

# **Newsletter Tributario**

---

**GARRIGUES**

Junio 2021

## Índice

1. **IVA: La sanción del 10% por no incluir en la declaración las cuotas auto-repercutidas vulnera el principio de proporcionalidad**
2. **Sentencias**
  - 2.1 IRPF. - El periodo de generación de un incentivo para un antiguo trabajador de la empresa se debe entender finalizado cuando dejó la compañía
  - 2.2 IVA. - El plazo de un mes para interponer la reclamación económico-administrativa entre particulares se inicia desde que se puede presumir que se ha rechazado el requerimiento a la otra parte
  - 2.3 IVA. - El IVA de entradas a palcos y butacas en eventos deportivos y culturales es deducible solo si se acredita la afectación a la actividad
  - 2.4 ISD. - No es necesario mantener la actividad económica para aplicar la reducción del 95% en las adquisiciones 'mortis causa' de la empresa familiar
  - 2.5 ICIO. - Si se desiste de la ejecución de la obra, se debe devolver el ICIO con intereses de demora calculados desde que se insta dicha devolución
  - 2.6 Prescripción y 'actio nata'. - Si Catastro declara que un inmueble se valoró incorrectamente, se debe devolver el exceso del IBI de los años anteriores, sin el límite de los cuatro ejercicios previos
  - 2.7 Derivación por responsabilidad. - El donatario puede ser considerado responsable de las deudas tributarias del donante, aunque sean posteriores a la donación

- 2.8 Procedimiento administrativo. - No se pueden exigir intereses de demora por el período en que la Administración se retrasó en enviar al tribunal el expediente administrativo
- 2.9 Procedimiento administrativo. - La presentación de un resumen anual no interrumpe el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos
- 2.10 Procedimiento de recaudación. - No se pueden exigir recargos por una declaración complementaria realizada para aplicar el criterio de la DGT en una consulta del contribuyente que no se respondió en plazo
- 2.11 Procedimiento sancionador. - La ejecución de una resolución que anula un acuerdo sancionador se rige por el procedimiento de ejecución

### 3. Resoluciones

- 3.1 IRPF. - Las pérdidas patrimoniales derivadas de donaciones no se computan en ningún caso
- 3.2 IRPF. - Si la errónea calificación de una renta no es sancionable, la Inspección debe dar al contribuyente la opción de elegir entre el criterio de caja o el de devengo
- 3.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - No se puede denegar la reducción a los elementos afectos a una actividad económica por la naturaleza no laboral del contrato entre el heredero y la comunidad de bienes que desarrolla la actividad
- 3.4 Conflicto en la aplicación de la norma. - Los órganos de gestión tributaria no tienen competencia para declarar que existe conflicto en la aplicación de la norma
- 3.5 Procedimiento de gestión. - Es posible iniciar una comprobación limitada con una propuesta de liquidación provisional, aunque el obligado tributario no haya presentado la declaración del tributo

- 3.6 Procedimiento de gestión. – La devolución derivada de la rectificación de una autoliquidación con base en el fallo de una sentencia se debe realizar con intereses de demora desde la fecha del ingreso indebido
- 3.7 Procedimiento de gestión. - El inicio de una inspección pone fin automáticamente a los procedimientos previos de comprobación limitada sobre el mismo objeto
- 3.8 Procedimiento de recaudación. - Si el régimen económico matrimonial es el de separación de bienes, no se puede embargar la cuenta bancaria cuya titularidad única corresponde al cónyuge no deudor
- 3.9 Procedimientos de revisión y recaudación / Asistencia mutua. - Los instrumentos de ejecución emitidos en el marco de la asistencia mutua solo pueden ser impugnados ante el TEAC por motivos tasados
- 3.10 Procedimiento sancionador. - Es sancionable no acceder al contenido de la notificación de un requerimiento de información en el plazo de diez días desde que se puso a disposición del contribuyente en la sede electrónica

#### **4. Consultas**

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. - No están sujetos a retención los dividendos que cumplan los requisitos para estar exentos
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - En los grupos de coordinación, el cumplimiento de los requisitos de actividad económica se determinará de forma individual para cada entidad
- 4.3 IRPF e Impuesto sobre Sociedades. - Se analizan las implicaciones derivadas de la concesión de un plan global de incentivos basados en acciones
- 4.4 IRPF. - Los vales de comida para empleados en teletrabajo o con jornada continua están exentos

- 4.5 IRPF. - Se analiza el tratamiento fiscal de los contratos financieros por diferencias
- 4.6 ITPyAJD. - La condonación de dividendos pasivos no está sujeta a tributación
- 4.7 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. - El cambio de titularidad de un vehículo no impide que la Administración pueda seguir exigiendo las cuotas impagadas de períodos anteriores al anterior titular, con el límite de la prescripción

## 5. Normativa

- 5.1 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el tercer trimestre de 2021, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros
- 5.2 Comercio electrónico: Se modifican los reglamentos de IVA y facturación y se aprueban nuevos modelos de declaración y formularios
- 5.3 Se introducen modificaciones en relación con la fiscalidad energética
- 5.4 Se aprueba el modelo 179 de declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos
- 5.5 Se aprueban nuevas normas relativas al ámbito aduanero, el IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación, en relación con el avituallamiento y equipamiento de buques y aeronaves, las entregas en tiendas libres de impuestos y la venta a bordo a viajeros
- 5.6 Se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE de 2021
- 5.7 Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales: Se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos y las obligaciones formales

- 5.8 Procedimientos amistosos: Se modifica el reglamento que regula los procedimientos amistosos en materia de imposición directa
- 5.9 Se publican los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2020

## 1. IVA: La sanción del 10% por no incluir en la declaración las cuotas auto-repercutidas vulnera el principio de proporcionalidad

**Según la Audiencia Nacional, no procede exigir esta sanción cuando no se ha producido un perjuicio económico para la Hacienda Pública.**

El artículo 170.Dos.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) establece que es infracción tributaria la falta de consignación en la autoliquidación del IVA auto-repercutido en las operaciones de las que el sujeto pasivo sea el destinatario. La sanción es del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas.

La Audiencia Nacional, en [sentencia de 12 de mayo de 2021](#), en un recurso cuya dirección letrada ha correspondido a Garrigues, revisa el caso de una entidad que había recibido una factura por una operación en la que se debía aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. La compañía (con derecho pleno a la deducción del IVA soportado) registró la factura en el libro registro de facturas recibidas, pero, por error, no la consignó en la autoliquidación correspondiente al periodo del devengo. La Inspección entendió que había que regularizar la situación de la compañía de la siguiente forma:

- (a) Consignando el IVA auto-repercutido.
- (b) Consignando igualmente el IVA soportado por auto-repercusión.
- (c) Reconociendo el derecho a la deducción de ese IVA soportado, por estar el sujeto en posesión de la factura y haber registrado la operación en el libro registro.
- (d) Exigiendo la referida sanción, es decir, una multa del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

La Audiencia Nacional entiende que está justificado que se puedan reprochar incorrecciones en las autoliquidaciones con el fin de prevenir el fraude, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). No obstante, de acuerdo con dicha jurisprudencia y conforme a los principios fundamentales que rigen el IVA, una sanción que atienda a parámetros automáticos (en este caso, una sanción porcentual) sin tener en cuenta las circunstancias del caso, en particular la falta de perjuicio económico para la Hacienda Pública, va más allá de lo necesario para garantizar aquella finalidad. Conforme a ello, el tribunal anula la sanción.

## 2. Sentencias

### 2.1 IRPF. - El periodo de generación de un incentivo para un antiguo trabajador de la empresa se debe entender finalizado cuando dejó la compañía

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 6 de mayo de 2021](#)**

Un contribuyente recibió un incentivo de su anterior empleador. El incentivo se había ofrecido en un programa de 2006 y estaba vinculado al éxito de una de las inversiones realizadas por la empresa, al que el contribuyente y el resto de beneficiarios del incentivo debían contribuir

con su trabajo. El contribuyente cesó en su relación laboral con la sociedad en 2007, pero recibió el incentivo en 2011 junto con el resto de beneficiarios, tal y como estaba previsto en el programa.

El Tribunal Supremo concluye lo siguiente:

- (a) El concepto jurídico "periodo de generación de renta" se debe interpretar como aquel en el que el perceptor contribuye de forma efectiva a la generación de la renta, sin perjuicio de que el rendimiento sea exigible con posterioridad a la finalización de la relación laboral; porque estamos ante una cuestión de generación de la renta, no de imputación temporal.
- (b) En el caso analizado, aunque la fijación y cuantificación del importe del incentivo se produjera en 2011, su generación (para el empleado cesado) se produjo en menos de dos años, porque, una vez que el empleado cesó en su relación laboral, dejó de contribuir al cumplimiento de los objetivos a los que estaba vinculado el incentivo. En consecuencia, el contribuyente no tiene derecho a la reducción por rendimientos irregulares.

## 2.2 IVA. - El plazo de un mes para interponer la reclamación económico-administrativa entre particulares se inicia desde que se puede presumir que se ha rechazado el requerimiento a la otra parte

### Audiencia Nacional. [Sentencia de 19 de abril de 2021](#)

La Ley General Tributaria (LGT) prevé la posibilidad de que, cuando exista una discrepancia en relación (entre otras) con la repercusión del IVA, la discusión se resuelva mediante una reclamación económico-administrativa entre particulares, en la que será el tribunal económico-administrativo el que dirimirá la cuestión. El plazo para interponer la reclamación es de un mes.

En el caso analizado en esta sentencia, una entidad solicitó a otra que le emitiera una factura (repercutiendo el IVA correspondiente) por una determinada operación. La solicitud se realizó mediante burofax enviado el 17 de noviembre de 2010. Ante el rechazo del burofax y su devolución por Correos a la entidad reclamante el 20 de diciembre de 2010, esta interpuso una reclamación económico-administrativa el 21 de enero de 2011. La reclamación fue inadmitida por el tribunal por entender que se había interpuesto fuera de plazo.

La recurrente entendió que la interposición se había producido en el referido plazo de un mes, porque, en su opinión, el *dies a quo* se debía situar en el 20 de diciembre de 2010, fecha en que el requerimiento había sido devuelto por Correos.

La Audiencia Nacional, sin embargo, concluye que el plazo para interponer la reclamación comienza transcurrido un mes desde que se ha requerido formalmente el cumplimiento de la obligación. Por lo tanto, como el burofax se remitió el 17 de noviembre de 2010, el plazo de un mes para interponer la reclamación económico administrativa se debió entender iniciado el 17 de diciembre de 2010 (es decir, un mes después). Como la reclamación se interpuso más de un mes después (el 21 de enero de 2011), es correcta su inadmisión.



## 2.3 IVA. - El IVA de entradas a palcos y butacas en eventos deportivos y culturales es deducible solo si se acredita la afectación a la actividad

### Audiencia Nacional. [Sentencia de 16 de abril de 2021](#)

En esta sentencia, la Audiencia Nacional se pronuncia acerca de si los gastos correspondientes a la adquisición de entradas para palcos o butacas en eventos deportivos o culturales se deben calificar como “espectáculos y servicios de carácter recreativo” o “atenciones a clientes” o, por el contrario, como gastos de *marketing* (en cuyo caso, darán derecho a deducir el IVA soportado).

El tribunal concluye de la siguiente forma:

- (a) En primer lugar, recuerda que, a pesar de que los gastos derivados de atenciones a clientes pueden ser deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, las cuotas de IVA soportadas por estos conceptos serán, en general, no deducibles.
- (b) No obstante, las cuotas de IVA soportado serán deducibles si la empresa puede demostrar que los gastos tienen un carácter estrictamente profesional, recayendo la carga de la prueba en el sujeto pasivo.

En el caso enjuiciado, la compañía defendía que se trataba de gastos de *marketing* porque su entrega tenía como objeto promocionar las ventas de sus servicios. Además, identificó a los beneficiarios de las entradas.

A juicio del tribunal, sin embargo, esta actividad probatoria no es suficiente porque no se ha acreditado que los gastos tengan un carácter estrictamente empresarial, es decir, que están vinculados con el desarrollo comercial de la entidad. Las invitaciones, según el tribunal, crean un entorno amable a la negociación de servicios a prestar, pero no dejan de ser atenciones a clientes, por lo que el IVA soportado no es deducible.

## 2.4 ISD. - No es necesario mantener la actividad económica para aplicar la reducción del 95% en las adquisiciones ‘mortis causa’ de la empresa familiar

### Tribunal Supremo. Sentencia de 2 de junio de 2021

El Tribunal Supremo analiza el requisito de mantenimiento de la empresa familiar, necesario para aplicar la reducción del 95% en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

En nuestra [alerta de 9 de junio de 2021](#) se comentan el caso analizado por el tribunal y sus conclusiones.

## 2.5 ICIO. - Si se desiste de la ejecución de la obra, se debe devolver el ICIO con intereses de demora calculados desde que se insta dicha devolución

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 28 de abril de 2021](#)

Se revisa el caso de una entidad que desistió de la realización de una obra. Como consecuencia de ello, se le reconoció el derecho a obtener la devolución de la cuota del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) satisfecha cuando presentó la autoliquidación provisional del tributo.

Se analiza cuál es el período a tener en cuenta para el cálculo de los intereses de demora. La entidad sostiene que estos se deben calcular desde la fecha en que ingresó la cuota del ICIO cuya devolución le ha sido reconocida. Por el contrario, el ayuntamiento argumenta que los referidos intereses se deben computar desde la fecha en que el contribuyente solicitó la devolución de la cuota del tributo.

El Tribunal Supremo estima el recurso del ayuntamiento porque entiende que, dado que fue el propio interesado el que desistió de la obra, solo se devengan intereses de demora desde que solicitó la devolución.

## 2.6 Prescripción y 'actio nata'. - Si Catastro declara que un inmueble se valoró incorrectamente, se debe devolver el exceso del IBI de los años anteriores, sin el límite de los cuatro ejercicios previos

### Tribunal Superior de Justicia de Canarias. [Sentencia de 18 de noviembre de 2020](#)

La entidad recurrente había ingresado las cuotas del IBI correspondientes a los años 2005 y siguientes conforme a la naturaleza urbana asignada a efectos catastrales al bien inmueble del que era titular. En 2017, Catastro reconoció la naturaleza rústica de los terrenos, con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2005. Como consecuencia de ello, la entidad solicitó la devolución del IBI indebidamente ingresado desde el propio 2005. El ayuntamiento, sin embargo, sostuvo que únicamente procedía la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas de los ejercicios no prescritos en el momento de solicitar la devolución.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias entiende, como el contribuyente, que se deben devolver las cuotas indebidas desde 2005, porque Catastro reconoció la corrección con efectos retroactivos desde dicho ejercicio y, además, hasta que Catastro no declaró la existencia de dicha corrección, el contribuyente no pudo solicitar la devolución. No opera, por tanto, la prescripción alegada por el ayuntamiento.

## 2.7 Derivación por responsabilidad. - El donatario puede ser considerado responsable de las deudas tributarias del donante, aunque sean posteriores a la donación

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 12 de mayo de 2021](#)

Un padre realizó donaciones a sus hijos y la Administración entendió que era con el fin de sustraer la acción recaudatoria de la Administración, concluyendo además que los donatarios habían colaborado en la ocultación y que, por tanto, eran responsables de las deudas tributarias de su padre (incluso de las contraídas después de la donación).

El Tribunal Supremo confirma el criterio de su sentencia de 11 de marzo de 2021 (analizada en nuestra [Newsletter Tributario - Abril 2021](#)) y concluye que se puede declarar al donatario responsable de las deudas tributarias del donante (incluso las devengadas tras la donación), siempre y cuando la Administración acredite que existía un acuerdo previo entre donante y donatario dirigido a impedir o evitar la ejecución de las futuras deudas con cargo al patrimonio del deudor.

## **2.8 Procedimiento administrativo. - No se pueden exigir intereses de demora por el período en que la Administración se retrasó en enviar al tribunal el expediente administrativo**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 11 de mayo de 2021](#)**

Se emitió una liquidación en ejecución de una sentencia parcialmente estimatoria, que había anulado la liquidación recurrida y ordenado dictar una nueva. Se plantea si en la nueva liquidación se deben excluir los intereses de demora por el tiempo que exceda de los 20 días de los que disponía la Administración para remitir el expediente administrativo completo al órgano judicial.

La respuesta del Tribunal Supremo es positiva. Según el tribunal, la tardanza en la remisión del expediente es un retraso imputable exclusivamente a la Administración, con independencia de que el recurrente pueda conocer o tener a su disposición los documentos que hicieron necesario que la Administración completase el expediente. Además, precisa que no es necesario haber planteado esta solicitud en la demanda presentada en el marco del recurso contencioso-administrativo, sino que la Administración debe tenerlo en cuenta de oficio y no computar intereses por los periodos de retraso no imputables al contribuyente.

## **2.9 Procedimiento administrativo. - La presentación de un resumen anual no interrumpe el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos**

**Audiencia Nacional. [Sentencia de 28 de abril de 2021](#)**

Un contribuyente solicitó la rectificación de sus autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF porque estas tenían un error que había conducido a la realización de un ingreso indebido. La rectificación fue solicitada transcurridos más de cuatro años desde la presentación de las autoliquidaciones. No obstante, no había transcurrido ese período desde la presentación del resumen anual de retenciones del año al que correspondían esas autoliquidaciones. La Administración rechazó la solicitud de rectificación porque entendió que el derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos había prescrito.

La discusión se ha centrado en si las declaraciones-resumen anuales presentadas por la entidad tuvieron el efecto de interrumpir la prescripción.

Con base en la doctrina reiterada del Tribunal Supremo en virtud de la cual la presentación de declaraciones-resumen anuales no interrumpe el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, la Audiencia Nacional llega a la conclusión de que, por razones de coherencia, dichas declaraciones tampoco pueden interrumpir el derecho de los contribuyentes a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos.

## 2.10 Procedimiento de recaudación. - No se pueden exigir recargos por una declaración complementaria realizada para aplicar el criterio de la DGT en una consulta del contribuyente que no se respondió en plazo

### Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. [Sentencia de 24 de noviembre de 2020](#)

En el caso enjuiciado, el contribuyente había presentado una consulta a la Dirección General de Tributos (DGT) antes de la presentación de su autoliquidación del IRPF, pero la DGT no emitió su resolución en el plazo de seis meses previstos por la norma. Por ello, llegado el fin del plazo voluntario para presentar su autoliquidación, lo hizo siguiendo el criterio que estimaba correcto.

Posteriormente, la DGT emitió su resolución en sentido contrario al seguido por el contribuyente en su autoliquidación.

Como consecuencia de lo anterior, el contribuyente presentó una autoliquidación complementaria en la que resultaba a pagar, que fue seguida de la liquidación de un recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía concluye que en un caso como este no cabe exigir recargo porque la complementaria trae causa del criterio mantenido por la DGT en su contestación a la consulta del contribuyente, que además no fue contestada en el plazo legalmente previsto. A juicio del tribunal, exigir el recargo en este caso supondría permitir que la Administración se beneficiara de su propio incumplimiento.

## 2.11 Procedimiento sancionador. - La ejecución de una resolución que anula un acuerdo sancionador se rige por el procedimiento de ejecución

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 5 de mayo de 2021](#)

El Tribunal Supremo analiza cuál es el plazo del que dispone la Administración tributaria para ejecutar una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que estima parcialmente una reclamación (anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras), y los efectos del eventual incumplimiento de dicho plazo.

El Tribunal Supremo ya resolvió en su sentencia de 19 de noviembre de 2020 (analizada en nuestra [Newsletter de diciembre 2020](#)), que el plazo para ejecutar una resolución que anula una liquidación derivada de un procedimiento de gestión es de un mes y que el incumplimiento de dicho plazo no determina la nulidad o anulabilidad del acto de ejecución, sino solo la no exigencia de intereses de demora al contribuyente.

Ahora afirma que la misma conclusión se debe alcanzar si lo que se anula por el tribunal económico-administrativo es un acuerdo sancionador. Es decir, se aplicarán las reglas del procedimiento de ejecución y no las del procedimiento sancionador.

### 3. Resoluciones

#### 3.1 IRPF. - Las pérdidas patrimoniales derivadas de donaciones no se computan en ningún caso

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 31 de mayo de 2021](#)**

Una transmisión a título lucrativo puede generar una ganancia o una pérdida patrimonial. La Ley del IRPF establece, sin embargo, un tratamiento desigual para las ganancias y las pérdidas porque, mientras que las primeras se computan, no así las segundas.

El TEAR de la Comunidad Valenciana, en su resolución de 30 de septiembre de 2019 (comentada en nuestra [Newsletter de marzo de 2020](#)), entendió (con un novedoso criterio) que en las donaciones se pueden producir dos tipos de pérdidas patrimoniales: la “pérdida patrimonial económica” y la “pérdida patrimonial fiscal”.

Según dicho TEAR, la “pérdida patrimonial económica” es la que se produce como consecuencia de la salida de bienes del patrimonio del donante sin que se produzca la entrada de otros en contraprestación. Esta es la pérdida que, según ese tribunal, no se puede computar en el IRPF del donante.

Frente a ello, la “pérdida patrimonial fiscal” es la que se genera en el IRPF del donante por la diferencia positiva (en su caso) entre el valor de adquisición del bien y su valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en el momento de su donación. Esta pérdida, a juicio de dicho tribunal, sí se puede computar en el IRPF del donante.

El TEAC, sin embargo, concluye que la literalidad de la norma es clara, por lo que las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computan fiscalmente, ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de mercado.

#### 3.2 IRPF. - Si la errónea calificación de una renta no es sancionable, la Inspección debe dar al contribuyente la opción de elegir entre el criterio de caja o el de devengo

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. [Resolución de 11 de marzo de 2021](#)**

Un futbolista profesional cedió sus derechos de imagen a una sociedad participada por el propio futbolista y varios familiares. Los ingresos por la cesión fueron declarados como rendimientos de capital mobiliario en el IRPF. Para la Inspección, sin embargo, se trataba de rendimientos de actividades económicas y emitió liquidación recalificando los ingresos e imputándolos según el criterio de devengo (aunque había pagos aplazados), no dando al contribuyente su derecho a optar por el criterio de caja. La liquidación no fue acompañada de sanción.

El TEAR de Cataluña recuerda que la normativa permite al contribuyente optar por el criterio de caja en lugar de por el criterio de devengo. Como no existían más rendimientos de actividades económicas en el ejercicio revisado, el futbolista no había optado por uno u otro criterio en su autoliquidación. Y, precisamente por ese motivo, la Inspección debió ofrecer al contribuyente dicha opción en lugar de aplicar directamente el criterio de devengo.

En definitiva, según el tribunal, cuando la errónea calificación de la renta no es objeto de sanción, es obligatorio dar al contribuyente la opción por el criterio de caja o el de devengo.

### **3.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - No se puede denegar la reducción a los elementos afectos a una actividad económica por la naturaleza no laboral del contrato entre el heredero y la comunidad de bienes que desarrolla la actividad**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 25 de marzo de 2021](#)**

La aplicación de la reducción prevista en el ISD para los elementos patrimoniales afectos a una empresa individual o a una actividad profesional del causante exige, entre otros requisitos, que los herederos sigan ejerciendo la actividad previamente desarrollada por el fallecido.

En el supuesto analizado, se heredaron unos inmuebles arrendados por varios herederos, por lo que los inmuebles pasaron a formar una comunidad de bienes. Una de las herederas firmó un contrato con la comunidad para gestionar la actividad. La Administración negó la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD porque no había quedado acreditada la naturaleza laboral del referido contrato y, por tanto, no se podía entender probado el mantenimiento de la actividad.

El TEAC recuerda, sin embargo, que el Tribunal Supremo exige, en caso de duda, una interpretación finalista de la norma tendente a la conservación de la actividad económica que se desarrollaba por el causante. En consecuencia, concluye que no procede denegar la aplicación de la reducción debido a motivos puramente formales relacionados, en este caso, con la naturaleza laboral o no del contrato.

### **3.4 Conflicto en la aplicación de la norma. - Los órganos de gestión tributaria no tienen competencia para declarar que existe conflicto en la aplicación de la norma**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha. [Resolución de 12 de febrero de 2021](#)**

Una fundación (A) había adquirido una parcela y promovido la construcción en ella de un colegio para arrendarlo a otra fundación (B) a fin de que esta última desarrollara en él una actividad docente. En un procedimiento de gestión se concluyó que se había producido un "abuso de derecho". Según el órgano de gestión, la fundación A no se habría podido deducir el IVA soportado en la construcción si hubiera desarrollado directamente la actividad de enseñanza, porque esta es una actividad exenta de IVA que no genera el derecho a la deducción. Al alquilar el inmueble a la fundación B, sin embargo, sí podía deducir el IVA soportado.

El TEAR de Castilla-La Mancha resuelve que el órgano gestor pone de manifiesto hechos y circunstancias que, de ser ciertos, podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. No obstante, entiende que el órgano gestor no es competente para tramitar este tipo de procedimientos, pues el artículo 136 de la LGT solo permite esta posibilidad a los órganos de inspección.

### **3.5 Procedimiento de gestión. - Es posible iniciar una comprobación limitada con una propuesta de liquidación provisional, aunque el obligado tributario no haya presentado la declaración del tributo**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 26 de mayo de 2021](#)**

En esta resolución, el TEAC recuerda que la LGT permite que el procedimiento de comprobación limitada se pueda iniciar mediante la notificación de una propuesta de liquidación cuando la Administración disponga de datos suficientes para determinar la cuota a ingresar, con independencia de si el obligado tributario ha presentado o no, previamente, su autoliquidación.

De este modo, según el tribunal, se permite acelerar el procedimiento y cumplir con su finalidad.

### **3.6 Procedimiento de gestión. – La devolución derivada de la rectificación de una autoliquidación con base en el fallo de una sentencia se debe realizar con intereses de demora desde la fecha del ingreso indebido**

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

Un obligado tributario declaró en su IRPF unos dividendos distribuidos por una sociedad que, tras haber seguido las oportunas vías de recurso, había sido calificada como entidad sujeta al régimen de sociedades patrimoniales por la Audiencia Nacional. Conforme a ello, dichos dividendos no debían haber sido integrados en la base imponible del IRPF de su perceptor, motivo por el que solicitó la rectificación de su declaración y la devolución de los ingresos indebidos.

La Administración tributaria estimó la rectificación solicitada, pero entendió que la devolución tenía la naturaleza de devolución derivada de la normativa del tributo. Por ello, los intereses de demora se calcularon tomando como fecha de inicio el día siguiente al transcurso de seis meses desde que devino firme la sentencia que reconoció la patrimonialidad de la sociedad que distribuyó los dividendos.

Con base en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2021, el TEAC concluye, por el contrario, que estamos ante ingresos indebidos sobrevenidos, como consecuencia del fallo de la referida sentencia de la Audiencia Nacional, por lo que se devengan intereses de demora desde el fin del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación del IRPF.

### **3.7 Procedimiento de gestión. - El inicio de una inspección pone fin automáticamente a los procedimientos previos de comprobación limitada sobre el mismo objeto**

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

Se inició un procedimiento de inspección de carácter general que incluía el mismo ámbito de actuación que un procedimiento de comprobación limitada anterior. El procedimiento de inspección finalizó con un acuerdo de liquidación y un acuerdo sancionador.

El TEAR de Castilla-La Mancha concluyó en su resolución que, al iniciar el procedimiento de inspección, se debió haber dictado un acto administrativo formal para finalizar el procedimiento de comprobación limitada anterior. Ante la falta de dicho acto, entendió que había existido un único procedimiento -el procedimiento de inspección- cuya duración había sido superior al plazo máximo legal. Por este motivo, según el tribunal, prescribió el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Frente al criterio anterior, el TEAC concluye lo siguiente:

- (a) La comunicación de inicio de un procedimiento de inspección que incluya el objeto de un procedimiento previo de comprobación limitada pone fin automáticamente a este último.
- (b) Para ello, es preciso que la notificación del procedimiento de inspección se produzca antes de que haya caducado el procedimiento de comprobación limitada.

En definitiva, según el TEAC, no es necesario que se dicte un acto administrativo *ad hoc* que dé por terminado el procedimiento de comprobación limitada, siendo suficiente con que se notifique una comunicación de inicio de actuaciones de inspección antes de que haya transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento de gestión.

### **3.8 Procedimiento de recaudación. - Si el régimen económico matrimonial es el de separación de bienes, no se puede embargar la cuenta bancaria cuya titularidad única corresponde al cónyuge no deudor**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha. [Resolución de 26 de febrero de 2021](#)**

Tras varias providencias de apremio emitidas a un contribuyente casado en régimen de separación de bienes, se practicó un embargo sobre una cuenta bancaria titularidad de su cónyuge, en la que el primero era autorizado, pero no titular. La oficina gestora defendía esta actuación porque, en su opinión, la cuenta embargada, pese a no ser titularidad del cónyuge deudor, se nutría de los ingresos periódicos de su pensión.

El TEAR de Castilla-La Mancha concluye que no se puede embargar una cuenta bancaria cuya titularidad única corresponde a una persona que no es la deudora a la Hacienda Pública, aunque sea cónyuge del deudor, si el régimen matrimonial es el de separación de bienes. Ello sin perjuicio de que, si se acredita que los fondos ingresados en la cuenta proceden del deudor y que la titular de la cuenta ha prestado su colaboración para lograr la ocultación de esos fondos, la Administración pueda declarar a esta responsable de la deuda de aquel en el importe que contribuyó a ocultar.

### **3.9 Procedimientos de revisión y recaudación / Asistencia mutua. - Los instrumentos de ejecución emitidos en el marco de la asistencia mutua solo pueden ser impugnados ante el TEAC por motivos tasados**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 15 de abril de 2021](#)**

Una entidad portuguesa recibió un documento denominado "Título ejecutivo uniforme relativo a la Directiva 2010/24/UE sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas". Mediante ese documento, el Estado español pedía a Portugal la realización de actuaciones para



cobrar las deudas derivadas de unas liquidaciones dictadas por la Administración española a una sociedad española que había sido absorbida por la entidad portuguesa.

La entidad portuguesa interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, en la que defendía que las liquidaciones de las que traía causa el referido documento no habían sido notificadas correctamente a la sociedad absorbida española.

El TEAC declara que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 177 decies de la LGT, los motivos de oposición contra los instrumentos de ejecución dictados al amparo de la asistencia mutua se encuentran tasados y son diferentes a los recogidos para los títulos ejecutivos dictados conforme al derecho interno.

Por lo tanto, en la medida en que los motivos aducidos por la sociedad no se encontraban dentro de este listado tasado, el TEAC concluye que no puede entrar a conocerlos.

### **3.10 Procedimiento sancionador. - Es sancionable no acceder al contenido de la notificación de un requerimiento de información en el plazo de diez días desde que se puso a disposición del contribuyente en la sede electrónica**

#### **Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 21 de mayo de 2021](#)**

Se analiza el caso de un obligado tributario al que se le había enviado un requerimiento de información a través de su dirección electrónica habilitada, a la que no accedió en el plazo de diez días naturales desde su puesta a disposición. Por este motivo, se entendió rechazada la notificación y se le impuso una sanción por la infracción consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

El TEAC valida esta sanción. Según el tribunal, el mencionado tipo infractor no exige que haya habido una notificación material o efectiva del acto administrativo, bastando con que dicha notificación se haya producido conforme a Derecho. Es decir, no es posible diferenciar entre quienes acceden a una notificación y no contestan a un requerimiento de la Administración y quienes tampoco contestan a dicho requerimiento con el pretexto de no haber accedido a la notificación válidamente efectuada.

En definitiva, según el tribunal, en el caso analizado puede concurrir el elemento subjetivo necesario para imponer la sanción por la infracción mencionada, sin perjuicio de que se puedan apreciar, en su caso, las correspondientes circunstancias de exoneración de responsabilidad.

## 4. Consultas

### 4.1 Impuesto sobre Sociedades. - No están sujetos a retención los dividendos que cumplan los requisitos para estar exentos

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1154-21](#), de 29 de abril de 2021**

La entidad consultante es la matriz dominante de un grupo de entidades acogido al régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades. En relación con los dividendos que las sociedades dependientes distribuyen a la entidad dominante, se concluye lo siguiente:

- (a) En la declaración individual de la sociedad perceptora se aplicará la exención sobre el importe del dividendo recibido, minorado en un 5%, en concepto de gastos de gestión de las participaciones correspondientes. El restante 5% se integrará en su base imponible.
- (b) El importe integrado por la perceptora en su base imponible individual (el referido 5%) no será objeto de eliminación de la base imponible del grupo fiscal.
- (c) Los dividendos no estarán sujetos a retención.

Todo ello, en la medida en que se cumplan los requisitos para la exención de dividendos del artículo 21.1 de la ley del impuesto.

### 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - En los grupos de coordinación, el cumplimiento de los requisitos de actividad económica se determinará de forma individual para cada entidad

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0880-21](#), de 13 de abril de 2021**

Dos entidades están participadas por cuatro socios con idéntico porcentaje de participación. Una de las sociedades arrienda inmuebles de su propiedad a la otra, para que esta desarrolle su actividad. Se plantea si la sociedad arrendadora, que no dispone de personal asalariado, tiene actividad económica al formar parte de un grupo.

Conforme a la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), nuestro derecho contable define dos tipos de grupo:

- (a) El grupo de subordinación, regulado en el artículo 42 del Código de Comercio, formado por una sociedad dominante y otra u otras dependientes controladas por la primera.
- (b) El grupo de coordinación, regulado en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª del Plan General de Contabilidad, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

En el caso analizado, por tanto, las dos sociedades forman parte de un grupo de coordinación. Por ello, el cumplimiento de los requisitos del concepto de actividad económica en el sentido del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no se determinará teniendo en cuenta ambas entidades de forma conjunta, sino en cada una de dichas entidades.

### 4.3 IRPF e Impuesto sobre Sociedades. - Se analizan las implicaciones derivadas de la concesión de un plan global de incentivos basados en acciones

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0789-21](#), de 5 de abril de 2021**

La sociedad consultante pertenece a un grupo empresarial que cuenta con un plan de incentivos global basado en acciones para todos los empleados del grupo. El plan tiene las siguientes características:

- (a) Para su implantación, el grupo constituyó una fundación a la que las sociedades del grupo realizan contribuciones anuales atendiendo al número de empleados partícipes en el plan. Las aportaciones a la fundación son invertidas en acciones de la entidad matriz del grupo.

Los importes aportados a la fundación se asignan a los empleados partícipes según diversos criterios preestablecidos como, por ejemplo, el número de horas trabajadas.

Los empleados no aportan ninguna cantidad a la fundación.

- (b) La asignación a los empleados de sus derechos en el plan se realiza mediante la concesión de unas *units* (unidades), que constituyen derechos personales e intransferibles.
- (c) En el momento de la liquidación del incentivo se fija su valoración, que dependerá del valor de las acciones en ese momento.
- (d) El pago del incentivo se realiza en efectivo en un único plazo o en cinco pagos anuales. En este último caso, el importe del incentivo queda sujeto a las variaciones de valor de las acciones subyacentes.

En relación con este plan de incentivos, se establecen los siguientes criterios:

- (a) A efectos del IRPF
- El rendimiento derivado de las unidades concedidas a los empleados se califica como rendimiento del trabajo.
  - El rendimiento se debe imputar al período impositivo en el que resulte exigible el incentivo. De esta forma, no hay retribución ni cuando se conceden las *units* ni cuando las sociedades del grupo realizan aportaciones a la fundación, sino cuando el empleado tiene derecho a recibir el incentivo. El empleador estará obligado a realizar retención a cuenta del IRPF en ese momento.
- (b) A efectos del Impuesto sobre Sociedades

Solicitado informe al ICAC, este distingue los siguientes supuestos:

- Supuesto 1, en el que la única obligación de la filial española consiste en realizar las aportaciones anuales a la fundación, sin que, de manera legal, contractual o implícita, se deban realizar contribuciones adicionales en caso de que la fundación no atienda los compromisos de liquidación de los incentivos.

En este caso, estamos ante una retribución a largo plazo de aportación definida, por lo que las aportaciones a la fundación se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de personal.

- Supuesto 2, en el que se trata de retribuciones a largo plazo de prestación definida, de modo que la filial deba realizar contribuciones adicionales si la fundación no atiende los compromisos de liquidación íntegramente.

En este caso, se deberá reconocer como provisión la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones. Este importe se minorará, en su caso, en los costes por servicios pasados todavía no reconocidos.

El gasto se integrará en la base imponible del impuesto del período impositivo en el que se destine a su finalidad, es decir, cuando el empleado tenga derecho a recibir el incentivo y, por tanto, resulte exigible la retribución, con independencia de que se trate de uno u otro supuesto.

A estos efectos, no se entenderá que el gasto se destina a su finalidad si se extingue el compromiso como consecuencia de que el empleado no liquida sus derechos o los pierde por cualquier motivo.

Por otra parte, dado que la operación planteada se realiza entre entidades vinculadas, se deberá atender a la normativa relativa a este tipo de operaciones para su valoración y documentación.

#### 4.4 IRPF. - Los vales de comida para empleados en teletrabajo o con jornada continua están exentos

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1035-21](#), de 21 de abril de 2021**

En relación con la exención de los vales de comida, la DGT concluye en esta resolución lo siguiente:

- (a) Los trabajadores en régimen de teletrabajo tienen derecho a la exención siempre que se cumpla con los requisitos establecidos reglamentariamente, con el límite de 11 euros diarios.
- (b) Del mismo modo, la exención resultará aplicable para los trabajadores con jornada continua.

La DGT añade que dentro de la exención se deben entender comprendidos los gastos necesarios para la entrega de la comida en el centro de trabajo o en el lugar elegido por el trabajador para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo, ya estén incluidos por la empresa prestadora del servicio de comida en la factura correspondiente a la comida, o hayan sido facturados de forma independiente por la empresa encargada de su llevanza, si bien el importe total exento no podrá superar el referido límite de 11 euros diarios.

#### 4.5 IRPF. - Se analiza el tratamiento fiscal de los contratos financieros por diferencias

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0885-21](#), de 14 de abril de 2021**

Los contratos financieros por diferencias son contratos concertados entre una entidad financiera y su cliente (normalmente, en el marco de un acuerdo previo que regula las condiciones generales de contratación y que exige la apertura de una cuenta en efectivo en la que se ingresan los flujos derivados de los contratos), mediante los cuales ambas partes pactan liquidar las diferencias que se produzcan en el valor de un activo subyacente desde la apertura del contrato hasta su cierre o vencimiento. El valor viene determinado por referencia al valor en el mercado del activo subyacente, al que la entidad financiera puede añadir un margen o diferencial.

En relación con estos contratos, se establecen los siguientes criterios:

- (a) Si el margen cumple una mera función de garantizar a la entidad financiera las eventuales obligaciones de pago que se puedan derivar de las variaciones del activo subyacente (de forma que, una vez liquidado y cerrado el contrato, dicho margen sea devuelto al cliente -aunque se pueda aplicar a compensar resultados negativos de la liquidación-), se entenderá que los contratos no constituyen una cesión a terceros de capitales propios. El motivo es que, en este caso, el margen no será una magnitud a considerar en la obtención o el cálculo del resultado económico, que dependerá únicamente de un factor aleatorio como es la variación de valor que tenga el activo subyacente en el mercado.
- (b) En estos casos, los resultados obtenidos por el contribuyente procedentes de las liquidaciones de los contratos por diferencias se calificarán como ganancias o pérdidas patrimoniales en el IRPF.

Esta alteración patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre los valores del activo subyacente en la apertura y cierre del contrato, conforme figuren determinados en las condiciones contractuales.

Las comisiones que se paguen a la entidad financiera por la apertura y cierre de los contratos por diferencias serán deducibles para determinar las ganancias o pérdidas patrimoniales.

Además, las cantidades que el contribuyente pudiera recibir o tuviera que satisfacer a la entidad financiera, en el caso de distribución de dividendos durante la vigencia del contrato, se habrán de computar, con el signo que corresponda, para determinar la ganancia o pérdida patrimonial derivada del contrato.

Sin embargo, los intereses que satisfaga el contribuyente por el mantenimiento de posiciones contractuales más allá del día de la apertura, no resultarán computables para determinar la ganancia o pérdida patrimonial.

- (c) La imputación temporal de las ganancias o pérdidas patrimoniales dependerá del momento en que se genere el derecho o la obligación de pago derivados de las liquidaciones a que den lugar los contratos. Si existen liquidaciones diarias que trasladen a la cuenta del cliente el beneficio o quebranto que se haya generado como consecuencia de las variaciones del precio del subyacente de cada día, cabrá entender

que, a efectos tributarios, se ha ido obteniendo diariamente una ganancia o una pérdida patrimonial.

#### **4.6 ITPyAJD. - La condonación de dividendos pasivos no está sujeta a tributación**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0839-21](#), de 8 de abril de 2021**

Se establecen los siguientes criterios en relación con la condonación de dividendos pasivos:

- (a) La reducción de capital mediante la condonación de dividendos pasivos no motivará liquidación por la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados.
- (b) En caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad de operaciones societarias el importe de los dividendos pasivos condonados al socio que todavía no eran exigibles.

#### **4.7 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. - El cambio de titularidad de un vehículo no impide que la Administración pueda seguir exigiendo las cuotas impagadas de períodos anteriores al anterior titular, con el límite de la prescripción**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0005-21](#), de 16 de abril de 2021**

El consultante quería adquirir un vehículo que contaba con cuotas impagadas desde el año 2008 por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Para realizar el cambio de titularidad en la Jefatura de Tráfico es necesario acreditar el pago del impuesto correspondiente al último ejercicio (en este caso el año 2019), por lo que intentó realizar el pago correspondiente a ese ejercicio. Sin embargo, el ayuntamiento se negó a aceptar solo el pago del ejercicio 2019, exigiendo también el ingreso de la totalidad de los recibos impagados correspondientes a ejercicios anteriores.

La DGT concluye que, conforme a la normativa aplicable, únicamente resulta necesario que el titular registral acredite el pago del IVTM correspondiente al período impositivo inmediato anterior a aquel en que se realiza el cambio de titular. Por lo tanto, el ayuntamiento no le puede exigir al nuevo titular el pago de todas las cuotas para poder realizar el pago de la de 2019.

No obstante, el cambio de titularidad del vehículo no impide que el ayuntamiento pueda continuar exigiendo, al que era sujeto pasivo a la fecha en la que no se pagaron las cuotas del IVTM, el ingreso de estas cuotas impagadas, con el límite del plazo de prescripción de cuatro años que establece la normativa tributaria.

## 5. Normativa

### 5.1 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el tercer trimestre de 2021, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros

En el BOE de 29 de junio de 2021 se ha publicado la [Resolución de 24 de junio de 2021](#), de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural de 2021, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros, esta vez para el tercer trimestre natural de 2021. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: -0,352 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: -0,198 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 0,478 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 0,778 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 1,124 por 100.

### 5.2 Comercio electrónico: Se modifican los reglamentos de IVA y facturación y se aprueban nuevos modelos de declaración y formularios

El 16 de junio de 2021 se ha publicado en el BOE el [Real Decreto 424/2021](#), de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del IVA (aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre), el Reglamento de facturación (aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre) y el Reglamento General de gestión e inspección tributaria (aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), continuando así con la trasposición al ordenamiento nacional de la normativa de la Unión Europea en materia de IVA en el comercio electrónico (que entra en vigor el 1 de julio de 2021).

En nuestra [alerta de 16 de junio de 2021](#) se resumen las principales modificaciones.

Posteriormente, se han publicado las siguientes órdenes (algunas de ellas resumidas en nuestra [alerta de 29 de junio de 2021](#)):

(a) En el BOE de 18 de junio de 2021:

- La [Orden HAC/609/2021, de 16 de junio](#), que modifica las órdenes que aprueban el modelo 036 (de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores), el modelo 037 (de declaración censal simplificada) y el modelo 030 (de declaración censal de alta en el censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales).
- La [Orden HAC/610/2021, de 16 de junio](#), por la que se aprueba el modelo 369 de autoliquidación de los regímenes especiales de ventanilla única previstos en el capítulo XI del título IX de la Ley de IVA.

- La [Orden HAC/611/2021, de 16 de junio](#), por la que se aprueba el formulario 035 para declarar el inicio, la modificación o el cese de operaciones acogidas a alguno de los referidos regímenes especiales.
- (b) En el BOE de 24 de junio de 2021, la [Orden HAC/646/2021, de 22 de junio](#), por la que se modifican las órdenes que aprueban los modelos 302, 322 y 390 y las especificaciones normativas y técnicas del Suministro Inmediato de Información.

### 5.3 Se introducen modificaciones en relación con la fiscalidad energética

En el BOE de 25 de junio de 2021 se publicó el [Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio](#), por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua.

A continuación, se resumen las principales novedades:

- (a) **IVA:** Con efectos desde el 26 de junio y hasta el 31 de diciembre de 2021, se reduce al 10% el tipo de IVA aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de:
  - Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior a 10 Kw, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.
  - Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social.
- (b) **Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE):** Durante el tercer trimestre de 2021 se exonera del IVPEE a las instalaciones que producen electricidad y la incorporan al sistema eléctrico. Los pagos fraccionados del tercer y cuarto trimestre se calcularán teniendo en cuenta esta exoneración.

Por otro lado, para los periodos impositivos que se inicien durante el año 2020, se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En concreto, se incrementa de 5,4 a 12,4 millones el límite de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales realizadas en Canarias.

### 5.4 Se aprueba el modelo 179 de declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos

En el BOE de 18 de junio de 2021 se ha publicado la [Orden HAC/612/2021, de 16 de junio](#), por la que se aprueba el modelo 179 de "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

Este modelo se utilizará para declarar la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, en el caso de cesiones que se realicen a partir del 26 de junio de 2021 y cuya intermediación se haya producido desde dicha fecha.



El modelo se presentará trimestralmente entre el primer y el último día del mes natural posterior a la finalización de cada trimestre. La declaración del segundo trimestre de 2021 se presentará, no obstante, con la del tercer trimestre de 2021, es decir, entre el 1 de octubre y el 2 de noviembre de 2021.

## 5.5 Se aprueban nuevas normas relativas al ámbito aduanero, el IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación, en relación con el avituallamiento y equipamiento de buques y aeronaves, las entregas en tiendas libres de impuestos y la venta a bordo a viajeros

El 8 de junio de 2021 se publicó en el BOE la [Orden HAC/559/2021 de 4 de junio](#), por la que se aprueban normas en el ámbito aduanero, el IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación, en relación con el avituallamiento y equipamiento exento a buques y aeronaves, distintos de los privados de recreo, así como con las entregas en tiendas libres de impuestos y para la venta a bordo a viajeros.

Destacamos las siguientes novedades:

- (a) El objetivo de esta orden es, además de actualizar la normativa vigente en la materia, dictar una norma procedimental única para tres tipos de operaciones, con independencia de su estatuto aduanero: (i) suministros a buques y aeronaves (avituallamiento y equipamiento), (ii) tiendas libres de impuestos y (iii) ventas a bordo de buques y aeronaves.
- (b) En concreto, se regula el procedimiento aduanero de los avituallamientos y equipamientos a buques y aeronaves de mercancía no perteneciente a la Unión Europea y de aquellas a las que se refiere la exención de IVA prevista en el artículo 22 de la ley del impuesto, incluyendo los suministros a tiendas de venta a bordo y las entregas de bienes realizadas por tiendas libres de impuestos exentas de IVA conforme a lo previsto en el artículo 21. 2º de la Ley de IVA.
- (c) Además, en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas y sobre las Labores del Tabaco, se regula el procedimiento para la aplicación de las exenciones a las que se refieren el artículo 9 apartados 1.e) y 1.f) (avituallamiento de buques y aeronaves), y los artículos 21 apartado 3 y 61 apartado 3 de la ley de Impuestos Especiales (entregas de bebidas alcohólicas y labores del tabaco por tiendas libres de impuestos transportadas en el equipaje personal de los viajeros).
- (d) También se regula la solicitud, autorización y control por parte de los órganos competentes de la AEAT de los avituallamientos exentos en la navegación marítima o aérea internacional distinta de la privada de recreo, o para buques afectos a salvamento o asistencia marítima en los que la duración de su navegación sin escala exceda de 48 horas, atendiendo a la duración de la navegación, el número de tripulantes y los pasajeros.

## 5.6 Se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE de 2021

En el BOE de 10 de junio de 2021 se ha publicado la [Resolución de 8 de junio de 2021](#), del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en

periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de 2021 relativos a las cuotas nacionales y provinciales.

En concreto, el plazo de ingreso queda fijado entre el 16 de septiembre y el 22 de noviembre de 2021, ambos inclusive.

Para las cuotas nacionales y provinciales se establece que el ingreso se deberá realizar a través de las entidades de crédito colaboradoras en la recaudación, con el documento de ingreso que a tal efecto se hará llegar al contribuyente. Si no se recibe o se extravía ese documento, el ingreso se deberá realizar con un duplicado, que se recogerá en las delegaciones o administraciones de la AEAT de la provincia del domicilio fiscal del contribuyente, en el caso de cuotas nacionales, o de la provincia del domicilio donde se realice la actividad, en el caso de cuotas provinciales.

## 5.7 Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales: Se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos y las obligaciones formales

En el BOE de 9 de junio de 2021 se ha publicado el [Real Decreto 400/2021](#), de 8 de junio, por el que se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En nuestra [alerta de 9 de junio de 2021](#) revisamos las principales novedades.

Posteriormente, en el BOE de 11 de junio de 2021 se ha publicado la Orden HAC/590/2021, que aprueba el modelo 490 de autoliquidación. En nuestra [alerta de 11 de junio de 2021](#) se resume esta orden.

Finalmente, en el BOE de 29 de junio de 2021 se ha publicado la [Resolución de 25 de junio de 2021](#) ([alerta de 29 de junio de 2021](#)), en la que la DGT aclara e interpreta algunas cuestiones relacionadas con este impuesto.

## 5.8 Procedimientos amistosos: Se modifica el reglamento que regula los procedimientos amistosos en materia de imposición directa

En el BOE de 9 de junio de 2021 se ha publicado el [Real Decreto 399/2021, de 8 de junio](#), que modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y otras normas tributarias. Las principales novedades se comentan en nuestra [alerta de 9 de junio de 2021](#).

## 5.9 Se publican los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2020

En el BOE de 8 de junio de 2021 se ha publicado la [Orden HAC/560/2021, de 4 de junio](#), por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020.

En la misma orden se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica. Además, se modifica la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282 de “Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea” y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

La principal novedad es que el cuadro de detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias de la página 19 del Modelo 200 (excepto la corrección por Impuesto sobre Sociedades) se deberá cumplimentar obligatoriamente para todos los ajustes de las páginas 12 y 13 de dicho modelo.

Entre otras novedades adicionales, destaca la introducción de un nuevo formulario (Anexo V) relacionado con la reserva para inversiones en Canarias, que servirá para comunicar la materialización de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación y que se deberá presentar antes de que se presente la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

Por lo demás, se mantienen los plazos de presentación. Las declaraciones se deberán presentar hasta el 26 de julio de 2021 en el caso de contribuyentes con ejercicio coincidente con el año natural (20 de julio si se opta por la domiciliación bancaria).

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