

SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 16 al 31 de enero de 2025)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

Aunque una garantía sea difícil de ejecutar, como una finca rústica, no es motivo suficiente para rechazar la suspensión de ejecución de un acto impugnado

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión de actos de contenido económico. Suspensión con garantías alternativas. Garantías admisibles. Finca rústica.

Una entidad solicitó la suspensión del acto administrativo ofreciendo como garantía una hipoteca inmobiliaria constituida sobre una finca rústica. La Administración Tributaria denegó la solicitud de suspensión, basándose en que la finca rústica no era adecuada como garantía, ya que la dificultaba la ejecución de la garantía en caso de que fuera necesario llevar a cabo una subasta. Pero esto resultaría en una discriminación injustificada, ya que no existe ninguna norma que prohíba o limite la utilización de bienes rústicos como garantía. En consecuencia, el Tribunal considera que la negativa de la Administración a aceptar la finca rústica como garantía fue errónea y subraya que los bienes inmuebles rústicos, al igual que los urbanos, pueden ser utilizados como garantía si cumplen con los requisitos legales de suficiencia económica y jurídica.

(TEAC, de 15-11-2024, RG 673/2023/50)

El TEAC confirma que no se puede exigir al heredero de un socio el pago de sanciones impuestas a la sociedad disuelta y liquidada y que han sido transmitidas a dicho socio

El obligado tributario. Sucesores de la deuda tributaria. Sucesores mortis causa. Heredar a un socio de una sociedad disuelta con sanciones pendientes de pago.

El art. 39 de la LGT regula la sucesión tributaria de personas físicas y prohíbe expresamente la transmisión de sanciones a los herederos o legatarios, indicando que “en ningún caso se transmitirán las sanciones”. El art. 40 de la LGT regula la sucesión tributaria de personas jurídicas. Establece que los socios de sociedades disueltas y liquidadas son considerados sucesores hasta el límite de su cuota de liquidación, permitiendo exigirles tanto deudas tributarias como sanciones impuestas a la sociedad. La normativa distingue entre sucesión de personas físicas y de personas jurídicas, pero en casos como este, donde un socio de la sociedad ha fallecido, ambos preceptos deben interpretarse conjuntamente. La clave radica en si la prohibición del art. 39 de la LGT se aplica a las sanciones impuestas a la sociedad en la que el causante era socio y, por tanto, si dicha obligación puede ser exigida a sus herederos. Pero el TEAC establece que la intransmisibilidad de sanciones impide exigir al heredero o legatario de un socio de una sociedad disuelta el pago de sanciones impuestas a dicha sociedad, aunque estas estén incluidas dentro de la cuota de liquidación percibida por el causante.

(TEAC, de 10-12-2024, RG 5614/2023)

La falta de declaración expresa de caducidad de la derivación de responsabilidad subsidiaria tributaria invalida cualquier procedimiento posterior

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Caducidad. Falta de declaración expresa de caducidad.

El Tribunal Supremo establece la obligatoriedad de declarar expresamente la caducidad de un procedimiento de gestión tributaria cuando este haya superado el plazo máximo legal para resolver. Esta declaración de caducidad es un requisito indispensable para iniciar un





nuevo procedimiento respecto al mismo objeto. En el caso concreto, la Administración reconoció que el procedimiento anterior había caducado, pero no declaró dicha caducidad de forma expresa ni la notificó al interesado. Por el contrario, inició un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad sin cumplir con este requisito legal. Dado que la omisión de la declaración formal de caducidad constituye un defecto sustancial en el procedimiento, este tribunal concluyó que el acto administrativo impugnado era nulo. Por ello, declaró la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria sin necesidad de analizar las demás alegaciones formuladas por el reclamante.

(TEAC, de 15-11-2024, RG 1541/2022)

Un segundo acuerdo de responsabilidad subsidiaria, después de haberse anulado el primero sobre las mismas deudas tributarias, vulnera el principio non bis in idem

Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Declaración de responsabilidad subsidiaria firme y posterior declaración de responsabilidad subsidiaria por las mismas deudas.

La AEAT inició un procedimiento de apremio contra una sociedad y adoptó un acuerdo declarando responsable subsidiario al Sr. Axy. El TEAR anuló el acuerdo al considerar que la Administración no había incorporado la documentación necesaria para acreditar el elemento subjetivo de la responsabilidad subsidiaria. Tras la resolución del TEAR, la AEAT inició un nuevo procedimiento y dictó un nuevo acuerdo declarando nuevamente al Sr. Axy responsable subsidiario de las mismas deudas tributarias. Pero el TEAC confirma la resolución del TEAR, declarando inválido el segundo procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, ya que la Administración no puede iniciar un nuevo procedimiento sobre los mismos hechos y fundamentos, ya que ello vulnera principios esenciales del derecho administrativo sancionador, como la prescripción y el non bis in idem.

(TEAC, de 10-12-2024, RG 4484/2021)

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

Contratar a 2 personas a media jornada, en vez de a 1 persona con jornada completa, impide beneficiarse del régimen especial del IS de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

IS. Regímenes especiales. Aportación no dineraria. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Dos empleados a jornada parcial.

Entre los requisitos para acogerse a este régimen especial, la ley establece que la actividad principal de la entidad debe ser el arrendamiento de viviendas en España, y para que esta actividad sea considerada como económica, debe contar con al menos un trabajador a jornada completa. Si la entidad tuviera dos empleados a jornada parcial, no cumpliría el requisito de tener una actividad económica, ya que se exige al menos un trabajador a jornada completa. Como consecuencia, la entidad no podría beneficiarse del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas ya que no cumpliría con los requisitos del art. 5.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS) para ser considerada como una entidad que realiza una actividad económica.

(DGT, de 08-11-2024, V2329/2024)

Es posible compensar las BINs de la sociedad adquirida sin la limitación del art. 84.2 LIS si se demuestra que no hay riesgo de doble aprovechamiento de las pérdidas

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Límite de compensación.

Una sociedad limitada unipersonal adquirió mediante contrato de compraventa el 100% de las participaciones de otra sociedad limitada unipersonal (Sociedad B). La contribuyente manifestó que la operación de adquisición y fusión se realizó por motivos eco-





nómicos válidos, sin que el propósito principal fuera la compensación de las bases imponibles negativas (BIN) acumuladas por la Sociedad B entre 2007 y 2013. Dichas BIN estaban pendientes de compensación al cierre de la última declaración de la sociedad absorbida. En las operaciones de fusión que impliquen una sucesión a título universal, se transmiten a la sociedad absorbente los derechos y obligaciones tributarias de la sociedad absorbida, incluidas las BIN pendientes de compensación. Sin embargo, se establece una limitación: las BIN compensables se reducirán en la diferencia positiva entre las aportaciones realizadas por los socios de la sociedad absorbida y el valor fiscal de la participación adquirida. Esto busca evitar que una misma pérdida sea compensada dos veces. Sin embargo, esta limitación no se aplicará si se demuestra que no hay riesgo de doble aprovechamiento de las pérdidas.

(DGT, de 25-11-2024, V2398/2024)

Obras de rehabilitación realizadas por los inquilinos como pago en especie del alquiler a efectos del tipo reducido del IVA

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. Rehabilitación contratada como pago en especie del alquiler.

Una sociedad mercantil dedicada al arrendamiento de inmuebles ha adquirido una vivienda destinada al alquiler, pero la vivienda necesita una reforma, la cual será contratada y ejecutada por los inquilinos a cambio de una reducción en el precio de la renta. El destinatario de las obras no es el inquilino, sino la propia sociedad mercantil, ya que las obras son un pago en especie del alquiler. Si las obras cumplen los requisitos para considerarse como rehabilitación, se aplicará el tipo reducido del 10% del IVA, ya que la sociedad mercantil es la propietaria y promotora de las reformas. Si las obras no cumplen con los requisitos para ser consideradas rehabilitación, se aplicará el tipo general del 21%. Con lo cual, el tipo impositivo que se aplicará dependerá de si las obras realizadas en la vivienda cumplen con los requisitos para ser consideradas rehabilitación o, en su defecto, si se pueden calificar como renovaciones o reparaciones. En el primer caso, se aplicará el tipo reducido del 10%, mientras que, en el segundo caso, si no se cumplen los requisitos del tipo reducido, se aplicará el tipo general del 21%.

(DGT, de 28-10-2024, V2278/2024)

Cómputo en el IAE de la superficie del local cuando en el mismo se llevan a cabo dos actividades diferentes

IAE. Régimen de las actividades. Elementos tributarios. Superficie de los locales. Local donde se realizan dos actividades.

Una sociedad por la fabricación de pan, está matriculada en el Epígrafe 419.1 de la Secc. 1.ª de las Tarifas del impuesto, "Industria del pan y de la bollería". En el mismo local también fabrica galletas, por lo que deberá darse de alta en el Epígrafe 419.2 de la Secc. 1.ª, "Industrias de la bollería, pastelería y galletas"., ya que el alta en el Epígrafe 419.1 no faculta para la actividad de fabricación de galletas. La sociedad deberá imputar a cada actividad la superficie del local directamente ocupada en el ejercicio de esa actividad, más la parte proporcional del local ocupado en común. Y, si lo anterior no fuese posible, el resultado de dividir la superficie total del local por el número de actividades que en el mismo se ejerzan, en este caso, dos.

(DGT, de 31-10-2024, V2293/2024)

IAE. Régimen de las actividades. Elementos tributarios. Superficie de los locales. Local donde se realizan dos actividades.

Una sociedad está dada de alta en el impuesto en el Epígrafe 652.4, "Comercio al por menor de plantas y hierbas en herbolarios". En el mismo local vende pan dietético, aunque su fabricación se realiza en distinta nave. El Epígrafe 652.4 faculta para el comercio al por menor del pan dietético siempre que en ese local no se realice sobre ellos ninguna intervención de elaboración o fabricación, y si comercializa otros tipos de panes, deberá darse de alta en el Epígrafe 644.1 de la Secc. 1.ª de las Tarifas, "Comercio al por





menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos”, caso en el que la sociedad deberá imputar a cada actividad la superficie del local directamente ocupada en el ejercicio de esa actividad, más la parte proporcional del local ocupado en común. Y, si lo anterior no fuese posible, el resultado de dividir la superficie total del local por el número de actividades que en el mismo se ejerzan.

(DGT, de 31-10-2024, V2294/2024)

La DGT analiza diferentes cuestiones respecto al Impuesto sobre Envases de Plástico y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Envases de plástico no reutilizables que se destinen al transporte de residuos.

Una sociedad se dedica a la recogida de residuos, basuras y otras actividades de saneamiento, así como el transporte de los mismos y su posible tratamiento posterior. En el desarrollo de su actividad utiliza envases de plástico no reutilizables. Los envases no reutilizables que contengan plástico y que adolezcan de características específicas en virtud de las cuales estén diseñados especialmente para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar residuos destinados a su tratamiento, formarán parte del ámbito objetivo del Impuesto. O lo que es lo mismo, formará parte del ámbito objetivo del impuesto cualquier producto no reutilizable que contenga plástico y diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar cualquier tipo de mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo.

(DGT, de 26-11-2024, V2417/2024 y de 26-11-2024, V2421/2024)

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Sujeto pasivo

Una sociedad se dedica a la fabricación para terceros de complementos alimenticios a base de plantas y extractos naturales, que se presentan en forma de cápsulas, botes, sobres, viales, blísteres, etc. Esta sociedad no tiene la consideración de contribuyente y, en consecuencia, no tendrá obligaciones respecto a la presentación de la declaración de este impuesto ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria puesto que no realiza la fabricación, la importación ni la adquisición intracomunitaria de los envases. No obstante, resultará de aplicación el art. 82.9.b) LRSCE respecto a las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, cuando así sea requerido por el adquirente. Por otro lado, si esta empresa fabricara los envases en los que se contienen los complementos alimenticios, o bien los importara o los adquiriera intracomunitariamente, ostentaría la condición de contribuyente a efectos de este impuesto, pues los complementos alimenticios no parece que tengan encaje en la exención del art. 75 LRSCE por no tener la consideración de medicamentos, o de alimentos para usos médicos especiales conforme a la legislación sectorial, por lo que la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases mencionados estaría sujeta y no exenta.

(DGT, de 26-11-2024, V2419/2024)

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Régimen Económico Fiscal de Canarias

Envases de plástico no reutilizables que se destinen al transporte de residuos.

La liquidación del Impuesto la realizará la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en tanto que es la entidad “...responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero”, y dicha liquidación la realizará “en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera”, ya que es irrelevante la previsión de que los bienes incluidos en el régimen de perfeccionamiento activo autorizado por el Gobierno Canario son bienes que se benefician de una exención en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias. Además, los bienes importados bajo el régimen de perfeccionamiento activo otorgado por el Gobierno Cana-

rio, hay que señalar que en el momento de su entrada en las Islas Canarias se habrá producido el hecho imponible importación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, por lo que la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo otorgado por el Gobierno Canario no tendrá efecto sobre en dicho impuesto. Lo mismo sucede si se trata de bienes adquiridos en las Islas Canarias por las que ya se devengó el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

(DGT, de 26-11-2024, V2418/2024)

Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Exenciones. Mermas del proceso de transformación de residuos plásticos.

Una sociedad con autorización de gestor de residuos, transforma residuos plásticos en materia prima reciclada (polietileno de alta densidad reciclado, polietileno de baja densidad reciclado y otros polímeros reciclados). Los residuos que procesa en sus instalaciones son previamente sometidos a una operación de valorización R12 (preparación para el reciclado) en las instalaciones de los proveedores, mediante la cual se generan fardos o balas de residuos. A continuación somete esos fardos o balas a una operación de tratamiento final R0307 (reciclado de residuos plásticos), obteniéndose las materias primas recicladas. Durante este proceso se generan lo que denomina unas “mermas” o rechazos que, por sus características, deben ser depositadas en vertederos o gestionadas en instalaciones de incineración o coincineración. que quedan amparadas por la exención regulada en el art. 89 f) LRSCE.

(DGT, de 25-11-2024, V2414/2024)

Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Sujeto pasivo.

Una sociedad dedicada a la gestión de residuos, trata en sus propias instalaciones los residuos que genera en el desarrollo de sus procesos productivos. Para ello, cuenta con las autorizaciones pertinentes para la incineración de sus propios residuos, pero no de terceros. Esta sociedad entrega residuos para su eliminación en instalaciones de incineración de residuos, instalaciones estas que son también de su propiedad. En este caso no existe la figura del sustituto del contribuyente porque la sociedad además de ser quien realiza el hecho imponible también gestiona la instalación de incineración donde elimina sus residuos. La sociedad estará obligada a presentar trimestralmente por vía telemática una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas en cada trimestre natural, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria, durante los treinta primeros días naturales del mes posterior a cada trimestre natural y deberá inscribirse en el Registro territorial del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

(DGT, de 26-11-2024, V2420/2024)

Una sociedad distribuidora de carburante sin instalaciones (adquiere gasóleo A de operadores al por mayor y lo destina a consumidores finales) no puede ser titular de un almacén fiscal y no debe inscribirse en el registro territorial

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Circulación de productos. Suministro directo de gasóleo A sin almacenar.

Una sociedad distribuidora de carburante sin instalaciones adquiere gasóleo A de operadores al por mayor y lo destina a consumidores finales sin almacenar el producto. Por tanto, esta sociedad no puede ser titular de un almacén fiscal ya que no recibe, almacena ni distribuye productos con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención, y por ello no está obligada a inscribirse en el registro territorial, dado que no se encuentra en ninguna de las situaciones previstas en el art. 40.1 Rgto II.EE.

(DGT, de 26-11-2024, V2416/2024)