garantía hipotecaria efectiva pendiente”.*

Ello supone, por tanto, que habida cuenta que el préstamo tenía, en la fecha de la cesión, un principal pendiente de amortizar coincidente con el principal inicial, resulta ajustada a Derecho la liquidación.

### Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

#### Exención por participaciones en entidades: a efectos de acreditar el requisito relativo al cumplimiento de las funciones de dirección lo realmente esencial no es la denominación empleada en el contrato suscrito entre entidad y obligado tributario, sino si éste realiza de forma clara y fehaciente funciones de dirección.

##### Resolución del TEAC de 23/11/2021. Rec. 1187/2020

El Tribunal debe determinar si efectivamente se cumplen los requisitos para la exención de las participaciones en XZ SL, tal como alega el interesado y titular de las mismas. La Inspección no discute el cumplimiento de los requisitos señalados en los apartados a) y b) del art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 (Ley IP). Sin embargo, niega la procedencia de la exención por cuanto el obligado tributario no percibe una remuneración por la actividad de dirección ejercida que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, según exige el apdo. c) del mencionado artículo. Basándose en estos hechos también considera que se ha cometido la infracción del art. 191 LGT, dictando el correspondiente acuerdo sancionador.

Así las cosas, toda vez que el obligado tributario es el administrador único de la entidad y, además, no existe ninguna otra persona contratada para llevar a cabo labores de dirección, la Inspección admite el ejercicio efectivo de funciones de dirección por parte del sujeto pasivo. No obstante, niega la exención declarada ya que, según los Estatutos de la entidad, el cargo de administrador tiene carácter gratuito, circunstancia que impide el cumplimiento del requisito establecido en la letra c) en el que se prevé que por la labor de dirección se perciba una remuneración de más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

personal. En este sentido, expone que, de acuerdo con el contrato suscrito con la entidad, las únicas retribuciones que el obligado tributario recibía eran debidas a la prestación de sus servicios y a la cesión de sus derechos de imagen.

Pues bien, siguiendo la doctrina existente sobre la materia -STS de 18/01/2016 (recurso número 2316/2015) y la resolución de este TEAC de 26/02/2021 (RG 00-04028-2018)- lo realmente esencial no es de la denominación empleada en el contrato suscrito entre entidad y obligado tributario, sino si éste realiza de forma clara y fehaciente funciones de dirección, extremo que es indiscutido en el presente expediente. Por lo tanto, una vez demostrada la existencia de una relación remunerada de prestación de servicios en exclusiva entre la sociedad y el obligado tributario que además ejerce efectivamente funciones directivas, debe entenderse cumplido materialmente el requisito legal, sin que quepa la exclusión por el hecho de que los estatutos societarios prevean la gratuidad del cargo de administrador.

Por tanto, procede la anulación de la liquidación y la sanción en lo que se refiere a la inadmisión de la exención de las participaciones y su sustitución por otra liquidación en la que se eliminen los ajustes derivados de la inadmisión de la exención de las participaciones y se mantengan el resto de elementos que fueron regularizados (incremento del valor de los inmuebles y de los depósitos y cuentas corrientes declarados), frente a los que el obligado tributario no presentó ninguna alegación.

### Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

**No resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el art. 209.2 LGT al acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción impuesta en un procedimiento sancionador incoado como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección.**

#### Resolución del TEAC de 20/12/2021. Rec. 6669/2021

Un contribuyente prestó con fecha 24 de enero de 2018 conformidad a una propuesta de sanción derivada de acta de conformidad de la Inspección de Tributos. Por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que se prestó la conformidad, se entiende dictada y notificada la resolución sancionadora de acuerdo con la propuesta.

Con fecha 25 de marzo de 2019 se notifica acuerdo de exigencia de la reducción de sanción señalando que no se había producido el ingreso de la sanción en plazo voluntario. El reclamante se opone a este acuerdo alegando caducidad.

En este contexto el TEAC analiza si resulta aplicable al acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción el plazo de tres meses previsto en el art. 209.2 Dicho artículo dispone:

*"Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto."*

## Ámbito fiscal (cont.)

### Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Para el TEAR este plazo de tres meses del art. 209.2 LGT debe aplicarse a los procedimientos sancionadores de exigencia de reducción de sanción derivados de actuaciones inspectoras ya que se trata de un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección. Y el plazo de tres meses debe iniciar su cómputo desde la fecha de vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario de pago, pues desde el día siguiente se puede exigir la reducción que fuera impropio.

Sin embargo el TEAC no comparte la postura del TEAR y ello porque considera que **no es cierto que el procedimiento de exigencia de reducción de sanción sea un procedimiento de naturaleza sancionadora** que tiene su origen en una actuación inspectora.

Para el TEAC el procedimiento sancionador que se incoó como consecuencia de la actuación inspectora es el que finalizó tras prestar el interesado su conformidad a la propuesta de sanción. La exigencia de la reducción por falta de pago en período voluntario del importe restante de la sanción impuesta en el único procedimiento sancionador incoado constituye una actuación administrativa que no forma parte de dicho procedimiento. Con dicha actuación se exige la reducción que ya había sido cuantificada y determinada en el procedimiento sancionador del que trae causa. Dicho con otras palabras, cuando se incumplen las condiciones que posibilitaron la reducción lo que tiene lugar es la mera exigencia del importe reducido de una sanción previamente impuesta, pero no la imposición de sanción alguna.

El TEAC añade que como indica el Director *recurrente* "las referencias que se realizan en el art. 188 se hacen en singular ("la sanción") lo que pone de manifiesto que la sanción es única. Así, contra el acto de exigencia de pago del importe reducido no es necesario recurso independiente si ya se hubiese recurrido contra la sanción reducida (la referencia a la sanción reducida sólo puede entenderse realizada a la sanción única originaria, que es la que es objeto de reducción). Esa interpretación se cierra con lo indicado en el último párrafo del apartado 4, que hace referencia al "importe total" de la sanción, como no puede ser de otra forma".

Si la exigencia del importe reducido fuese una actuación sancionadora debería estar tipificada legalmente la conducta infractora en virtud del art. 183.1 LGT, a cuyo tenor "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", conducta que estaría constituida por la falta de pago en período voluntario del importe restante de la sanción. Tal tipificación no existe ni en la LGT ni en ninguna otra ley.

Por lo expuesto, el TEAC unifica criterio en el sentido siguiente: **no resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el art. 209.2 LGT al acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción** impuesta en un procedimiento sancionador incoado como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección.

Comentar que tras la modificación introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, el plazo de 3 meses previsto en el art. 209.2 LGT ha pasado a ser de 6 meses.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

#### Nulidad de pleno derecho de las sanciones en el supuesto de alegaciones presentadas en plazo pero que llegan al órgano después de que éste haya dictado el acuerdo sancionador.

##### Resolución del TEAC de 23/11/2021. Rec. 5837/2018

En este asunto el TEAC examina una cuestión referida a la presentación en plazo de alegaciones -tanto las referidas a un acuerdo de liquidación como a la sanción- pero con entrada en la AEAT tras dictar y notificar los acuerdos de liquidación y sanción.

En el caso concreto el acta de disconformidad fue incoada y firmada el 10/09/2018. Por ello, el derecho de los interesados a presentar alegaciones, dentro del plazo de quince días contados a partir del día siguiente a la fecha del acta o de la notificación de la misma, finalizó el 01/10/2018. Los interesados presentaron el 26-09-2018 a través de la Oficina de Correos una ampliación del plazo de alegaciones por siete días más, que en la AEAT tuvo entrada el 04/10/2018; el 10-10-2018 la reclamante presentó escrito de alegación en la Oficina de Correos, entrando en el Registro General de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, donde iba dirigido, el 16/10/2018, a las 11:55 horas. Sin embargo el 03/10/2018 se dictaron los acuerdos de liquidación y sanción, en los que considerando que no se han presentado alegaciones (que tienen entrada en fecha posterior), se confirman las propuestas.

A este respecto el TEAC considera que el hecho de que la solicitud de ampliación de plazo de alegaciones haya tenido entrada en la AEAT con posterioridad al plazo establecido en el art. 91 RGAT no puede suponer que la misma se haya presentado fuera de plazo pues debe tenerse en consideración la fecha en la que se presentó en la oficina de correos.

Para el TEAC se trata de un supuesto muy similar al de la resolución de 02/06/2021 -que reproduce la Sentencia de la AN de 25/04/2013 (Rec. 196/2010)- en la que concluyó que la falta de examen y valoración de las alegaciones presentadas en plazo (aunque tuvieran entrada en la AEAT con posterioridad a dictarse el acuerdo de liquidación), impone retrotraer las actuaciones al momento en que dictó el citado acuerdo, para que las alegaciones presentadas sean valoradas y respondidas. Teniendo en cuenta lo anterior, el TEAC concluye que también en este caso **existe indefensión**, lo que llevaría a la anulación y a ordenar la retroacción de actuaciones para que fueran valoradas las alegaciones presentadas.

Debe señalarse además que el mismo defecto formal existió respecto a la falta de contestación de alegaciones, si bien referidas a la sanción. Por ello el TEAC analiza si en el caso concreto las consecuencias son las mismas que las señaladas para el acuerdo de liquidación o, por el contrario, existe nulidad de pleno derecho con la consiguiente nulidad del acuerdo de imposición de sanción.

Para resolver esta cuestión el TEAC se remite a la doctrina del TS según la cual, a diferencia de lo que ocurre con los procedimientos tributarios no sancionadores, **la omisión del trámite de audiencia en el ámbito sancionador es de tal relevancia, que conlleva la nulidad de pleno derecho de lo actuado**. Por tanto, aplicando el criterio del TS procede declarar la nulidad de las sanciones impuestas, en tanto que el acuerdo con el que finalizó el procedimiento sancionador era nulo de pleno derecho.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Dirección General de Tributos

#### Impuesto sobre Sociedades (IS)

#### Posibilidad de aplicar el tipo reducido del 15% para las entidades de nueva creación.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2689-21 de 08/11/2021

Entidad A constituida y participada íntegramente por una entidad B. B transmite las participaciones de A a unas personas físicas que no guardan ningún tipo de vinculación con ella. La entidad A inicia por primera vez su actividad cuando está participada por la persona física.

Sobre la posibilidad de aplicar el tipo reducido del 15% establecido para las entidades de nueva creación, la DGT considera que **A y B formaban parte de un grupo del art. 42 CCom en el momento de la constitución de A** y por tanto, no podrá aplicar el tipo de gravamen previsto para las entidades de nueva creación, al no tener tal consideración.

#### Aplicación del art. 21 de la Ley del IS a la renta negativa derivada de una reducción de capital mediante amortización de acciones.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2814-21 de 16/11/2021

La entidad X es titular de una serie de participaciones de la sociedad W. Esta última va a realizar una reducción de capital para la devolución del valor de las aportaciones mediante la amortización de todas las participaciones poseídas por X, procediendo a adjudicarle un solar urbano con un valor de mercado inferior al valor de adquisición de las participaciones de W por X.

Sobre la posibilidad de integrar en la base imponible del IS, la pérdida contabilizada por la diferencia entre el valor contable de su participación y el valor del solar que recibe, la DGT concluye que si se cumplen los requisitos del art. 21 LIS (en la redacción aplicable a los hechos señalados en la presente consulta) dicha renta no deberá integrarse en la base imponible del socio, debiendo realizarse en este caso un ajuste extracontable permanente por parte de la entidad X.

#### Régimen especial de disolución y liquidación de SICAVS.

##### Consulta Vinculante a la DGT V3112-21 de 14/12/2021

La Ley 11/2021 modificó la letra a) del art. 29.4 LIS, estableciendo, con efectos desde 1 de enero de 2022, requisitos de inversión mínima para determinar en el ámbito tributario el número de accionistas que deben tener las sociedades de inversión de capital variable para poder tributar al tipo de gravamen del 1% en dicho Impuesto.

Dicha modificación se acompaña de un **régimen transitorio**, establecido mediante DT 41.<sup>a</sup> de la LIS, para aquellas sociedades de inversión de capital variable que durante el año 2022 acuerden su disolución y liquidación. Al respecto, la DGT responde a algunas cuestiones suscitadas sobre el nuevo régimen transitorio de liquidación de SICAV:

- 1. ¿Cuándo finaliza el plazo legalmente establecido para que las SICAVS acuerden su disolución y liquidación y realicen todos los actos necesarios hasta su cancelación registral, a efectos de poder aplicar el régimen fiscal previsto en dicha DT 41<sup>a</sup> de la LIS?**

En cuanto a los plazos para adoptar el acuerdo de disolución con liquidación de la SICAV, realizar todos los actos y negocios jurídicos necesarios para liquidar la sociedad hasta su cancelación registral, y la reinversión de la cuota de liquidación resultante, la DGT ha

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

aclarado que la mención contenida en la norma “*dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo*”, tiene únicamente por objeto establecer un límite temporal máximo y único, con carácter general, para todas las sociedades a efectos de haber realizado todas las operaciones propias de la liquidación, y en consecuencia, no impide que dichas operaciones puedan concluir dentro del año 2022.

#### 2. ¿Se requiere algún periodo de mantenimiento de la reinversión efectuada, tras la disolución y liquidación de la SICAV?

La DGT recuerda que la finalidad de la nueva norma es “*permitir que puedan trasladar su inversión a otras instituciones de inversión colectiva que cumplan los requisitos para mantener el tipo de gravamen del 1% en el Impuesto sobre Sociedades*”, sin que se establezca restricción temporal alguna a la realización de un reembolso o transmisión posterior de las participaciones o acciones en las que se haya materializado la reinversión.

En caso de producirse dicho reembolso o transmisión, ello tendrá para el inversor los efectos tributarios que determine la normativa reguladora de su imposición personal sobre la renta, teniendo en cuenta que dichas participaciones o acciones conservan el valor y la fecha de adquisición que tuvieron para el inversor las acciones de la sociedad liquidada.

#### 3. ¿Pueden aplicar el régimen de “traspasos de fondos” los accionistas contribuyentes del IRPF que se acogieron al régimen de liquidación y reinversión de la DT 41ª LIS, respecto de las nuevas IIC en las que reinvirtieron la cuota de liquidación de sus SICAV, sin más condiciones que las establecidas en el art.94 LIRPF?

Este Centro Directivo considera que dado que en lo no previsto en la citada disposición transitoria será de aplicación la regulación establecida con carácter general, cabe concluir que los inversores contribuyentes del IRPF podrán efectuar un reembolso o transmisión de las participaciones o acciones en las que se haya materializado la reinversión, con aplicación del régimen de diferimiento regulado en el art. 94 de la LIRPF, siempre que concurren todas las condiciones requeridas en cada caso por dicho art. 94 para que resulte aplicable dicho régimen de diferimiento.

Para un análisis más detallado, nos remitimos al [tax alert](#) publicado en diciembre de 2021.

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

#### Valor de adquisición de un inmueble adquirido mediante pacto sucesorio de mejora.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2662-21 de 04/11/2021

En este caso se plantea, respecto a un inmueble cuya propiedad ha sido adquirida mediante pacto de mejora, cuál es el su valor de adquisición a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante de su venta por el mejorado teniendo en cuenta la nueva redacción del art.36 de la LIRPF introducida con efectos desde el 11 de julio de 2021 por la Ley 11/2021.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Si la venta del inmueble por parte del mejorado se efectúa con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021 (11 de julio de 2021) y antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior al transcurso de dicho plazo, el mejorado se subrogará en la posición del mejorante en cuanto al valor y fecha de adquisición del inmueble, cuando este valor fuera inferior al resultante de la aplicación de las normas del ISD cuando se efectuó la transmisión mediante pacto de mejora.

De transmitirse el inmueble una vez transcurridos cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o después del fallecimiento del causante, si fuese anterior, el valor de adquisición a tener en cuenta será el resultante de las normas del ISD cuando se efectuó la transmisión mediante pacto de mejora el que haya que tomar como importe real por el que se ha producido su adquisición.

#### No procede aplicar la deducción por maternidad durante el periodo de excedencia.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2800-21 de 15/11/2021

Para aplicar la deducción por maternidad por hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, la normativa de IRPF exige que se realice una actividad por cuenta propia o ajena con alta en el correspondiente régimen de la Seguridad Social o mutualidad teniendo como límite para el cálculo de la deducción y para cada hijo, las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tener en cuenta las bonificaciones otorgadas a la misma.

En este caso, el contribuyente que tenía derecho a la deducción por maternidad se ha acogido a una excedencia por cuidado de hijos. En esta situación de excedencia, no se cumple dicho requisito ya que se deja de realizar una actividad por cuenta ajena. En consecuencia, durante el periodo en que un contribuyente se encuentre en situación de excedencia por cuidado de hijo, aquella no tendrá derecho a la deducción por maternidad ni, por tanto, a su abono anticipado.

#### Residencia fiscal, Covid-19 e informe de la OCDE.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2804-21 de 15/11/2021

Residente fiscal en Estonia que durante el año 2021 y debido a motivos médicos derivados de la COVID-19, es posible que permanezca en España más de 183 días.

Por lo que respecta a la residencia fiscal en España habrá que estar a lo dispuesto en la normativa interna española y en el Convenio entre el Reino de España y la República de Estonia para evitar la doble imposición en cuyo art. 4.2 se establecen una serie de criterios a seguir a los efectos de dirimir los posibles conflictos de residencia (si la persona en cuestión es considerada al mismo tiempo residente fiscal en España y en Estonia).

En relación a la aplicación de los mencionados criterios en las circunstancias acaecidas con ocasión de la covid-19, el informe "OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis", de 3 de abril de 2020 (en adelante, informe OCDE) recoge una serie de observaciones o pautas no vinculantes que los Gobiernos pueden adoptar en relación con la situación de excepcionalidad que puede vivir un contribuyente como consecuencia de la pandemia.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Este informe del Secretariado de la OCDE ha sido actualizado el 21 de enero de 2021 (*“Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic”*) al persistir la situación COVID, manteniéndose las observaciones realizadas en el primer informe.

El párrafo 37 de este informe señala como poco probable que la situación causada por la crisis del COVID-19 afecte a la residencia fiscal a efectos de convenio. El párrafo 42 afirma que **la cuestión de determinación de la residencia fiscal es una cuestión de derecho interno de cada Estado**. Además, muestra en los casos analizados de posible doble residencia por la crisis del COVID-19 (persona que se encuentra temporalmente fuera de su hogar y queda atrapado en un país; y, persona que está trabajando en un país y ha adquirido en el mismo su residencia, pero regresa temporalmente a su *“país de origen anterior”* por causa de la COVID-19, siendo posible que nunca haya perdido su condición de residente de su país de origen de acuerdo con la legislación nacional, o recupere el estado de residente a su regreso), que la aplicación de los criterios dirimientes para resolver los conflictos de residencia recogidos en los convenios (art. 4.2 del Modelo Convenio de la OCDE) lo hacen con carácter general de manera satisfactoria.

A este respecto, en esta resolución a consulta vinculante, la DGT manifiesta que comparte las valoraciones vertidas en el informe del Secretariado de la OCDE en lo que respecta a la posible aplicación de los criterios dirimientes para resolver los conflictos de residencia del 4.2 MOCDE en estas circunstancias.

Por ello, en este asunto concreto, la DGT concluye que el contribuyente no se encuentra en ninguno de los casos analizados por el informe OCDE, dado que no queda retenido como consecuencia de las medidas de restricción a la movilidad impuestas por la situación de la COVID-19, sino que, voluntariamente, se desplaza y permanece en España por motivos de salud. No obstante, en el caso de que exista un conflicto de residencia se resolverá de acuerdo con el art. 4.2. del Convenio hispano-estonio anteriormente transcrito.

### Donación en especie de un bien respecto del que no se dispone valor contable. Valoración del elemento a los efectos de la deducción por donativos.

#### Consulta Vinculante a la DGT V2851-21 de 17/11/2021

Un contribuyente persona física dona a un Ayuntamiento un cuadro y una colección bibliográfica procedentes de la herencia de sus padres. A efectos de aplicar la **deducción por donativos** pregunta **cómo debe valorar dichos bienes**, teniendo en cuenta que no desarrolla ninguna actividad económica y en consecuencia, no dispone de un valor contable de tales bienes.

La DGT establece dos posibilidades:

- Si los bienes donados tienen la consideración de obras de arte de las previstas en la letra f) del art.18.1 de la Ley 49/2002, la base de la deducción será la valoración atribuida por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.
- En otro caso, y teniendo en cuenta que no se dispone de un valor contable de tales bienes, la base de la deducción se determinará por las reglas del IP, y en concreto por lo establecido en el art. 19 de la Ley del IP contenida, según el cual los objetos de arte o antigüedades se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

#### Renta en especie y rendimiento irregular en el IRPF.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2914-21 de 18/11/2021

Una trabajadora de una empresa venía disfrutando de una renta en especie consistente en una bonificación de la tarifa de electricidad. Posteriormente se acuerda su sustitución por una "compensación energética" durante los años en activo y por un importe compensatorio en pago único a satisfacer por la supresión de aquella bonificación con posterioridad a la jubilación.

En primer lugar, la DGT descarta la existencia de un período de tiempo previo y ligado a la antigüedad en la empresa durante el que se fuera generando el derecho a percibir el pago único compensatorio, ya que este no se ha ido consolidando durante el tiempo en que se extiende la relación laboral, sino que surge al acordarse la sustitución de la bonificación de la tarifa eléctrica.

Por tanto, al tratarse en el presente caso de unos rendimientos del trabajo que no tienen un período de generación, la aplicación de la reducción del 30% solo podría ser viable desde su calificación como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, que solo será de aplicación cuando se imputen en único período impositivo.

En el presente caso, el pago único no deja de ser una continuación de los pagos mensuales sustitutorios de la bonificación de la tarifa eléctrica que se suprime, es decir, al tratarse -según se indica en el escrito de consulta- de una bonificación que extendía sus efectos tanto en situación de activo como de jubilación (hasta el fallecimiento del empleado y su cónyuge), los importes dinerarios (pagos mensuales sustitutorios y el pago único consultado) responden a una compensación por la supresión de esa concreta renta en especie a la que tenían derecho los trabajadores, por lo que ya no se produce la imputación en un único período impositivo que exige la normativa del impuesto, pues nos encontramos ante unos pagos mensuales que llegan hasta la jubilación (por la sustitución de la bonificación en situación activa) más un pago único (desde la jubilación hasta el fallecimiento del empleado y su cónyuge) que excederían de un período impositivo.

En definitiva, la DGT concluye que no resulta aplicable la reducción del 30% por cuanto: (i) no existe período de generación; (ii) aunque pudiera tener la consideración de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, no se cumple la exigencia normativa de imputación en un único período impositivo.

#### Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2978-21 de 23/11/2021

Un contribuyente aplicó en 2019 la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. La cantidad invertida superó la base máxima de deducción, por lo que sólo se practicó la deducción por las cantidades invertidas coincidentes con esa base máxima de deducción.

Sobre la posibilidad de deducir en ejercicios futuros, el exceso de las cantidades invertidas sobre la base máxima de deducción, la DGT considera que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 68.1 LIRPF, las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción no pueden deducirse en los ejercicios siguientes.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

**Arrendamiento de vivienda a una sociedad la cual a su vez la va a destinar a residencia de uno de sus trabajadores. Posibilidad de aplicar la reducción prevista en el art. 23.2 LIRPF.**

#### Consulta Vinculante a la DGT V2985-21 de 24/11/2021

La DGT analiza si un contribuyente (persona física) puede aplicar la reducción del 60% del rendimiento neto positivo del capital inmobiliario por el arrendamiento de vivienda a una sociedad la cual a su vez la va a destinar a residencia de uno de sus trabajadores.

Reiteradamente la DGT ha establecido que el requisito exigido para la aplicación de la reducción por el arrendador es que el **destino efectivo del objeto del contrato sea el de vivienda permanente del propio arrendatario.**

No obstante, a la vista de la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016, de unificación de criterio en la que fija como criterio que *"resulta procedente la aplicación de la reducción prevista en el apartado segundo del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles cuando siendo el arrendatario una persona jurídica, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas"*, la DGT matiza su criterio anterior y concluye que **resultará de aplicación la citada reducción en la medida en que por los hechos y los términos del objeto del contrato de arrendamiento quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda y que el uso exclusivo de la misma recaiga en la persona física determinada en el contrato de arrendamiento.**

### Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

**Cómputo de la participación indirecta (a través de la participación en otras entidades interpuestas) a los efectos de aplicar de la exención de empresa familiar.**

#### Consulta Vinculante a la DGT V2945-21 de 19/11/2021

En este asunto la DGT se pronuncia sobre el posible cómputo de la participación que el contribuyente pueda poseer de forma indirecta a los efectos de aplicar de la exención prevista en el art. 4. Ocho. Dos de la LIP (exención empresa familiar).

El Centro Directivo resuelve que respecto del requisito relativo a la participación mínima del sujeto pasivo en el capital de la entidad del 5% (computado de forma individual), o del 20% (computado de forma conjunta) únicamente debe computarse el porcentaje de participación directa que el sujeto pasivo posee en la entidad a la que se aplica la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (ya que la participación indirecta no puede tenerse en cuenta a estos efectos).

En el mismo sentido Consulta Vinculante a la **DGT V2374-21** de 20/08/2021

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

#### Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de energía eléctrica para la recarga de un vehículo eléctrico adquirido para el ejercicio de la actividad de taxista.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2718-21, de 08/11/2021

Titular de una licencia de autotaxi que adquiere para el ejercicio de dicha actividad un vehículo eléctrico cuya carga se efectuará a través del consumo de energía eléctrica en los puntos de recarga.

La deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de energía eléctrica para la recarga del citado vehículo eléctrico debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo (en este caso, se presume un grado de afectación del 100% ya que se trata de un taxi, es decir, un vehículos utilizado en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación).

En particular, las cuotas soportadas por la adquisición de energía eléctrica para el suministro del vehículo eléctrico serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica.

Por tanto, en este caso, se podrá deducir las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de energía eléctrica para el suministro de su vehículo eléctrico al estar su consumo, en principio, afecto al desarrollo de su actividad empresarial de prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

En cualquier caso, la afectación de los suministros de energía eléctrica y el resto de bienes y servicios empleados en el vehículo a la actividad empresarial o profesional deberá ser probada por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

#### Tributación de la disolución de la comunidad de bienes y número de comunidades de bienes.

##### Consulta Vinculante a la DGT V2889-21 de 17/11/2021

Conjunto de bienes inmuebles adquiridos por tres hermanos mediante aceptación y adjudicación de herencia. Para asignar propiedades a cada uno de ellos al 100% van a realizar tres lotes equivalentes.

En cuanto a la tributación de la operación planteada, la DGT sigue la jurisprudencia del TS que, en síntesis, considera que cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, **deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados**, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del TS, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

### Impuesto Especiales. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT)

Por otro lado, en cuanto a la existencia de una o varias comunidades de bienes, la DGT considera que en el caso planteado **existirán tantas comunidades de bienes como inmuebles haya en común**, ya que no se trata de ninguna comunidad hereditaria (las herencias no están yacentes, sino adjudicadas) en la que, para poder disolver cada comunidad se van a formar lotes equivalentes al tanto por ciento que posee cada comunero, lotes que les serán adjudicados a cada uno de ellos, por lo que los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del TS, no estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por tanto, la disolución de cada comunidad tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

**Desafectación del supuesto de exención como consecuencia de la transmisión del vehículo a un particular antes del plazo de dos años. Tipo impositivo aplicable teniendo en cuenta la modificación introducida por la Ley 11/2021.**

#### Consulta Vinculante a la DGT V2819-21, de 16/11/2021

Una empresa de alquiler adquirió y matriculó vehículos con anterioridad al 10 de julio de 2021, al amparo de la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) recogida en el artículo 66.1c) de la LIE. Antes del plazo de dos años, pretende vender los vehículos a particulares que no van a afectarlos a actividad económica alguna.

Sobre el tipo impositivo aplicable, con efectos 11 de julio de 2021 y hasta el 31 de diciembre del mismo año, los epígrafes 1º, 2º, 3º y 4º del art. 70 LIEE se han visto modificados por la disposición adicional quinta de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Si la desafectación del supuesto de exención establecido en el art. 66.1 c) LIE se produce como consecuencia de la transmisión del vehículo a un particular al que no le resulta aplicable un supuesto de no sujeción o de exención, antes del plazo de dos años, nacerá la obligación de autoliquidar e ingresar el impuesto con referencia al momento en que se produce dicha modificación, devengándose el impuesto en este momento, a los tipos impositivos vigentes en dicha fecha.

Así las cosas pueden plantearse dos situaciones:

1. La transmisión del vehículo se produce entre el periodo del 11 de julio de 2021 y el 31 de diciembre de 2021.

En este supuesto, puesto que el devengo del impuesto se produce en la fecha de la transmisión, siendo los tipos impositivos aplicables los vigentes en dicha fecha, dichos tipos serán los que resulten de la aplicación de los epígrafes del art. 70 LIE, modificados por la disposición adicional quinta de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

2. La transmisión del vehículo se produce con posterioridad al 31 de diciembre de 2021.

Al igual que en el caso anterior, puesto que el devengo del impuesto se produce en la fecha de la transmisión, siendo los tipos impositivos aplicables los vigentes en dicha fecha, dichos tipos serán los que resulten de la aplicación de los epígrafes del art. 70 LIE, sin que pueda ser de aplicación la modificación introducida por la disp. adic. quinta de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

## Ámbito legal

**Dirección General de  
Seguridad Jurídica y Fe  
Pública (DGSJFP)**

### Registro Mercantil

**Estudio de la posible inclusión en la denominación de una sociedad de un término que, en principio, parece que hace referencia a actividades no incluidas en su objeto social.**

#### Resolución de la DGSJFP de 03/01/2022

La cuestión que se debate consiste en determinar si la inclusión del término “*Engineering*” en la denominación de la sociedad constituida, está, o no, fundada en Derecho. La registradora considera que la inclusión de tal actividad en el objeto social: (i) puede inducir a error o confusión en el tráfico mercantil sobre la propia identidad o naturaleza de la sociedad, ya que dicho término hace referencia a actividades no incluidas en el objeto social; e (ii) implica que la sociedad debería constituirse como profesional o como sociedad de intermediación, medios o participación en las ganancias.

Dando por supuesto que la denominación discutida responde al criterio de unidad y originalidad, en su sentido más estricto de no coincidencia, debe determinarse -señala la DGSJFP- si responde al **criterio de veracidad**. Para ello, recurre al Reglamento del Registro Mercantil (RRM) establece en su art. 406 la prohibición de denominaciones que induzcan a error o confusión en el tráfico mercantil sobre la propia identidad de la sociedad y sobre su clase o naturaleza. Y en el art. 402.2 RRM que “*no podrá adoptarse una denominación objetiva que haga referencia a una actividad que no esté incluida en el objeto social*”, y que para el caso de que la actividad que figure en la denominación social deje de estar incluida en el objeto social no podrá inscribirse en el Registro Mercantil la modificación estatutaria que le afecte sin que se presente simultáneamente a inscripción la modificación de la denominación.

Sin embargo -afirma la DGSJFP- **ninguna de las dos previsiones del art. 402.2 RRM resultan aplicables al caso**, pues la denominación que se adopta al constituirse la sociedad se refiere a una actividad -ingeniería, traducido en lengua castellana el término “*Engineering*”- que puede desarrollarse por aquella según el objeto social delimitado estatutariamente, toda vez que en los estatutos se incluye como actividad principal la “*promoción inmobiliaria*” con el código correspondiente según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), y se añade también, entre otras actividades, **la construcción en general, dentro de la cual deben entenderse comprendidas determinadas actividades de ingeniería**, como así lo demuestra la referida CNAE, según la cual, entre las actividades propias de ingeniería civil (código 42) comprende la construcción de grandes obras como autopistas, carreteras, calles, puentes, túneles, (...), etc.

Por otra parte, aunque la ingeniería sea actividad propia de sociedades profesionales, debe tenerse en cuenta que, según los mismos estatutos, “*(...) se entenderá que, en relación a dichas actividades, la sociedad actuará como una sociedad de mediación o intermediación, sin que le sea aplicable a la sociedad el régimen de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales*”.

Por lo expuesto, la DGSJFP estima el recurso planteado y revoca la negativa de la registradora mercantil a inscribir la escritura de constitución de una sociedad limitada.

## Ámbito legal (cont.)

### Registro Mercantil

#### No puede fijarse un plazo de duración del cargo de consejero inferior al establecido en los estatutos.

##### Resolución de la DGSJFP de 23/12/2021

En el recurso interpuesto contra la calificación que resuelve no practicar las inscripciones correspondientes a los acuerdos de renovación de consejeros y cargos adoptados por la Junta General y el Consejo de Administración de una sociedad anónima, la cuestión planteada consiste en decidir si la Junta General Universal de Accionistas puede, adoptando el acuerdo por unanimidad, renovar los cargos de consejeros de la mercantil por un plazo de 6 meses y no por un plazo de 6 años como prevén los Estatutos Sociales. En definitiva, es objeto de recurso el defecto referente a que el nombramiento de consejeros, fuera de los casos de cooptación, debe realizarse por el plazo estatutario de 6 años.

La cuestión controvertida se regula en el art. 221.2 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC): *“Los administradores de la sociedad anónima ejercerán el cargo durante el plazo que señalen los estatutos sociales, que no podrá exceder de seis años y deberá ser igual para todos ellos. Los administradores podrán ser reelegidos para el cargo, una o varias veces, por períodos de igual duración máxima”.*

#### Es doctrina consolidada de la DGSJFP que la Junta General, al proceder al nombramiento de un administrador, no puede fijar un plazo de duración del cargo de administrador inferior al establecido en los estatutos,

fundamentando tal decisión (i) en la contundencia de los términos legales específicamente referidos al tema, (ii) en la circunstancia de ser una mención necesaria de los estatutos sociales (art. 23 LSC) y (iii) en la ilimitada facultad de destitución por la Junta General.

Finaliza la DGSJFP desestimando el recurso planteado y **confirma la nota de calificación del registrador mercantil** por la que resuelve **no practicar las inscripciones** correspondientes a los acuerdos de renovación de consejeros y cargos adoptados por la Junta General y el Consejo de Administración de una sociedad anónima.

#### Vigente la nota marginal de cierre por baja provisional en el Índice de Entidades, no se podrá practicar ningún asiento en la hoja abierta a la sociedad afectada, salvo ciertas excepciones.

##### Resolución de la DGSJFP de 22/12/2021

Se parte de la decisión del registrador de no practicar la inscripción de una escritura de declaración de unipersonalidad y elevación a público de acuerdos sociales de una sociedad de responsabilidad limitada, por encontrarse ésta de baja provisional en el Índice de Entidades del Ministerio de Hacienda, y no constar depositadas sus cuentas.

Sigue la DGSJFP su doctrina relativa al cierre registral derivado de la baja provisional de la compañía en el índice de Entidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, elaborada sobre la redacción del art. 131.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) de 2004, cuya regulación actual -de redacción idéntica a la anterior- se contiene en el art. 119.2 de la LIS de 2014: *“El acuerdo de baja provisional será notificado al registro público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquella concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades”.*

## Ámbito legal (cont.)

### Registro Mercantil

Dicha regulación se completa con la del art. 96 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) que establece que: *“Practicado en la hoja registral el cierre a que se refieren los arts. 276 y 277 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, sólo podrán extenderse los asientos ordenados por la autoridad judicial o aquellos que hayan de contener los actos que sean presupuesto necesario para la reapertura de la hoja, así como los relativos al depósito de las cuentas anuales”*.

El contenido de estas normas es concluyente para el registrador: **vigente la nota marginal de cierre por baja provisional en el Índice de Entidades, no podrá practicar ningún asiento en la hoja abierta a la sociedad afectada, a salvo las excepciones citadas. Y producido tal cierre ni siquiera puede inscribirse** -como pretende el recurrente- **el cese del administrador**. Por ello, la DGSJFP confirma la decisión de no practicar la inscripción controvertida, pues entre las excepciones a la norma de cierre que los preceptos transcritos contemplan no se encuentra el cese de administradores que, en consecuencia, no podrá acceder a los libros registrales mientras el cierre subsista.

Asimismo, insiste la DGSJFP en que **no pueden confundirse las consecuencias de este cierre registral provocado en el ámbito de las obligaciones de naturaleza fiscal con las del cierre que se deriva de la falta de depósito de cuentas anuales**, respecto del cual se admite expresamente como excepción la inscripción del cese o la dimisión de administradores, aunque no el nombramiento de quienes hayan de sustituirles en dicho cargo. Por lo demás, **la distinta solución normativa respecto de los efectos del cierre registral por falta de depósito de cuentas y por baja en el Índice de en relación con el cese y renuncia de administradores, está plenamente justificada**, dado que en el segundo caso se produce por un incumplimiento de obligaciones fiscales por parte de la sociedad, acreditado por certificación de la Administración Tributaria, de las que puede responder el administrador, por lo que no debe facilitarse su desvinculación frente a terceros.

**Se revoca la decisión del registrador de no practicar el depósito de cuentas anuales -por no aportar el informe del auditor nombrado e inscrito con carácter voluntario-, por extemporánea y falta de argumentos.**

#### Resolución de la DGSJFP de 20/12/2021

La cuestión controvertida consiste en determinar si es, o no, conforme a Derecho, la decisión del registrador mercantil de no practicar el depósito de cuentas anuales solicitado por la sociedad de responsabilidad limitada recurrente, bajo la alegación de que no aporta el informe del auditor nombrado e inscrito con carácter voluntario.

La DGSJFP trae a colación su **consolidado criterio** sobre la necesidad de fundamentar adecuadamente las calificaciones negativas, y que **“es conveniente insistir una vez más en el contenido y finalidad que corresponde al informe ordenado en el párrafo 7.º del art. 327 de la Ley Hipotecaria. (...) el respeto al principio de seguridad jurídica en el seno del procedimiento registral exige que la nota de calificación sea el único documento idóneo para exponer los fundamentos de Derecho en que se asienta la denegación de la inscripción por parte del registrador, razón por la que el informe a emitir una vez interpuesto el recurso debe reducirse a cuestiones de mero trámite, sin que quepa adicionar argumento alguno ni incluir una suerte de contestación a las alegaciones del recurrente. (...) Igualmente, en dicho informe no cabe aducir nuevos fundamentos o razones en defensa de la nota de calificación pues, por el mismo trámite**

## Ámbito legal (cont.)

### Registro Mercantil

*del recurso frente a la calificación, el interesado desconocerá las razones añadidas por el registrador (por todas, la Resolución de 20/02/2020)".*

En el caso, en su nota de calificación el registrador se limita a exigir que se acompañe un ejemplar del informe de auditoría debidamente firmado, y certificarse que las cuentas anuales se corresponden con las auditadas, añadiendo que *"el informe de auditor tendrá que acompañarse necesariamente, aunque la sociedad tenga nombrado e inscrito auditor con carácter voluntario, de conformidad con el art. 279 LSC y Resoluciones de la DGRN de 15/12/2016, 21/12/2016 y 20/12/2018"*. En definitiva, la nota de calificación ofrece al presentante el mismo panorama vigente antes de revocar al auditor, sin añadir razón alguna que le permita intuir la causa por la que deba permanecer esa situación. Acorde con ello, el recurrente fundamenta su impugnación en la facultad de revocación por justa causa que el art. 264.3 LSC le concede, ejercitada en Junta General y por unanimidad.

Por las razones expuestas, la DGSJFP estima el recurso y revoca la nota de calificación impugnada, pues **no puede tenerse en cuenta la argumentación de contenido calificadorio que, de modo extemporáneo, alega el registrador en su informe.**

### Registro de la Propiedad

**Suspendida la inscripción de una escritura de ampliación y novación de préstamo hipotecario, al no aplicarse el régimen jurídico de la total obligación a la responsabilidad hipotecaria de intereses, costas y gastos.**

#### Resolución de la DGSJFP de 22/12/2021

En este asunto, en el que se suspende la inscripción de una escritura de ampliación y novación de préstamo hipotecario, por no aplicarse el único y uniforme régimen jurídico de la total obligación a la responsabilidad hipotecaria de los intereses ordinarios, moratorias, costas y gastos, la cuestión esencial debatida consiste en determinar si la voluntad de las partes contratantes, deducida de los términos de la escritura de novación hipotecaria, ha sido configurar una segunda hipoteca en garantía del nuevo capital entregado o la novación por ampliación de la hipoteca ya constituida e inscrita.

Afirma la DGSJFP que la concurrencia de la incertidumbre acerca de si los contratantes son partidarios de la inscripción de la nueva responsabilidad hipotecaria como hipoteca de segundo rango, unido a la necesidad de claridad de los asientos registrales, se impone una aclaración de la escritura por parte del acreedor en el sentido de indicar si quiere que la inscripción se practique solo como ampliación de la hipoteca, es decir como una sola hipoteca sumada a la anterior, en cuyo caso debe recalcarse de forma uniforme la responsabilidad hipotecaria total por intereses ordinarios y moratorios, aplicando el mismo régimen de plazo y tipos máximos al antiguo y al nuevo principal; o si, por el contrario, es su voluntad y consiente en que se inscriba la operación respecto del nuevo importe del préstamo como una segunda hipoteca con distinto rango. **Esta voluntad contractual podría deducirse de la propia interposición del recurso contra la calificación registral por parte de la entidad acreedora, pero, en este caso, al haberse interpuesto el recurso por el notario autorizante en términos jurídicos no es posible extraer esa conclusión.**

En cuanto a las cifras de la **responsabilidad hipotecaria señaladas para las costas y gastos garantizados, la inexistencia de límites legales frente a terceros y la innecesariedad de su determinación inter partes**, como ocurre con los intereses, **permite la consideración de la misma como una**

## Ámbito legal (cont.)

### Registro de la Propiedad

**cantidad abstracta**, que si bien se puede fijar como un porcentaje del principal o como una cifra alzada, al no depender su determinación de otros factores, tiene un carácter autónomo que posibilita su suma y confusión con la cantidad también abstracta fijada de acuerdo con otro porcentaje o de forma aleatoria. La cifra resultante sería únicamente el límite máximo que el acreedor podrá cobrar por tal concepto del precio del remate en presencia de terceros titulares de derecho reales o cargas inscritas o anotadas. **De optarse por la existencia de una única hipoteca deberían unificarse la cifra de garantía de los conceptos garantizados y decidir si se quiere garantizar con una sola cifra las costas y gastos respecto de todo el principal, o establecer cifras independientes para uno y otro concepto, pero también respecto de la suma total de los importes de capital garantizados.**

Finaliza la DGSJFP desestimando el recurso interpuesto y **confirma la nota de calificación de la registradora**, no sin antes recordar al notario la necesidad de redactar las escrituras con suficiente claridad, especialmente cuando existen consumidores, de tal modo que no quede duda de la pretensión de los otorgantes.



# Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencias Provinciales
CC	Código Civil, de 24 de julio de 1889
CCom	Código de Comercio, aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885
CE	Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGSJFP	Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública
DGT	Dirección General de Tributos
ET	Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIAA	Impuestos Autonómicos
IIEE	Impuestos Especiales
IILL	Impuestos Locales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JPI	Juzgado de Primera Instancia e Instrucción
LC	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
LEC	Ley 1/2000, de 7 enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LH	Ley Hipotecaria, aprobada por el Decreto de 8 febrero 1946
LIIEE	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley 29/1998, de 13 julio, Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LRJS	Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RIIEE	Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que aprueba el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre
RITP y AJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLGSS	Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre
TRLHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo
TRLITP y AJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunales Superiores de Justicia
UE	Unión Europea

[kpmgabogados.es](https://kpmgabogados.es)



© 2022 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.