

# Newsletter Tributario

---

España

**GARRIGUES**

Enero 2022

## Índice

1. **La generación de pérdidas puede suponer la nulidad del recibo del IAE**
2. **Sentencias**
  - 2.1 Modelo 720. – El régimen sancionador del Modelo 720 es desproporcionado
  - 2.2 Impuesto sobre Sociedades y opciones tributarias. - Ya hay jurisprudencia que confirma que la compensación de BIN no es una opción tributaria
  - 2.3 Impuesto sobre Sociedades. – Para concluir si un grupo de empresas puede aplicar el régimen especial de entidades de reducida dimensión, hay que computar la cifra de negocios de la persona física que tiene el control del grupo
  - 2.4 Impuesto sobre Sociedades. – La aplicación de la limitación a la subrogación en el derecho a compensar las BIN en una operación acogida al régimen de neutralidad fiscal no exige que la Administración justifique que se ha producido un doble aprovechamiento de las pérdidas
  - 2.5 Impuesto sobre Sociedades. - No son liberalidades los gastos conectados, directa o indirectamente, con la actividad empresarial
  - 2.6 IRPF. – Las cantidades no abonadas por el arrendatario después de la demanda de desahucio también deben tributar como rendimientos del capital inmobiliario
  - 2.7 IRPF. – Para la prueba de los trabajos en el extranjero no se puede exigir al contribuyente que aporte los contratos entre su empleador y los clientes
  - 2.8 IRPF. – Los administradores de empresas españolas se pueden beneficiar de la exención por trabajos en el extranjero

por la realización de funciones ejecutivas en beneficio de las filiales

- 2.9 ITPyAJD. - Las aportaciones no dinerarias de activos acogidas al régimen de neutralidad, que incluyan deudas garantizadas con hipoteca, están sometidas a TPO por la parte del activo cuya contraprestación esté constituida por la asunción de la deuda
- 2.10 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – La reducción de empresa familiar se puede aplicar sobre el valor de las participaciones correspondiente a los activos financieros de la entidad, si se prueba que están afectos al desarrollo de la actividad empresarial
- 2.11 Valoraciones catastrales. – El valor catastral se debe determinar aplicando el coeficiente de relación al mercado al valor que resulte de la ponencia de valores
- 2.12 Valoraciones catastrales. – Las instalaciones técnicas al servicio de un inmueble se valorarán conforme a la tipología de garajes trasteros y locales en estructura
- 2.13 Responsabilidad patrimonial de la Administración. – El cómputo del plazo de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado se inicia tras la firmeza de la sentencia que desestime la solicitud de revocación
- 2.14 Procedimiento de protección de los derechos fundamentales. – No es necesario agotar la vía administrativa para acudir al procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales
- 2.15 Procedimiento de revisión. – Los tribunales económico-administrativos deben resolver sobre las cuestiones suscitadas por los interesados, aunque no fueran planteadas en el procedimiento de inspección

2.16 Procedimiento sancionador. – El actual recurso de casación es suficiente para garantizar una doble revisión judicial de las sanciones administrativas

### 3. Resoluciones

3.1 Modelo 720. – El beneficiario de un ‘trust’ debe declarar, como titular real, los bienes de los que este es titular

3.2 Impuesto sobre Sociedades. - En el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, la bonificación se calcula teniendo en cuenta las rentas positivas y las negativas

3.3 Impuesto sobre Sociedades. - El ingreso por la devolución del céntimo sanitario se debe imputar en el ejercicio en que se reconoce el derecho a dicha devolución

3.4 Impuesto sobre Sociedades. – Si se revisa simultáneamente a todas las partes en una operación vinculada, no es necesario seguir el procedimiento especial previsto para la valoración de este tipo de operaciones

3.5 Impuesto sobre Sociedades. - El TEAC confirma que en cada uno de los pagos fraccionados se puede compensar hasta un millón de BIN

3.6 IRPF. – No son deducibles las cuotas sindicales extraordinarias para hacer frente a situaciones individuales de los afiliados

3.7 IRPF. - La indemnización en concepto de cláusula penal tras la resolución de un contrato se califica como ganancia patrimonial y se integra en la base imponible general del impuesto

3.8 Impuesto sobre el Patrimonio e ISD. – Para aplicar los beneficios de empresa familiar resulta irrelevante la denominación formal asignada a las retribuciones o si el cargo es gratuito conforme a los estatutos

- 3.9 Impuesto sobre el Patrimonio. – Los activos que forman parte de una comunidad de bienes se podrán beneficiar de la exención como bienes afectos a una actividad
- 3.10 ITPyAJD. - La base imponible del AJD en las operaciones de cesión de créditos hipotecarios está constituida por el capital pendiente de amortizar en el momento de la cesión
- 3.11 Procedimiento de recaudación. - En los procedimientos de derivación de responsabilidad subsidiaria de administradores, la voluntad de no cumplir con las obligaciones tributarias queda acreditada si se satisfacen deudas posteriores de terceros
- 3.12 Derivación de responsabilidad. – La división de la deuda tributaria entre los distintos obligados no es una excepción a la obligación solidaria de todos ellos
- 3.13 Derivación de responsabilidad. – Tras una declaración de responsabilidad subsidiaria firme, no se puede derivar una responsabilidad solidaria por los mismos hechos sin que se anule la primera declaración
- 3.14 Procedimiento de Inspección. – La negativa a la apertura de una caja de seguridad sin previa autorización judicial no constituye resistencia u obstrucción a las actuaciones de inspección
- 3.15 Procedimiento sancionador. - Se puede exigir la reducción por pronto pago en relación con una sanción una vez transcurrido el plazo de la LGT para iniciar el procedimiento sancionador
- 3.16 Procedimiento sancionador. - Es nula de pleno derecho una sanción impuesta prescindiendo de las alegaciones presentadas en plazo
- 3.17 Procedimiento sancionador. – Se puede revocar la conformidad manifestada frente a una propuesta de sanción

#### **4. Consultas de la Dirección General de Tributos**

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. – Las indemnizaciones se deben imputar cuando la sentencia que las determine adquiera firmeza, con independencia de la fecha de exigibilidad
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - Las NIC no forman parte del derecho contable a tener en cuenta para calcular la base imponible y determinar las reglas de imputación temporal
- 4.3 Impuesto sobre Sociedades. - Las obras en un local arrendado soportadas por el arrendador no tendrán impacto en la base imponible del arrendatario
- 4.4 Impuesto sobre Sociedades. - La indemnización por el incendio de una nave se puede imputar en función de los cobros
- 4.5 IRPF. - La condonación de un préstamo entre dos entidades no produce efectos en el IRPF de los socios personas físicas de ambas sociedades
- 4.6 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. – Se analiza cómo tributa una sociedad no residente por la tenencia de un inmueble en España, cedido en uso a empleados, socios y administradores
- 4.7 ITPyAJD. – La formación de lotes para distribuir inmuebles entre sus comuneros solo tributa por la modalidad de actos jurídicos documentados

#### **5. OTROS**

- 5.1 Se publica el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022
- 5.2 Se publican las instrucciones de la declaración Intrastat

- 5.3 Se publica una nueva versión de las directrices de precios de transferencia para multinacionales y administraciones tributarias

## 1. La generación de pérdidas puede suponer la nulidad del recibo del IAE

En los últimos meses se han publicado diversos pronunciamientos en los que nuestros tribunales han cuestionado las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de 2020 sobre la base del necesario respeto a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad, debido a las excepcionales circunstancias económicas que concurrieron en ese ejercicio como consecuencia de la crisis sanitaria.

Entre otras, cabe destacar las siguientes sentencias:

- (i) El Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en su [sentencia de 2 de diciembre de 2021](#), reconoce el derecho del contribuyente a obtener una reducción proporcional de la cuota del IAE por el periodo de cierre obligatorio de la actividad durante 2020, confirmando así la conclusión del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Alicante resumida en nuestra [Newsletter de Tributario de noviembre de 2021](#). En esta sentencia, además, el tribunal rechaza de forma expresa los razonamientos (en contra de esta conclusión) defendidos por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón en su resolución del 22 de julio de 2021, también comentada en la misma *newsletter*.
- (ii) Por otro lado, en el marco de un recurso cuya dirección letrada ha correspondido a Garrigues, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Santander ha dictado una sentencia de 16 de diciembre de 2021, en la que ha anulado el recibo del IAE de 2020 de una entidad, por haber sido emitido sin tener en cuenta las especiales circunstancias concurrentes en dicho ejercicio.

El juzgado entiende que el recurrente ha acreditado que el sector económico al que pertenece había tenido pérdidas generalizadas durante el año 2020, lo que supone que se incumpla una de las premisas establecidas en la normativa reguladora del IAE para que se pueda exigir este impuesto.

Este pronunciamiento supone un paso más respecto de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, porque anula toda la cuota del IAE en lugar de reducirla proporcionalmente por el periodo de cierre obligatorio de la actividad económica.

En definitiva, aunque todavía de manera no generalizada, parece que los tribunales están acogiendo favorablemente la necesidad de (i) tener en cuenta las excepcionales circunstancias que afectaron al ejercicio 2020 como consecuencia de la pandemia; y de (ii) garantizar el respeto a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, que rigen en nuestro sistema tributario.



## 2. Sentencias

### 2.1 Modelo 720. – El régimen sancionador del Modelo 720 es desproporcionado

**Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19](#)**

El 27 de enero de 2022 se ha publicado la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) relacionada con la declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720).

Según el tribunal, el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento o cumplimiento inexacto o tardío de esta declaración es desproporcionado, tanto en lo que se refiere a la sanción proporcional del 150%, como a la que se calcula según importes fijos por datos o conjuntos de datos no declarados o declarados incorrectamente o fuera de plazo.

Subraya el tribunal, además, que la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF y en el Impuesto de Sociedades, prevista para el caso de falta de declaración o declaración extemporánea, no es admisible, fundamentalmente porque, en la práctica, no permite alegar la prescripción.

En nuestra [alerta de 27 de enero de 2022](#) comentamos esta sentencia.

### 2.2 Impuesto sobre Sociedades y opciones tributarias. - Ya hay jurisprudencia que confirma que la compensación de BIN no es una opción tributaria

Como tuvimos ocasión de comentar en nuestra alerta de [13 de diciembre de 2021](#), el 30 de noviembre de 2021, el Tribunal Supremo dictó sentencia en la que concluyó que la compensación de BIN no es una opción tributaria a los efectos del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT), sino el ejercicio de un derecho del contribuyente. El Tribunal Supremo ha reiterado este criterio en sus pronunciamientos posteriores de 2 y 3 de diciembre de 2021, en el marco de los recursos [nº 4006/2020](#) y [4300/2020](#), respectivamente.

La Audiencia Nacional ya había rechazado la tesis contraria que venía manteniendo la Administración tributaria en sus sentencias de 11 de diciembre de 2020 (comentadas en nuestra [alerta de 15 de enero de 2021](#) y nuestra [entrada en el blog de 23 de febrero de 2021](#)) y 29 de octubre de 2021 (comentada en nuestra alerta de [13 de diciembre de 2021](#)).

En particular, en la sentencia de 11 de diciembre de 2020, la Audiencia Nacional acordó la anulación de la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, en la que este tribunal administrativo sentó las bases de su teoría de la opción tributaria en relación con la compensación de BIN en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Frente a dicha sentencia de la Audiencia Nacional, la Abogacía del Estado preparó recurso de casación. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha acordado recientemente la inadmisión de dicho recurso por pérdida sobrevenida de interés casacional objetivo, al entender que la cuestión jurídica objeto de controversia ya ha sido resuelta por la Sección Segunda de su Sala de lo Contencioso-Administrativo en sentido contrario al propugnado por la Abogacía del Estado. La inadmisión de este recurso determina la firmeza de la sentencia de la Audiencia Nacional.

Por otro lado, el Tribunal Supremo ha emitido dos autos el 12 de enero de 2022 ([recursos 4400/2020](#) y [1875/2021](#)), en los que ha acordado admitir recursos de casación sobre una cuestión jurídica sustancialmente idéntica a la que ha sido objeto de resolución en sus recientes sentencias (citadas más arriba), pero justifica la admisión de estos recursos en que las sentencias impugnadas, procedentes de tribunales superiores de justicia, son contrarias a su jurisprudencia.

### **2.3 Impuesto sobre Sociedades. – Para concluir si un grupo de empresas puede aplicar el régimen especial de entidades de reducida dimensión, hay que computar la cifra de negocios de la persona física que tiene el control del grupo**

**Tribunal Supremo. Sentencias de [10 de enero de 2022](#) y [21 de diciembre de 2021](#)**

La Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece un régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión, que son aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supera los 10 millones de euros. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Este mismo criterio se aplicará cuando una persona física se encuentre en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio con respecto a alguna de las entidades de las que sea socio.

Se plantea en este caso si, para calcular el importe neto de la cifra de negocios de un grupo de sociedades, hay que incluir la cifra de negocios de las actividades económicas de la persona física, empresario o profesional, que tiene el control del grupo y la respuesta del Tribunal Supremo es afirmativa.

### **2.4 Impuesto sobre Sociedades. – La aplicación de la limitación a la subrogación en el derecho a compensar las BIN en una operación acogida al régimen de neutralidad fiscal no exige que la Administración justifique que se ha producido un doble aprovechamiento de las pérdidas**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 10 de diciembre de 2021](#)**

Como regla general, en las operaciones de reorganización en las que se aplica el régimen especial de neutralidad, la entidad adquirente se puede subrogar en el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas (BIN) pendientes de compensación en la entidad transmitente. Sin embargo, este derecho está sujeto a limitaciones. En concreto, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o cuando ambas formen parte del mismo grupo mercantil, las BIN susceptibles de compensación se reducirán en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios y el valor de la participación.

El Tribunal Supremo aclara que la expresión “socios” comprende tanto a los titulares de las participaciones en el momento de la operación (en este caso, una fusión) como a cualquier socio anterior de la entidad absorbida, dado que los antiguos socios pudieron deducir las pérdidas en el momento de la transmisión de la participación. De esta forma se evita que se produzca un doble aprovechamiento de las pérdidas tanto en los socios antiguos como en la sociedad adquirente.

Siendo esto así, la sociedad recurrente planteó que, en virtud del principio de facilidad probatoria, correspondía a la Administración tributaria verificar si el antiguo socio había aprovechado fiscalmente las pérdidas de la entidad transmitida. Sin embargo, el Tribunal Supremo concluye que la Administración tributaria debe aplicar automáticamente la limitación a la compensación de las BIN, si se cumplen de forma objetiva los requisitos establecidos en la ley.

Se debe recordar, en cualquier caso, que la redacción actual de la ley del impuesto impide, en general, que se aprovechen las pérdidas en la transmisión de participaciones, por lo que el mantenimiento de la limitación en la ley podría ser discutible.

## 2.5 Impuesto sobre Sociedades. - No son liberalidades los gastos conectados, directa o indirectamente, con la actividad empresarial

**Audiencia Nacional. [Sentencia de 25 de noviembre de 2021](#); y Dirección General de Tributos. Resolución [V2684-21, de 5 de noviembre](#)**

Como garantía por un préstamo otorgado a una sociedad, se hipotecó un inmueble de una entidad vinculada. Ante el impago del préstamo por la prestataria, la entidad garante transmitió el inmueble y amortizó el importe pendiente, registrando un derecho de crédito frente a la prestataria. Tras la declaración judicial de insolvencia de esta última entidad, la entidad garante dotó una provisión por el importe de la cuenta a cobrar y dedujo el gasto en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

La Administración rechazó la deducibilidad del gasto por considerarlo una liberalidad. Según la Administración, un gasto que se origina por el ofrecimiento de una garantía sobre un préstamo de otra entidad, no está correlacionado con los ingresos.

Con base en la doctrina del Tribunal Supremo en su [sentencia de 30 de marzo de 2021 \(recurso 3454/2019\)](#), la Audiencia Nacional sostiene que solo son liberalidades los gastos que no tienen ningún tipo de conexión con la actividad mercantil y que, además, generen un empobrecimiento sin contraprestación. Según el tribunal, además, en el caso enjuiciado no cabe apreciar intención de liberalidad, porque la hipoteca se constituyó para dar cobertura a la actuación de una sociedad vinculada y los grupos de empresas forman una realidad económica unitaria. Conforme a ello, acepta la deducibilidad del gasto.

En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en su resolución [V2684-21, de 5 de noviembre](#), en la que confirma la deducibilidad de los gastos estrictamente vinculados con la actividad mercantil, como (en el caso analizado en la consulta) los destinados a la fidelización de clientes.

## 2.6 IRPF. – Las cantidades no abonadas por el arrendatario después de la demanda de desahucio también deben tributar como rendimientos del capital inmobiliario

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 14 de diciembre de 2021](#)**

El recurrente presentó demanda de desahucio contra su arrendatario por el impago de las rentas del alquiler solicitando que, además, le fueran abonadas no solo las cantidades pendientes en el momento de presentar la demanda, sino también las que se devengarán con posterioridad y hasta el efectivo desalojo de la finca. Esta demanda fue estimada, por lo

que se condenó al arrendatario al pago de las rentas hasta el desalojo del local, que siguió ocupando tras la sentencia estimatoria.

La controversia se centra en el tratamiento a efectos del IRPF de las rentas dejadas de abonar por el arrendatario con posterioridad a la demanda de desahucio. La sentencia de instancia, al igual que la Administración, consideraron que tales cantidades debían tributar como rendimientos del capital inmobiliario. En cambio, el recurrente sostenía que, dado que dichas rentas se recibieron tras la resolución contractual, en realidad eran una indemnización al arrendador por el tiempo en el que el arrendatario tuvo ilícitamente la posesión del inmueble.

El Tribunal Supremo concluye que las cantidades no abonadas por el arrendatario, con independencia de que se hubieran devengado antes o después del juicio de desahucio, tienen la consideración de “renta debida”, de manera que, a efectos del IRPF, se deben calificar como rendimientos del capital inmobiliario, imputables al periodo impositivo en el que sean exigibles por el arrendador.

## 2.7 IRPF. – Para la prueba de los trabajos en el extranjero no se puede exigir al contribuyente que aporte los contratos entre su empleador y los clientes

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 17 de noviembre de 2021](#)**

Un trabajador residente en España, empleado en una entidad residente en este territorio, realizó viajes al extranjero:

- (i) En primer lugar, viajes a Brasil para participar en proyectos de la filial del grupo residente en Brasil, destinados a un cliente de este territorio.
- (ii) En segundo lugar, viajes a Rusia, para participar en un proyecto de su empleador para un cliente de esta entidad residente en Rusia.

El trabajador contaba con certificados emitidos por su empleador y por la filial brasileña del grupo, en los que se describía y justificaba lo siguiente:

- (i) Cuáles eran los proyectos que motivaron los desplazamientos.
- (ii) Cómo se habían facturado los servicios.

La Administración, sin embargo, negó que tuviera derecho a la exención en el IRPF por la realización de trabajos en el extranjero. Según la oficina de gestión y el TEAR de Madrid, no se había acreditado que el trabajo se prestara en beneficio de entidades no residentes. El Abogado del Estado resumía la posición de la Administración afirmando lo siguiente:

- (i) Que los certificados no indicaban cuáles eran las funciones específicas realizadas por el trabajador en el extranjero. Por tanto, de los certificados no se podía concluir que los servicios prestados por el trabajador en Brasil y Rusia no formaran parte de las funciones propias de su puesto de trabajo.
- (ii) Que, abundando en ello, no se indicaba en los certificados que el trabajador recibiera, por su trabajo en el extranjero, una remuneración diferente de la que percibía cuando estaba en España.

- (iii) Que, además, el empleado no había aportado los contratos entre su empleador y los clientes.
- (iv) Que la empresa había declarado los rendimientos como no exentos, sin consignarlos en la clave "L15", prevista para esta exención, en el Modelo 190.

Frente a ello, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid concluye que la exención sí se puede aplicar. Según el tribunal, la controversia se centra en una cuestión de prueba del motivo de los desplazamientos y este quedó suficientemente probado con los referidos certificados. Según el tribunal:

- (i) No se puede exigir al empleado que aporte los contratos entre su empleador y los clientes de este, porque ello excede de su capacidad de aportar pruebas. Se trata de documentos que no están ni tienen por qué estar a su disposición.
- (ii) Los certificados aportados contienen suficiente información sobre los viajes y su justificación.
- (iii) Además, aportados los certificados por el contribuyente, la Administración debió asumir la carga de la prueba, y no lo hizo.

## 2.8 IRPF. – Los administradores de empresas españolas se pueden beneficiar de la exención por trabajos en el extranjero por la realización de funciones ejecutivas en beneficio de las filiales

### Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. [Sentencia de 4 de noviembre de 2021](#)

En virtud de la teoría del vínculo, se viene entendiendo que consejeros y administradores tienen exclusivamente una relación mercantil cuando realizan funciones propias de la alta dirección. La Administración tributaria está manteniendo que, por este motivo, sus retribuciones del trabajo no se pueden beneficiar de determinados incentivos que la Ley del IRPF establece, según la Administración, solo para quienes tienen una relación laboral o estatutaria. Esta conclusión es la que se defiende, entre otras, en relación con la exención por trabajos en el extranjero (artículo 7.p)

La Audiencia Nacional, sin embargo, concluyó en su [sentencia de 19 de febrero de 2020](#) (recurso 485/2017), que los consejeros y administradores sí se pueden beneficiar de esta exención, (i) porque la ley solo exige que se realice un "trabajo" en el extranjero, sin requerir que derive de una relación laboral o estatutaria y, además, (ii) no cabe dudar que los rendimientos de consejeros y administradores son rendimientos del trabajo (aunque sea por "expresa decisión legal").

El Tribunal Supremo, sin embargo, ha mantenido, en su [sentencia de 22 de marzo de 2021](#) (recurso de casación 5596/2019) que no se puede aplicar esta exención a los rendimientos derivados de la participación en consejos de administración de entidades no residentes; aunque está pendiente de resolución un recurso de casación en el que este tribunal se debe pronunciar sobre si se aplica la exención a los rendimientos de consejeros y administradores que remuneran sus funciones ejecutivas ([auto de 11 de marzo de 2021](#)).

Todas estas sentencias han sido analizadas en nuestro [blog](#) y en diversas newsletters ([abril de 2020](#) y [abril de 2021](#)).

Ahora, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en [sentencia de 4 de noviembre de 2021](#), analiza el caso de un administrador de una entidad residente en España que realiza trabajos para una filial de dicha entidad en Brasil y se pronuncia sobre la cuestión que está pendiente de pronunciamiento en el Tribunal Supremo. El tribunal realiza el siguiente análisis:

- (i) Aunque las exenciones se deben interpretar de forma restrictiva, ello no puede dar lugar a un resultado contrario a la lógica, a la ley y a los objetivos de estos beneficios.
- (ii) El beneficio que nos ocupa tiene como objetivo la internacionalización del talento humano residente en España. Por ello, el principal requisito es que el servicio prestado por el trabajador que se traslada suponga una utilidad, conveniencia y provecho para la entidad destinataria, y que se produzca un desplazamiento físico al extranjero para prestar el servicio.
- (iii) La ley no contiene ninguno de los siguientes requisitos:
  - (a) Que los destinatarios de los trabajos sean sus únicos beneficiarios (incluyendo el propio empleador).
  - (b) Que la relación sea laboral o estatutaria; porque “este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas (...) sino de los trabajadores”.
  - (c) Que los trabajos sean de una naturaleza determinada.
  - (d) Que la duración o permanencia en el extranjero alcance un determinado umbral.
- (iv) En particular, la ley no prohíbe que la exención pueda ser aplicada en el caso de labores de coordinación o supervisión o por los administradores de las empresas empleadoras residentes en España.

En el caso analizado por el tribunal, las funciones realizadas por el administrador en la filial de Brasil consistían básicamente en (i) analizar el presupuesto de ventas de Brasil, (ii) mantener controlados sus gastos, y (iii) desarrollar actividades propias de un director general (supervisar ventas y gastos, controlar el almacén y los *stocks*, gestionar y controlar clientes, supervisar compras, contratar nuevo personal, reorganizar departamentos, etc.).

El tribunal concluye que la retribución por estas funciones da derecho a la exención, aunque su perceptor sea administrador de la matriz española.

## **2.9 ITPyAJD. - Las aportaciones no dinerarias de activos acogidas al régimen de neutralidad, que incluyan deudas garantizadas con hipoteca, están sometidas a TPO por la parte del activo cuya contraprestación esté constituida por la asunción de la deuda**

### **Tribunal Supremo. [Sentencia de 22 de diciembre de 2021](#)**

Se plantea si la constitución de una sociedad aportando inmuebles garantizados con hipoteca es una sola operación (la constitución de la entidad) sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados (ITPyAJD) o si, además, comprende otra operación (la adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) por los inmuebles que se entregan a cambio de asumir la deuda hipotecaria.

El Tribunal Supremo recuerda que esta cuestión ya fue resuelta en diversas sentencias y, remitiéndose a ellas, concluye que en estos casos hay dos convenciones perfectamente delimitadas y separables: (i) la suscripción del capital mediante la aportación de los inmuebles y (ii) la asunción por la entidad de nueva constitución del crédito hipotecario; tanto si el valor neto de los inmuebles supera el capital suscrito como si es coincidente.

Según el tribunal, la circunstancia de que la base imponible de la operación societaria objeto de tributación excluya el valor de las deudas no determina que la transmisión de esas deudas esté exenta de gravamen.

En el mismo sentido se ha pronunciado recientemente la DGT en su resolución [V2875-21](#), de 17 de noviembre de 2021. En esta resolución analiza una aportación no dineraria de los activos y pasivos de un negocio hotelero a una entidad de nueva creación, asumiendo la sociedad beneficiaria las deudas garantizadas con hipoteca que gravan el hotel (tanto las constituidas para financiar su adquisición, como otras no relacionadas con su compra). La DGT señala lo siguiente:

- (i) En las aportaciones no dinerarias de rama de actividad, se produce una transmisión en bloque o indiferenciada de activos y deudas, es decir, “*un conjunto capaz de funcionar*” por sus propios medios. En las aportaciones no dinerarias de activos y pasivos que no conforman una rama de actividad, sin embargo, se producen transmisiones individualizadas de los diferentes activos y pasivos.
- (ii) El artículo 7 de la Ley del ITPyAJD establece que son transmisiones patrimoniales sujetas y no exentas de la modalidad de TPO las adjudicaciones en pago y para pago de deudas y las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

Este tipo de adjudicaciones expresas no se produce en las aportaciones de ramas de actividad (porque, como se ha indicado, en estas los activos y pasivos se transmiten en bloque), pero sí en las aportaciones no dinerarias de elementos que no forman una rama de actividad.

En estos casos, cuando la entidad beneficiaria de los activos asume, simultáneamente, unas deudas, se entenderá que se ha producido una adjudicación expresa de bienes en pago de asunción de deudas, que estará sujeta y no exenta de la referida modalidad de TPO. Ello será así con independencia de que las deudas se hayan contraído para financiar la adquisición de los activos o por otros motivos.

- (iii) La base imponible será el valor del hotel cuya contraprestación esté constituida por la asunción de deudas.

## **2.10 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – La reducción de empresa familiar se puede aplicar sobre el valor de las participaciones correspondiente a los activos financieros de la entidad, si se prueba que están afectos al desarrollo de la actividad empresarial**

### **Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de enero de 2022**

Un contribuyente donó a su hijo sus participaciones en una entidad. Dichas participaciones cumplían los requisitos del régimen de empresa familiar, por lo que estaban exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por este motivo, el hijo calculó la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) aplicando la reducción de empresa familiar.

La aplicación de esta reducción exige que las participaciones estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. La exención (y, por tanto, la reducción en el ISD) puede ser total o parcial, en función del grado de afectación a la actividad de los bienes de la entidad.

La Inspección entendió que la reducción no era total porque la sociedad tenía en su activo inversiones financieras. Según la Inspección, la Ley del IRPF (a la que se remite la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) establece que en ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a la actividad los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que este tipo de activos sí se pueden considerar afectos a la actividad a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción en el ISD. En particular, entiende que las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, que son las que pueden haber conducido a realizar las inversiones, abundan en esa idea de afectación. En cualquier caso, es el sujeto el que deberá probar dicha afectación.

## **2.11 Valoraciones catastrales. – El valor catastral se debe determinar aplicando el coeficiente de relación al mercado al valor que resulte de la ponencia de valores**

### **Tribunal Supremo. Sentencia de 14 de diciembre de 2021**

Una entidad acreditó, mediante la aportación de prueba pericial, que el valor catastral del inmueble del que era titular superaba su valor de mercado. Por este motivo, el tribunal de instancia acordó anular el valor catastral y ordenó que fuera sustituido por otro. En relación con la determinación del nuevo valor catastral:

- (i) La Administración defendía que, cuando la valoración catastral inicial ha sido judicialmente apreciada como superior al valor de mercado, entonces el nuevo valor catastral debe coincidir con el valor de mercado, sin reducción alguna.

Según el Tribunal Supremo, esta tesis carece de soporte legal y, además, haría perder a la Administración el estímulo para realizar una valoración catastral correcta, pues le bastaría constatar a través de periciales que el valor de mercado es claramente inferior al valor catastral por ella fijado para, directamente, aplicar el valor de mercado. Este escenario, además, se agravaría en los casos en que el interesado no recurriera.



- (ii) El sujeto pasivo sostenía, frente a ello, que, para determinar el nuevo valor catastral, lo correcto era analizar cuál es el valor de mercado y aplicar sobre este el coeficiente de relación al mercado del 0,5 (coeficiente RM).

Según el Tribunal Supremo, esta doctrina tampoco es correcta, porque, si el legislador así lo hubiera querido, habría dicho expresamente que el valor catastral debe ser el 50% del valor de mercado.

En definitiva, el Tribunal Supremo concluye que el valor catastral resulta de un procedimiento administrativo normativamente predeterminado y objetivo, y que es erróneo interpretar tanto que el coeficiente RM no se aplica en determinados casos (criterio administrativo), como que este se aplica sobre el valor de mercado (criterio del sujeto pasivo).

Frente a ambas interpretaciones, el tribunal declara que, “una vez acreditado el valor de mercado y a los efectos de determinar el valor catastral, el coeficiente de relación al mercado (RM) de 0,5 debe operar sobre el valor que resulte de la aplicación de la ponencia de valores, teniendo en consideración, además, todos los coeficientes que pudieran resultar aplicables, sin que ello comporte que el valor catastral así obtenido deba tener como límite la mitad del valor de mercado”.

## 2.12 Valoraciones catastrales. – Las instalaciones técnicas al servicio de un inmueble se valorarán conforme a la tipología de garajes trasteros y locales en estructura

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 7 de diciembre de 2021](#)

La valoración catastral de las construcciones se determina, en parte, en función de la tipología constructiva que se les asigne dentro de las previstas en la normativa catastral, atendiendo a los usos y características de cada uno de los locales que integran el propio inmueble.

En esta sentencia se discute la valoración catastral de un inmueble destinado principalmente al uso de oficinas. El Tribunal Supremo concluye de la siguiente forma:

- (i) Que las plantas o locales destinados exclusivamente a albergar instalaciones técnicas al servicio del propio edificio, deben ser calificados bajo la tipología 1.1.3 correspondiente a “Garajes trasteros y locales en estructura” de las previstas en el cuadro que recoge la norma catastral a estos efectos.
- (ii) Que ello es así con independencia de que estas plantas o locales cumplan una función accesoria o instrumental con respecto a la tipología constructiva general asignada al edificio.

### **2.13 Responsabilidad patrimonial de la Administración. – El cómputo del plazo de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado se inicia tras la firmeza de la sentencia que desestime la solicitud de revocación**

#### **Tribunal Supremo. Sentencia de 29 de noviembre de 2021**

El derecho a reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador prescribe al año de la publicación en el BOE de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma que haya producido el daño cuya indemnización se pretende. Además, el reclamante debe obtener, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño en el que se hubiera alegado la inconstitucionalidad.

En esta sentencia se analiza el caso de una entidad que transmitió en 2015 varias fincas por un precio inferior al de su adquisición. Pese a ello, la Administración liquidó el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía Municipal). Las liquidaciones adquirieron firmeza por no haber sido impugnadas en plazo.

Tras publicarse en el BOE de 15 de junio de 2017 la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional que declaró la inconstitucionalidad parcial de varios preceptos de la normativa reguladora de la Plusvalía Municipal, la entidad instó la revocación de las referidas liquidaciones. Una vez desestimada su solicitud de revocación mediante sentencia firme de un juzgado, el contribuyente formuló en el plazo de un año una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por el importe de las referidas liquidaciones.

La Administración concluyó que la reclamación era extemporánea porque se había realizado después del plazo de un año desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el BOE. Frente a ello, el Tribunal Supremo estima el recurso de la entidad y confirma que el plazo de un año se computa desde la sentencia que desestima la solicitud de revocación.

### **2.14 Procedimiento de protección de los derechos fundamentales. – No es necesario agotar la vía administrativa para acudir al procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales**

#### **Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de diciembre de 2021**

Los antecedentes de hecho de esta sentencia son los siguientes:

- (i) La AEAT impuso al contribuyente una sanción en relación con el IRPF de los ejercicios 2014 a 2016.
- (ii) El contribuyente consideró que la sanción vulneraba sus derechos fundamentales, porque se basaba en datos obtenidos tras la entrada en su domicilio, en virtud de autos judiciales posteriormente declarados nulos. Por tanto, interpuso contra la sanción un recurso contencioso-administrativo por el procedimiento de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales.

- (iii) La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja inadmitió el recurso porque no se había agotado la vía administrativa.

El Tribunal Supremo concluye que no es preciso agotar la vía administrativa para acudir al proceso especial de protección de los derechos fundamentales. Según el tribunal:

- (i) El hecho de acudir directamente a este recurso especial en lugar de seguir la vía ordinaria no supone un abuso de derecho, como sugería la Administración demandada, ya que no hay nada que impida al contribuyente escoger una u otra vía ante una vulneración de sus derechos fundamentales.
- (ii) En todo caso, el tribunal deberá comprobar, a efectos de la admisión del recurso, (i) que en el escrito de interposición se invoca uno de los derechos susceptibles de tutela por este procedimiento especial y (ii) que su lesión se relaciona, en términos que no sean absurdos, con una actuación, omisión, inactividad o vía de hecho imputable a la Administración.

## **2.15 Procedimiento de revisión. – Los tribunales económico-administrativos deben resolver sobre las cuestiones suscitadas por los interesados, aunque no fueran planteadas en el procedimiento de inspección**

### **Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de diciembre de 2021**

La CNMV notificó en 2006 a una institución de inversión colectiva (IIC) la revocación de su condición de IIC, por haber incumplido determinados requisitos en el propio ejercicio 2006 y en ejercicios anteriores. Ello supuso que la Inspección denegara a la entidad la aplicación del régimen especial de tributación previsto en la LIS para este tipo de entidades en todos esos ejercicios. La entidad se opuso, alegando que la pérdida del régimen fiscal especial solo procedía en 2006, pero no respecto de los ejercicios anteriores en los que aún no se le había revocado su condición de IIC.

El Tribunal Supremo declara, sin embargo, que el régimen especial de tributación deja de resultar aplicable en el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la revocación, con independencia de cuándo se notifique esta.

Por otra parte, la IIC recurrente solicitó subsidiariamente que se le aplicara el régimen especial de las sociedades patrimoniales. No obstante, dicha petición no la hizo ante la Inspección, sino posteriormente en el marco de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación administrativa. El TEAC rechazó esta solicitud precisamente porque se trataba de una cuestión introducida *ex novo* por la entidad en la vía económico-administrativa.

Frente a ello, el Tribunal Supremo concluye que tanto en sede económico-administrativa como en vía jurisdiccional los órganos competentes deben satisfacer las pretensiones ejercitadas por los interesados mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones -fácticas y jurídicas- que resulten necesarias. Es decir, no es admisible que los tribunales económico-administrativos rechacen la resolución de determinadas cuestiones por el mero hecho de que no fueron previamente planteadas ante la Inspección.

## 2.16 Procedimiento sancionador. – El actual recurso de casación es suficiente para garantizar una doble revisión judicial de las sanciones administrativas

### Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de noviembre de 2021

El 30 de junio de 2020 el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos (TEDH) dictó sentencia en el asunto Saquetti Iglesias c. España, concluyendo que, en los casos de imposición de sanciones administrativas graves, debía estar garantizada una doble instancia de revisión jurisdiccional (como ocurre con las sanciones penales). En esta sentencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (en Pleno) analiza si el vigente sistema de recursos contencioso-administrativos cumple con dicha doctrina y garantiza esa doble revisión judicial de las sanciones administrativas graves.

La controversia se plantea en relación con aquellos casos en los que corresponde a la Audiencia Nacional o a los tribunales superiores de justicia conocer del recurso contra la sanción en única instancia. En estos supuestos, si dichos tribunales confirman la sanción, la única posibilidad de defensa que le queda al recurrente es interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo. Sin embargo, la actual configuración del recurso de casación hace que su admisión sea muy restrictiva, ya que, entre otras cosas, se excluye la revisión de las cuestiones de hecho y de la valoración de la prueba y se exige que la infracción que se denuncie tenga interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que la doble revisión judicial de las sanciones administrativas graves (es decir, las que se asimilan a las penales) está garantizada con el actual recurso de casación, para cuya admisión el tribunal valorará si en el escrito de preparación se justifica (i) la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción y (ii) el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora.

La sentencia cuenta con un voto particular en el que incide en la dificultad de cumplir con la doctrina establecida por el TEDH con la actual configuración del recurso de casación, señalando que la solución que requiere dicha sentencia solo puede darla el legislador mediante la modificación de la normativa.

## 3. Resoluciones

### 3.1 Modelo 720. – El beneficiario de un ‘trust’ debe declarar, como titular real, los bienes de los que este es titular

#### Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de noviembre de 2021

La LGT prevé que los residentes en España suministren a la Administración, a través del Modelo 720, información sobre determinados bienes y derechos de los que sean titulares en el extranjero. Esta obligación recae sobre los titulares y los titulares reales de los bienes y derechos.

En esta resolución se analiza el caso de una contribuyente que había recibido bienes por herencia y donación, por lo que la Inspección había concluido que, aunque no hubiera sido presentado el Modelo 720, no se podía imputar la referida ganancia patrimonial no justificada en el IRPF. La interesada alegó, frente a ello, que no tenía obligación de incluir en el Modelo

720 las acciones de una determinada sociedad porque no era su titular directo. Las acciones pertenecían a una entidad (sin actividad) cuyas participaciones, a su vez, pertenecían a un *trust*, del que la interesada solo era la beneficiaria.

Frente a ello, el TEAC resuelve que la obligación de presentar el Modelo 720, se extiende, de acuerdo con la normativa aplicable, a quienes tienen la consideración de titulares reales de los activos de que se trate, según resulte de lo previsto en la [Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo](#). Esta norma prevé que, en el caso de los fideicomisos, tendrán la consideración de titulares reales los beneficiarios o la categoría de personas en beneficio de las cuales se ha creado o actúa la estructura jurídica. Tras el análisis de la estructura concreta del caso analizado, el TEAC concluye que la interesada era la titular real de las acciones en la sociedad participada indirectamente por el *trust*, por lo que las debió consignar en la declaración.

Esta obligación de declarar, sostiene el TEAC, no se ve afectada por el hecho de que estos bienes no se hubieran de consignar en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio (según alegó la interesada), porque este impuesto solo exige declarar los bienes de los que se sea titular directo.

### 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - En el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, la bonificación se calcula teniendo en cuenta las rentas positivas y las negativas

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 20 de diciembre de 2021 ([4754/2021](#)) y de 26 de enero de 2021 ([817/2020](#))**

La aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas está sometida al cumplimiento de diversos requisitos. Entre otros, en las entidades que desarrollen actividades complementarias a la principal de arrendamiento de viviendas, al menos el 55% de las rentas del período impositivo (excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento de siete años), deben generar el derecho a la aplicación de la bonificación establecida en dicho régimen.

El TEAC concluye que, para el cómputo del referido 55%, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- (a) Que se deben considerar todos los ingresos que integren la base imponible del período impositivo, incluidos los ingresos financieros.
- (b) Que, para el cálculo de la renta sujeta a bonificación, se tendrán en cuenta tanto las rentas positivas como las negativas derivadas del arrendamiento de viviendas. Es decir, la renta neta será la diferencia entre las rentas positivas y las negativas.

### 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - El ingreso por la devolución del céntimo sanitario se debe imputar en el ejercicio en que se reconoce el derecho a dicha devolución

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de noviembre de 2021](#)**

Un contribuyente obtuvo una devolución por las cantidades ingresadas en concepto de Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH o “céntimo sanitario”), con base en la [sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014](#), que declaró contraria al derecho europeo la normativa reguladora de este impuesto.

Inicialmente, computó el ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que obtuvo la devolución (2014), pero posteriormente solicitó (mediante un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones) que las cantidades devueltas se imputaran en los ejercicios en que se soportaron las cuotas del impuesto, es decir, en los ejercicios en que tuvieron lugar los ingresos indebidos.

El TEAC concluye, sin embargo, que las cantidades devueltas son exigibles desde el momento en el que se reconoce el derecho a su devolución y, por tanto, ese es el momento al que corresponde la imputación temporal del ingreso.

Esta interpretación es contraria a la establecida por el TEAR de Galicia en su resolución de 15 de octubre de 2021 ([Newsletter Tributario de noviembre](#)), que resuelve a favor del contribuyente en un caso similar, argumentando que la sentencia del TJUE que declaró que el céntimo sanitario era contrario al Derecho de la Unión Europea tiene efectos *ex tunc*, lo que conduce a que la imputación de las devoluciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades se deba realizar en los ejercicios en que tuvieron lugar los ingresos indebidos.

### 3.4 Impuesto sobre Sociedades. – Si se revisa simultáneamente a todas las partes en una operación vinculada, no es necesario seguir el procedimiento especial previsto para la valoración de este tipo de operaciones

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 25 de octubre ([5589/2019](#)) y de 24 de junio ([2002/2018](#)) de 2021**

La normativa del Impuesto sobre Sociedades regula un régimen especial para la valoración de las operaciones vinculadas. Entre otras, cuando se regulariza la situación de una de las partes que participaron en una operación, se debe notificar la propuesta de regularización a la otra parte, para que, si lo desea, se persone en el procedimiento y realice alegaciones.

El TEAC analiza dos supuestos en los que se regularizaron diversas operaciones vinculadas, simultáneamente, en sede de cada una de las partes que realizaron dichas operaciones, por lo que no se efectuaron dichas notificaciones.

Aplicando el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 18 de mayo de 2020](#), el TEAC señala lo siguiente:

- (i) Las especialidades procedimentales previstas en la norma del impuesto en materia de operaciones vinculadas se aplican en los supuestos en que la Administración decide iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas.

En estos casos, es necesario garantizar las posibilidades de defensa de la parte de la operación vinculada que no ha sido objeto de inspección y, por este motivo, se prevé que la liquidación practicada al sujeto inspeccionado se notifique a la otra parte, para que se pueda personar en el recurso formulado por la primera.

- (ii) Ello no obsta para que la Inspección decida revisar a todas las partes vinculadas de forma individual y que en sede de todas las actuaciones se analicen las mismas operaciones. En este caso no es necesario acudir al referido procedimiento especial.

### 3.5 Impuesto sobre Sociedades. - El TEAC confirma que en cada uno de los pagos fraccionados se puede compensar hasta un millón de BIN

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de septiembre de 2021](#)**

El artículo 26 de la LIS limita la compensación de BIN, pero establece que, en todo caso, se podrán compensar en el período hasta un millón de euros.

En el caso analizado en esta resolución, la Inspección entendió que, en el cálculo de los pagos fraccionados, el referido importe de un millón de euros se debía prorratear teniendo en cuenta la proporción existente entre (i) la duración del período impositivo correspondiente a cada pago fraccionado (por ejemplo, en el primer pago fraccionado del ejercicio coincidente con el año natural, el calculado desde el 1 de enero hasta el 31 de marzo) y (ii) el año natural.

El TEAC, sin embargo, concluye de la siguiente forma:

- (i) El límite de un millón de euros de compensación de BIN se debe prorratear cuando el período impositivo es inferior al año.
- (ii) No obstante, no se debe confundir período impositivo con período de pago. El período impositivo es uno solo, aunque el impuesto se deba pagar parcialmente cuando se realicen los pagos fraccionados.
- (iii) En definitiva, el referido límite de un millón de euros es un límite cuantitativo a compensar en el período impositivo, pudiendo el contribuyente distribuirlo a su conveniencia entre los distintos pagos fraccionados a realizar a cuenta del Impuesto.

Este criterio había sido ya manifestado por el TEAR de Cantabria en su resolución de 24 de noviembre de 2021, comentada en nuestra [Newsletter de noviembre de 2021](#).

### 3.6 IRPF. – No son deducibles las cuotas sindicales extraordinarias para hacer frente a situaciones individuales de los afiliados

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria. [Resolución de 24 de noviembre de 2021](#)**

La Ley del IRPF establece que, para la determinación del rendimiento neto del trabajo, son deducibles las cuotas satisfechas a sindicatos en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones y con el límite reglamentariamente establecido.

En esta resolución, se analiza la deducibilidad de una cuota sindical extraordinaria establecida con el objetivo de atender a las consecuencias de futuras posibles demandas judiciales frente a los afiliados derivadas de un conflicto laboral previo.

El TEAR de Cantabria concluye que la norma no permite la deducibilidad de estas cuotas porque no son obligatorias y su recaudación se destina a satisfacer necesidades individuales de sus afiliados.

### 3.7 IRPF. - La indemnización en concepto de cláusula penal tras la resolución de un contrato se califica como ganancia patrimonial y se integra en la base imponible general del impuesto

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de noviembre de 2021](#)**

Unos cónyuges transmitieron un inmueble. En la escritura de compraventa se incluyó una “condición resolutoria” por la que, en caso de que el comprador no abonara las cantidades aplazadas, se resolvería el contrato y los pagos parciales permanecerían en poder de los vendedores en concepto de indemnización.

Ante el impago por parte del comprador de las cantidades debidas, los vendedores decidieron acudir a la vía civil para solicitar la resolución del contrato. El juzgado dictó sentencia por la que condenó al comprador a restituir el inmueble a los vendedores y permitió que estos hicieran suyas las cantidades pagadas hasta el momento, en aplicación de la cláusula penal.

El TEAC confirma que esa indemnización constituye una ganancia patrimonial que deriva de un incumplimiento contractual y no de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que se debe integrar en la base imponible general del ejercicio en el que la sentencia que declara resuelto el contrato de compraventa adquiriera firmeza.

### 3.8 Impuesto sobre el Patrimonio e ISD. – Para aplicar los beneficios de empresa familiar resulta irrelevante la denominación formal asignada a las retribuciones o si el cargo es gratuito conforme a los estatutos

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 23 de noviembre ([1187/2020](#)) y de 26 de febrero ([4028/2018](#)) de 2021**

En estas resoluciones, el TEAC aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 18 de enero de 2016](#). En dicha sentencia, relativa al ISD, el Tribunal Supremo concluyó que, a efectos de acreditar el requisito relativo al cumplimiento de las funciones de



dirección exigido para poder aplicar la reducción por transmisión de empresas familiares, lo esencial no es la denominación empleada en el contrato de que se trate, sino si efectivamente se realizan funciones de dirección.

En concreto, el TEAC concluye de la siguiente forma:

- (i) Por un lado, afirma que se puede aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio si el sujeto o algún miembro de su grupo familiar desempeñan funciones de dirección retribuidas (por ejemplo, como administrador), a pesar de que el cargo de administrador se defina como gratuito en los estatutos.
- (ii) Por otro lado, indica que la reducción en el ISD por la transmisión en empresas familiares se puede aplicar si los rendimientos obtenidos por una de las personas integrantes del grupo familiar son en contraprestación de funciones de dirección, con independencia de la denominación asignada en el contrato a las percepciones satisfechas.

### **3.9 Impuesto sobre el Patrimonio. – Los activos que forman parte de una comunidad de bienes se podrán beneficiar de la exención como bienes afectos a una actividad**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. [Resolución de 30 de septiembre de 2021](#)**

El TEAR de Murcia analiza si se debe entender que los bienes y derechos que integran una comunidad de bienes forman parte, directamente, del patrimonio individual de cada uno de los comuneros, en cuyo caso nos encontraríamos en el supuesto del artículo 4.Ocho.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (exención de bienes y derechos afectos a una actividad); o, por el contrario, son bienes poseídos de forma indirecta a través de la comunidad de bienes, en cuyo caso estaríamos en la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la ley (participaciones en entidades).

El tribunal concluye que, en estos casos, se trata de bienes cuya titularidad corresponde directamente a los comuneros. Por tanto, estarán exentos si se cumplen los requisitos del artículo 4.Ocho.Uno de la ley, que se refiere a bienes y derechos de las personas físicas sin especificar, según el tribunal, el régimen de propiedad.

Para que se pueda aplicar la exención, será necesario que (i) la actividad empresarial o profesional sea ejercida por el sujeto pasivo de forma habitual, personal y directa; y que (ii) esa actividad constituya su principal fuente de renta, es decir, que la retribución obtenida represente más del 50% de la base imponible (general y del ahorro) en el IRPF.

### **3.10 ITPyAJD. - La base imponible del AJD en las operaciones de cesión de créditos hipotecarios está constituida por el capital pendiente de amortizar en el momento de la cesión**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 29 de noviembre de 2021](#)**

El TEAC analiza cuál es la base imponible de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPyAJD cuando se cede un crédito hipotecario.

El tribunal se remite a lo resuelto por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 29 de octubre de 2020](#), conforme a la cual, en la modalidad de AJD, cuando el documento notarial que genera la liquidación recoge la cesión de un crédito hipotecario en el que una parte de su importe ha sido ya satisfecha al acreedor, la base imponible estará constituida por el capital pendiente de amortizar en el momento de la cesión (incluyendo gastos, indemnizaciones u otros conceptos), es decir, por la garantía hipotecaria pendiente.

### **3.11 Procedimiento de recaudación. - En los procedimientos de derivación de responsabilidad subsidiaria de administradores, la voluntad de no cumplir con las obligaciones tributarias queda acreditada si se satisfacen deudas posteriores de terceros**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 18 de octubre de 2021](#)**

Según el artículo 43.2 de la LGT, uno de los requisitos para declarar responsables a los administradores por las deudas de una sociedad que deriven de tributos que se deben repercutir o cantidades que se deben retener, es que la presentación de las autoliquidaciones sin ingreso no obedezca a una intención real de cumplir con la obligación tributaria objeto de la autoliquidación.

A juicio del TEAC, este requisito de carácter subjetivo queda acreditado cuando se han satisfecho créditos de terceros cuyo vencimiento es posterior a las autoliquidaciones presentadas sin ingreso y que carecían de cualquier preferencia frente a los créditos tributarios que son objeto del acuerdo de derivación de responsabilidad.

### **3.12 Derivación de responsabilidad. – La división de la deuda tributaria entre los distintos obligados no es una excepción a la obligación solidaria de todos ellos**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. [Resolución de 30 de septiembre de 2021](#)**

El artículo 35.7 de la LGT establece (i) la responsabilidad solidaria de los obligados tributarios que concurren en un mismo presupuesto de la obligación tributaria y (ii) la posible división de la deuda tributaria entre los referidos obligados. Ambas previsiones podrían parecer contradictorias:

- (i) La primera declara la responsabilidad solidaria de los obligados tributarios concurrentes en un mismo presupuesto de la obligación tributaria.
- (ii) La segunda se podría entender como una previsión de que dichos obligados tributarios responderán de forma mancomunada (en lugar de solidaria), cada uno por su parte proporcional.

No obstante, el TEAR de Murcia aclara en su resolución que, en caso de división de la deuda tributaria entre los obligados tributarios concurrentes, se mantiene la solidaridad de todos ellos frente al pago de la deuda tributaria, de manera que, si uno de ellos no satisface su parte alícuota dentro del período voluntario de pago, la Administración podrá exigir dicha parte al resto de obligados tributarios.

Es decir, la posición de cada responsable es independiente de la de los demás, todo ello sin perjuicio de que le aprovechen los ingresos que realicen los otros responsables o cualquier tercero.

### **3.13 Derivación de responsabilidad. – Tras una declaración de responsabilidad subsidiaria firme, no se puede derivar una responsabilidad solidaria por los mismos hechos sin que se anule la primera declaración**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia.** [Resolución de 29 de octubre de 2021](#)

La Administración inició frente a dos contribuyentes dos procedimientos de declaración de responsabilidad subsidiaria en aplicación del artículo 43.1.a) de la LGT. Uno de los contribuyentes no recurrió su acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, por lo que adquirió firmeza. El otro contribuyente sí recurrió su acuerdo, que fue finalmente anulado por el TEAC, al entender que se debió indagar, antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, si había responsables solidarios.

La Administración extendió la conclusión del TEAC al contribuyente que no recurrió, a pesar de la firmeza de su acuerdo, pero simultáneamente le declaró responsable solidario de la deuda.

El TEAR de Murcia rechaza esta actuación administrativa. Según el tribunal:

- (i) Para declarar responsable solidario a quien antes fue declarado responsable subsidiario se debe iniciar uno de los procedimientos especiales de revisión previstos en los artículos 216 y siguientes de la LGT en relación con la primera declaración.
- (ii) Además, en virtud del principio general de cosa juzgada, no cabe declarar por unas deudas y hechos una responsabilidad de carácter subsidiario y a continuación declarar una responsabilidad de carácter solidario sobre las mismas deudas y hechos.

### **3.14 Procedimiento de Inspección. – La negativa a la apertura de una caja de seguridad sin previa autorización judicial no constituye resistencia u obstrucción a las actuaciones de inspección**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias.** [Resolución de 29 de diciembre de 2020](#)

En el marco de unas actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección precintó la caja de seguridad que el obligado tributario tenía en su banco, sin recabar autorización judicial o consentimiento del obligado tributario para ello. Posteriormente, la Inspección solicitó al obligado tributario su consentimiento para la apertura de la caja de seguridad, a lo que este se negó advirtiendo de la necesidad de autorización judicial. Con base en ello, se impuso una sanción al obligado tributario por resistencia, obstrucción o negativa al desarrollo de las actuaciones inspectoras (artículo 203 de la LGT).

El TEAR de Canarias concluye en esta resolución que, con la solicitud de consentimiento al obligado tributario, la Inspección puso de manifiesto que la decisión sobre la apertura de la caja de seguridad era un derecho y no una obligación del obligado tributario. No puede ser constitutivo de infracción, por tanto, que, en el ejercicio de dicho derecho, el obligado tributario deniegue la autorización y, por ello, se ha de anular la sanción.

### **3.15 Procedimiento sancionador. - Se puede exigir la reducción por pronto pago en relación con una sanción una vez transcurrido el plazo de la LGT para iniciar el procedimiento sancionador**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 20 de diciembre de 2021](#)**

En el marco de unas actuaciones de inspección se inició un expediente sancionador. El obligado tributario había prestado conformidad a la regularización y a la propuesta de sanción, por lo que se le aplicaron las reducciones por conformidad y por pronto pago. Sin embargo, no ingresó el importe total de la sanción reducida en plazo voluntario, incumpliendo así uno de los requisitos exigidos para poder aplicar la reducción por pronto pago. En consecuencia, la Administración dictó un acuerdo por el que exigió al obligado el importe de la reducción aplicada.

Este nuevo acuerdo fue recurrido por el contribuyente, alegando la caducidad del expediente por superación del plazo previsto en el artículo 209.2 de la LGT. Dicho artículo dispone que los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación o inspección no se podrán iniciar una vez transcurrido el plazo de tres meses (actualmente, seis) desde que se hubiese notificado la liquidación.

El TEAC concluye, frente a ello, que el procedimiento por el que se exige la reducción por pronto pago no tiene naturaleza sancionadora. 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. Por lo tanto, el plazo previsto en el citado artículo no es aplicable a este caso.

### **3.16 Procedimiento sancionador. - Es nula de pleno derecho una sanción impuesta prescindiendo de las alegaciones presentadas en plazo**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de noviembre de 2021](#)**

En esta resolución, el TEAC acoge el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 18 de mayo de 2020](#) y concluye lo siguiente:

- (i) Por un lado, considera que es nulo de pleno derecho un acuerdo sancionador dictado sin tener en cuenta las alegaciones presentadas dentro de plazo, pero que llegaron al órgano sancionador con posterioridad a la adopción del acuerdo.
- (ii) Por otro lado, entiende que, en los procedimientos tributarios no sancionadores, la omisión del trámite de audiencia o el hecho de no tener en cuenta las alegaciones formuladas, pueden ser subsanados a través de la retroacción de las actuaciones. De este modo, a juicio del TEAC, la Administración podría subsanar este defecto procedimental dictando un nuevo acuerdo de liquidación en el que se analizaran las alegaciones formuladas frente al acta.

### **3.17 Procedimiento sancionador. – Se puede revocar la conformidad manifestada frente a una propuesta de sanción**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias. [Resolución de 29 de septiembre de 2021](#)**

Un contribuyente fue objeto de un procedimiento sancionador y manifestó su conformidad con la propuesta de sanción, reconociendo la responsabilidad por los hechos constitutivos de la sanción. Sin embargo, dentro del plazo de un mes, se retractó de la conformidad previamente manifestada.

El artículo 211.1 de la LGT dispone que, transcurrido un mes desde la conformidad con la propuesta sancionadora, se entenderá notificada la resolución con imposición de sanción, sin necesidad de notificación expresa.

Por ello el TEAR de Asturias concluye que, si en ese plazo el contribuyente se retracta de su conformidad inicial, no se podrá entender notificado el acuerdo de imposición de sanción y la Administración deberá revisar sus alegaciones y concluir lo que proceda.

## **4. Consultas de la Dirección General de Tributos**

### **4.1 Impuesto sobre Sociedades. – Las indemnizaciones se deben imputar cuando la sentencia que las determine adquiera firmeza, con independencia de la fecha de exigibilidad**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2918-21](#), de 19 de noviembre de 2021**

Una entidad interpuso en 2012 una solicitud de reclamación por responsabilidad patrimonial. Finalmente, en 2018 se le reconoció el derecho a recibir la cuantía reclamada por los daños y perjuicios soportados más el interés legal.

Solicitado informe al ICAC sobre el tratamiento contable de esta indemnización, este concluye que el correspondiente ingreso se devenga en el ejercicio en que la sentencia adquiere firmeza.

Según la DGT, el mismo criterio se deberá seguir a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS), es decir, la indemnización se imputará en el ejercicio en que la sentencia adquiera firmeza, con independencia de que la fecha de exigibilidad pueda ser posterior.

Los intereses de demora que, en su caso, se reconozcan, tendrán el mismo tratamiento.

#### 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - Las NIC no forman parte del derecho contable a tener en cuenta para calcular la base imponible y determinar las reglas de imputación temporal

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2787-21](#), de 12 de noviembre de 2021**

La DGT reitera el criterio ya manifestado en resoluciones anteriores (entre otras, en la resolución [V2107-15, de 10 de julio](#)) sobre la incidencia de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en el Impuesto sobre Sociedades. Según la DGT:

- (i) Conforme al artículo 10.3 de la LIS, la base imponible se calcula partiendo del resultado contable, delimitado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a la determinación del resultado contable y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de estas normas; y se corregirá, en su caso, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS.
- (ii) En lo que se refiere a la imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos, el artículo 11.1 de la LIS establece que los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.
- (iii) La referencia a la normativa contable establecida en dichos artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, no incluye las NIC.

#### 4.3 Impuesto sobre Sociedades. - Las obras en un local arrendado soportadas por el arrendador no tendrán impacto en la base imponible del arrendatario

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2686-21](#), de 5 de noviembre de 2021**

Por la rescisión de un contrato de alquiler, el arrendador ofreció al arrendatario el alquiler de otros locales, además del compromiso de soportar el coste de las obras que fueran necesarias para adecuar estos locales. La gestión de las obras fue realizada por el arrendatario, que se ocupó de pagar las facturas de los contratistas, si bien el arrendador asumió finalmente el coste de las obras, pagando al arrendatario el importe de dichas facturas.

Solicitado informe al ICAC sobre la contabilización de estos pagos, este señala lo siguiente:

- (i) El arrendatario no puede activar las inversiones realizadas en el local arrendado, puesto que no es quien realiza realmente las inversiones. El arrendatario es un mero intermediario, porque el coste de las obras es asumido en último término por el arrendador.
- (ii) El pago de las obras y el reintegro de dicho pago por el arrendador no se registrarán como gasto e ingreso por el arrendatario, sino como mero movimiento de tesorería. Si el pago de los costes y el reintegro no son simultáneos, se reconocerá el correspondiente derecho de cobro frente al arrendador.

Este tratamiento contable será el que se asuma desde el punto de vista fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS.

#### 4.4 Impuesto sobre Sociedades. - La indemnización por el incendio de una nave se puede imputar en función de los cobros

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2665-21](#), de 4 de noviembre de 2021**

En el año 2020, la nave en la que una entidad desarrollaba su actividad sufrió un incendio. Los daños fueron indemnizados por la entidad aseguradora, que abonó la indemnización en dos pagos: uno en el propio año 2020 y otro en 2021. La indemnización fue utilizada en ambos ejercicios para adecuar la nave y reemplazar el inmovilizado material afectado por el incendio.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, la indemnización se debe imputar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo correspondiente al año de su devengo, es decir, cuando se reconozca el derecho a su percepción, con independencia de la fecha de su cobro.

No obstante, si el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo de pago es superior a un año, se podrá aplicar la regla especial del artículo 11.4 de la LIS e imputar la renta en la base imponible del período impositivo en que los cobros sean exigibles; en este caso, en los periodos 2020 y 2021.

#### 4.5 IRPF. - La condonación de un préstamo entre dos entidades no produce efectos en el IRPF de los socios personas físicas de ambas sociedades

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2916-21](#), de 18 de noviembre de 2021**

Diversos socios personas físicas participan, en la misma proporción, en dos sociedades. Una de las entidades ha realizado un préstamo a la otra, que se plantea condonar.

La DGT se reitera en lo concluido en sus resoluciones [V3074-13, de 16 de octubre](#) y [V1812-16, de 25 de abril](#) y afirma lo siguiente:

- (i) Con carácter general, la condonación de un préstamo realizado por una sociedad a favor de otra no produce efectos en el IRPF de los socios personas físicas de una y otra sociedad, al ser estos ajenos al préstamo efectuado entre las dos entidades.

En particular, no se aplica a las personas físicas la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, que implicaría la contabilización en el socio de un mayor valor de adquisición de su participación en la sociedad donataria y de un correlativo ingreso por el mismo importe por dividendos procedentes de la sociedad donante.

- (ii) No obstante, es preciso analizar los hechos concurrentes y las causas que motivan la operación, a efectos de determinar la posible existencia de una calificación diferente a efectos del IRPF. Esto ocurriría, por ejemplo, en los siguientes casos:
  - (a) Cuando la condonación no fuera una operación aislada, sino que formara parte de una operación compleja en la que la condonación tuviera la naturaleza de contraprestación a favor de los socios por entregas de bienes o prestaciones de servicios.
  - (b) Cuando la condonación fuera un instrumento indirecto para la realización de trasvases patrimoniales entre los socios con distinta participación en una y otra sociedad.

#### **4.6 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. – Se analiza cómo tributa una sociedad no residente por la tenencia de un inmueble en España, cedido en uso a empleados, socios y administradores**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2993-21](#), de 25 de noviembre de 2021**

Una sociedad polaca tiene un inmueble en propiedad en España, cuyo uso cede a empleados, socios y administradores. Conforme al Convenio para evitar la doble imposición entre España y Polonia, cualquier forma de utilización del inmueble podría dar lugar a una renta, incluido el uso propio, que podrá ser gravada en España, como Estado en el que está localizado el inmueble.

Partiendo de que las rentas de inmuebles localizados en España están sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y que la norma establece que se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes susceptibles de generar rentas en el IRNR, la DGT analiza la tributación de la cesión de uso del inmueble en función de los tipos de uso:

- (i) Periodos de uso por los trabajadores polacos como premio a su relación laboral: la renta derivada de esta cesión tributará en España, salvo que la empresa justifique la ausencia de retribución.
- (ii) Periodos de uso por los trabajadores polacos al ser desplazados para realizar un trabajo en España: esta renta tributará en España, salvo que la empresa justifique la ausencia de retribución.
- (iii) Periodos de uso por los socios o administradores de la sociedad. En este caso se han de distinguir los siguientes supuestos:
  - (a) Si los socios no son personas o entidades vinculadas, será posible probar la ausencia de retribución por la cesión del uso del inmueble.



- (b) Si el uso del inmueble se cede a los administradores y a los socios con una participación de, al menos, el 25%, la cesión tendrá la consideración de operación vinculada y generará una renta bruta que se deberá valorar por su valor normal de mercado. Para la determinación de la renta neta se podrán deducir los gastos previstos en la normativa del IRPF (a la que se remite la del IRNR), siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. El tipo de gravamen será del 19%.
- (iv) Periodos en los que la propiedad no se usa: no se tributará por imputación de rentas inmobiliarias porque este tipo de rentas no está establecido en la norma para personas jurídicas.

Finalmente, la Dirección General de Tributos advierte que la determinación de si efectivamente se produce una cesión del inmueble y la posible retribución son cuestiones de hecho cuya valoración corresponde a los órganos de gestión e inspección de la AEAT.

#### **4.7 ITPyAJD. – La formación de lotes para distribuir inmuebles entre sus comuneros solo tributa por la modalidad de actos jurídicos documentados**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2889-21](#), de 17 de noviembre de 2021**

El consultante y sus dos hermanos tienen diversos inmuebles que han recibido en parte por herencia y en parte por adquisiciones a su madre del usufructo sobre los inmuebles. En algunos inmuebles tienen la misma participación los tres, mientras que en otros las participaciones son distintas. Su intención es repartir los inmuebles en lotes para evitar seguir compartiendo la titularidad. Los lotes se prepararán teniendo en cuenta la participación de cada uno en los distintos inmuebles y el valor de cada uno de ellos.

Asumiendo que las comunidades de bienes no realizan actividades empresariales, la DGT concluye que el tratamiento de su disolución, con excesos de adjudicación, es el siguiente:

- (i) En general, si a un comunero se le adjudica más de lo que le corresponde por su cuota de participación en la cosa común, se entiende que está recibiendo algo que no tenía antes. Es decir, hay una transmisión patrimonial, que será onerosa si compensa a los demás en metálico por la diferencia que resulte a su favor. Este tipo de transmisiones está, en general, sujeto al ITPyAJD en su modalidad de TPO.
- (ii) No obstante, cuando la cosa común es indivisible (por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión), no se producirá esta sujeción, de acuerdo con el artículo 7.2.B de la ley del impuesto. En estos casos, solo se tributará conforme a la modalidad de AJD.

Para la aplicación de esta regla especial se debe tener en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo (sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019), según la cual, en un supuesto como el analizado, existen tantas comunidades de bienes como inmuebles haya en común, dado que se trata de inmuebles ya adjudicados (aunque procedan de una herencia). Según esta doctrina:

- (a) Si se cumplen los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes inmobiliarias participadas todas ellas por los mismos comuneros, (i) con adjudicación de los bienes a uno de ellos (compensando a los demás según corresponda), o (ii) mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales que se adjudicarán a cada uno de los comuneros, tributará por la cuota gradual de AJD y no por TPO.
- (b) Esta regla especial se aplicará 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, solo tributaría por la modalidad de TPO 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 comunero que se queda con el bien.

## 5. Otros

### 5.1 Se publica el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022

En el BOE de 31 de enero de 2022 se ha publicado la [Resolución de 26 de enero de 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.

Entre las directrices publicadas, cabe destacar las siguientes:

- (i) **Información y asistencia tributaria:** Como otros años, se seguirá incentivando el uso de las nuevas tecnologías para la asistencia del contribuyente, destacando las siguientes iniciativas:
  - A partir del primer trimestre de 2022, se ofrecerá a los contribuyentes no obligados a llevar el SII, la posibilidad de confeccionar su **modelo 303** (de autoliquidación de IVA) automáticamente a partir de la información contenida en sus libros registro.
  - En relación con el **Impuesto sobre Sociedades**, se ofrecerá en los **Datos Fiscales** del contribuyente la información sobre los ajustes contables cumplimentada en la autoliquidación del ejercicio anterior y se ofrecerá el cálculo de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar de acuerdo con las declaraciones presentadas por el contribuyente (y no únicamente el dato consignado en el cuadro de arrastre del modelo 200 de 2020).
- (ii) **Actuaciones de control de grupos multinacionales, grandes empresas y grupos fiscales:**
  - Se dará prioridad a la evaluación de los riesgos fiscales de los contribuyentes que pertenezcan a los sectores de actividad que hayan sido menos perjudicados por la pandemia.

- Se comprobará la efectiva aplicación de las normas antiabuso (i.e. limitación de la deducibilidad de gastos financieros o asimetrías híbridas), incluyendo las que están previstas en los convenios para evitar la doble imposición.
  - Se comprobará de forma preferente la correcta declaración de las retenciones a cuenta del IRNR por las grandes empresas que pagan dividendos, intereses y cánones a personas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en España. Entre otras, se verificará si quien percibe dichas rentas tiene o no la condición de beneficiario efectivo al objeto de comprobar que no se produce un uso abusivo de la normativa europea que pretende facilitar la libertad de movimientos de capitales dentro del territorio de la UE.
- (iii) **Actuaciones de control de retenciones en la fuente:** Se realizará un enfoque integral del control del IRPF, partiendo de las fuentes de renta. En este ámbito, se intensificarán las actuaciones de control de retenciones en la fuente para los modelos 190 (resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y actividades económicas) y 184 (declaración informativa anual de entidades en régimen de atribución de rentas).
- (iv) **Información sobre operaciones con criptomonedas:** Se desarrollarán reglamentariamente las nuevas obligaciones de información sobre monedas virtuales introducidas por la Ley Antifraude. Previsiblemente, la primera información sobre estos activos virtuales estará disponible en 2023 respecto del ejercicio 2022.
- (v) **Actuaciones de depuración del censo:** Se reanudarán las actuaciones de visitas de carácter censal. Los planes de visitas incluirán un módulo de control y verificación censal que asegurará la corrección de los siguientes datos: i) epígrafes de actividad económica, ii) socios y partícipes, iii) administradores y iv) domicilios en los que se desarrolla la actividad. Además, se comprobará la correcta adscripción de los contribuyentes a las oficinas gestoras.
- (vi) **Prohibición de software de doble uso:** Se anuncia que se va a proceder al desarrollo reglamentario necesario para cumplir con la prohibición (regulada por la Ley Antifraude en la LGT) del software de doble uso.

## 5.2 Se publican las instrucciones de la declaración Intrastat

En el BOE de 28 de enero de 2022 se ha publicado la [Resolución de 24 de enero de 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).

Las declaraciones Intrastat de operaciones realizadas antes de 2022 se registrarán por lo establecido en la Resolución de 22 de mayo de 2018, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## 5.3 Se publica una nueva versión de las directrices de precios de transferencia para multinacionales y administraciones tributarias

Tal y como anticipamos en nuestra [alerta de 21 de enero de 2022](#), las nuevas directrices ([ver aquí](#)) incluyen aspectos novedosos, fruto de las conclusiones alcanzadas en el contexto del Proyecto BEPS y los trabajos desarrollados por el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20.

### Departamento Tributario

Síguenos:



## GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© **J&A Garrigues, S.L.P.**, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3

28001 Madrid España

T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08