



# **Newsletter Tributario**

---

**GARRIGUES**

Marzo 2021

## Índice

- 1. Campaña de renta y patrimonio de 2020: cómo amortizar los inmuebles heredados o recibidos en donación**
  
- 2. Sentencias**
  - 2.1 Ayudas de Estado. - El análisis de una ayuda de Estado no puede depender de la situación financiera de los beneficiarios en un momento posterior al de su concesión
  
  - 2.2 Impuestos sobre la publicidad y otros impuestos sectoriales. - No constituye una ayuda de Estado prohibida el establecimiento de un sistema progresivo
  
  - 2.3 Impuesto sobre Sociedades. - La libre circulación de capitales no se opone a que se limite la deducción de las retenciones soportadas sobre un dividendo al impuesto que hubiera correspondido abonar por el dividendo en el Estado de residencia
  
  - 2.4 Impuesto sobre Sociedades. - No son deducibles los gastos financieros derivados de un préstamo destinado a distribuir la prima de emisión
  
  - 2.5 IRPF. - El cómputo de la exención por trabajos realizados en el extranjero debe tener en cuenta los días de desplazamiento
  
  - 2.6 IRPF. - A efectos de la exención de la ganancia por la venta de la vivienda habitual, es válida la reinversión en una vivienda en fase de construcción
  
  - 2.7 IRPF. – Para recalificar un despido como mutuo acuerdo, los indicios deben ser sólidos
  
  - 2.8 IVA. - El establecimiento principal de una sociedad que forma parte de un grupo de IVA y su sucursal en otro Estado miembro son sujetos pasivos distintos

- 2.9 ITPyAJD. - La prescripción del derecho a comprobar una exención que se consolida por el cumplimiento de determinados requisitos en un plazo determinado se computa desde que finaliza dicho plazo
- 2.10 Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía. - La deducción en favor de las entidades de crédito cuyo domicilio social esté en Andalucía es contraria a la libertad de establecimiento
- 2.11 ICIO. - Se puede liquidar provisionalmente el ICIO conforme a los índices o módulos previstos en la ordenanza fiscal
- 2.12 IAE. - Es nula la liquidación basada en requerimientos de información y comprobaciones realizados por el personal no funcional
- 2.13 Valoraciones catastrales. - El coeficiente G+B no se debe aplicar en la valoración catastral de los inmuebles con restricciones para su comercialización
- 2.14 Sanciones tributarias. - Una vez anulada una sanción, no se puede imponer otra con efectos retroactivos

### 3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La tributación derivada de los errores contables se debe producir en el ejercicio en que se detecte el error
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - A efectos del cálculo de la variación de fondos propios para la reserva de capitalización, se debe excluir el dividendo a cuenta
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - No existen límites cuantitativos ni temporales para aplicar la deducción por reversión de la amortización no deducida en 2013 y 2014

- 3.4 IVA. - El plazo para solicitar la devolución de no establecidos comienza con la expedición de la factura que habilite para ejercitar el derecho a deducción
- 3.5 IVA. - La modificación de la base imponible en los casos de concurso del destinatario resulta de aplicación cuando no existe vinculación entre las partes
- 3.6 IVA. - Corresponde al contribuyente acreditar que sus adquisiciones intracomunitarias han tributado en el Estado miembro de llegada para evitar la aplicación de la regla antifraude
- 3.7 IVA. - Los descuentos concedidos a los concesionarios en la venta de automóviles financiados, sufragados por la entidad financiera, no minoran la base imponible de dicha venta
- 3.8 Principio de confianza legítima. - No se puede aplicar un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes de forma retroactiva
- 3.9 Notificaciones electrónicas. - Desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, la AEAT no está obligada a notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a las entidades obligadas a relacionarse por medios electrónicos con las administraciones públicas
- 3.10 Procedimiento de gestión. - En un procedimiento de comprobación limitada no se puede regularizar la deducibilidad de un deterioro contable porque no se puede examinar la contabilidad
- 3.11 Procedimiento de gestión. – El alcance del procedimiento establecido en la comunicación de inicio debe ser concreto en relación con los conceptos, impuestos y ejercicios a revisar
- 3.12 Procedimiento de inspección. – Una liquidación no es nula de pleno derecho, aunque se regularicen cuestiones que exceden del alcance del procedimiento

- 3.13 Derivación de responsabilidad. - La falta de motivación del acuerdo sancionador impide la derivación de responsabilidad al administrador del deudor principal
- 3.14 Procedimiento de recaudación. - El embargo de un bien ganancial por la deuda privativa de uno de los cónyuges se puede suspender mientras se disuelve y liquida la sociedad de gananciales
- 3.15 Procedimiento sancionador. - La reducción del 25% es aplicable, aunque el pago de la sanción se aplace o fraccione con dispensa de garantía
- 3.16 Procedimiento de revisión. - Las alegaciones formuladas en el procedimiento abreviado después de la interposición de la reclamación deben ser examinadas por el tribunal, a menos que ya haya dictado la resolución

#### 4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. - El régimen de neutralidad fiscal es aplicable a las escisiones parciales financieras inversas
- 4.2 IRPF. - Una prestación por hijo a cargo satisfecha por un régimen de seguridad social extranjero puede estar exenta de tributación
- 4.3 IRPF. - Se aclara cómo tributa el arrendamiento de inmuebles en distintos supuestos de reducción o aplazamiento de la renta
- 4.4 IRPF. - No se puede aplicar la reducción por rentas irregulares a la indemnización por finalización del contrato de un profesional
- 4.5 IRPF. - Se analiza cómo tributa el arrendamiento de un inmueble con opción de compra

- 4.6 IRPF. - Las reglas especiales de valoración para rendimientos del trabajo en especie no son de aplicación a los rendimientos de actividades económicas

## 5. Normativa

- 5.1 Se ha publicado el nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y China
- 5.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el segundo trimestre de 2021, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros
- 5.3 Se publica el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad entre España y Reino Unido en relación con Gibraltar
- 5.4 COVID-19.- Las operaciones ejecutadas con cargo al Fondo de Recapitalización de empresas estarán exentas de cualquier tributo estatal, autonómico o local
- 5.5 Directiva ATAD 2.- Se aprueba la normativa española anti-híbridos
- 5.6 Se publica el convenio para evitar la doble imposición entre España y Bielorrusia

## 6. Otros

- 6.1 La AEAT publica una nota informativa sobre la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica

## 1. Campaña de renta y patrimonio de 2020: cómo amortizar los inmuebles heredados o recibidos en donación

En los datos fiscales y en el borrador que Hacienda pondrá a disposición de los obligados tributarios, se ofrecerá un mayor detalle de los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles, incluyendo un cálculo de las amortizaciones. Hacienda calcula las amortizaciones de los inmuebles heredados o donados solo sobre el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el inmueble y los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

El 18 de marzo de 2021 se ha publicado la [Orden HAC/248/2021, de 16 de marzo](#), que aprueba los modelos de declaración del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio de 2020. El plazo general de presentación del borrador de declaración de IRPF y de las declaraciones de ambos impuestos estará comprendido entre el 7 de abril y el 30 de junio de 2021.

No obstante, cuando se opte por la domiciliación bancaria, como regla general, el plazo finalizará el 25 de junio de 2021. Como excepción, el plazo finalizará el 30 de junio de 2021 para las declaraciones de IRPF en las que se opte por el pago en dos plazos, si solo se domicilia el segundo pago.

Desde el 7 de abril, se podrán obtener los datos fiscales y el borrador de la declaración de IRPF desde la sede electrónica de la AEAT.

Según se indica en la orden, Hacienda ha mejorado la información que proporciona al contribuyente, entre otras cuestiones, en relación con los rendimientos de capital inmobiliario, incluyendo el cálculo de la amortización de los inmuebles a partir de los datos facilitados en la renta de 2019. En relación con esta amortización, sin embargo, conviene tener en cuenta que, en los inmuebles heredados o recibidos en donación, la AEAT viene siguiendo un criterio que ya está siendo discutido por los tribunales:

- (a) La ley establece que son deducibles las cantidades destinadas a la amortización de los inmuebles arrendados, siempre que respondan a su depreciación efectiva. A estos efectos, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3% sobre el mayor entre el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.
- (b) Partiendo del concepto de “coste de adquisición satisfecho”, la Administración viene defendiendo que la adquisición de un bien por donación o herencia no supone al adquirente ningún coste, salvo por los gastos o tributos inherentes a la adquisición. Por este motivo, entiende que la base amortizable está constituida solamente por estos gastos y tributos y, en su caso, por el coste de las posteriores mejoras o inversiones realizadas sobre el inmueble. El programa para la elaboración de las declaraciones de IRPF de 2019 estaba diseñado, precisamente, para que, en los inmuebles heredados o donados, la amortización se calculara de esta forma y, previsiblemente, la amortización calculada en los datos de 2020 partirá de dicha interpretación.
- (c) No obstante, algunos tribunales (incluso del ámbito económico-administrativo) están ya interpretando que el valor que se ha de tener en cuenta como “coste de adquisición satisfecho” es el valor real del bien, es decir, el que se haya considerado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, más los gastos y tributos asociados a la adquisición y los de las posteriores inversiones. Entre las más recientes, cabe citar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad

Valenciana, de 26 de noviembre de 2020, la Resolución del TEAR de Andalucía de 11 de diciembre de 2020; o los pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ([sentencia de 30 de mayo de 2019](#)) y del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ([sentencia de 12 de marzo de 2019](#)).

## 2. Sentencias

### 2.1 Ayudas de Estado. - El análisis de una ayuda de Estado no puede depender de la situación financiera de los beneficiarios en un momento posterior al de su concesión

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 4 de marzo de 2021](#). Asunto C-362/19 P**

Una norma interna de derecho español obligó a que los clubes deportivos (CD) se reconvirtieran en sociedades anónimas deportivas (SAD), salvo para los que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la norma. Varios clubes españoles se acogieron a esta excepción, continuando su actividad bajo la forma de CD.

A diferencia de las SAD, los CD son personas jurídicas sin ánimo de lucro, por lo que se les aplica un tipo de gravamen que, hasta 2016, fue inferior al aplicable por las SAD. Por este motivo, la Comisión Europea (CE) inició un procedimiento de investigación formal, en relación con el posible trato fiscal preferente otorgado a los CD.

En su decisión, la CE concluyó que España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades en favor de los clubes que siguieron ejerciendo su actividad como CD y que este régimen no era compatible con el mercado interior.

Uno de dichos CD interpuso recurso ante el Tribunal General, que anuló la decisión de la CE porque entendió que esta no había acreditado suficientemente que la medida controvertida confería una ventaja a sus beneficiarios.

Frente a esta resolución, la CE interpuso recurso de casación ante el TJUE, obteniendo como resultado la anulación de la sentencia del Tribunal General. Entiende el TJUE que la cuestión de si un régimen fiscal como el controvertido otorga una ventaja a sus beneficiarios no puede depender de la situación financiera de estos en un momento posterior al de la concesión de las ayudas, sino que se debe apreciar, necesariamente, tomando como punto de referencia el momento de la adopción del régimen de que se trate, mediante la realización de un examen *ex ante*.

En virtud de lo anterior, el TJUE estima el recurso de casación y entra a conocer el resto de las cuestiones alegadas inicialmente frente a la decisión controvertida ante el Tribunal General, que desestima en su totalidad confirmando, por tanto, aquella decisión.



## 2.2 Impuestos sobre la publicidad y otros impuestos sectoriales. - No constituye una ayuda de Estado prohibida el establecimiento de un sistema progresivo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 16 de marzo de 2021](#). Asunto C-596/19 P

El TJUE confirma en este pronunciamiento la [sentencia de 27 de junio de 2019](#) del Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) por la que se anuló la Decisión de la CE que declaró que el impuesto húngaro sobre la publicidad constituía una ayuda de Estado.

La CE había alcanzado dicha conclusión porque entendió que (i) los tipos impositivos progresivos establecían una diferencia entre las empresas con elevados ingresos por publicidad y las empresas con bajos ingresos publicitarios; y que (ii) la posibilidad de deducir el 50% de las pérdidas para las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 concedía una ventaja selectiva. Frente a ello, el TGUE concluyó que es posible introducir en este tipo de figuras tributarias un sistema de progresividad sin que, en principio, se pueda considerar que dicho sistema es discriminatorio para las restantes empresas del sector.

En su sentencia, el TJUE desestima todos los motivos esgrimidos por la CE en su recurso de casación, sobre la base de que ninguna de las previsiones controvertidas supone una ventaja selectiva constitutiva de una ayuda de Estado.

## 2.3 Impuesto sobre Sociedades. - La libre circulación de capitales no se opone a que se limite la deducción de las retenciones soportadas sobre un dividendo al impuesto que hubiera correspondido abonar por el dividendo en el Estado de residencia

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 25 de febrero de 2021](#). Asunto C-403/19

Una sociedad francesa recibió dividendos de filiales en Italia, Reino Unido y Países Bajos. Estos dividendos estuvieron sometidos a retención en esos territorios. La sociedad perceptora se dedujo esas retenciones en Francia. La Administración tributaria francesa redujo la deducción que se podía aprovechar hasta el importe por el que se habría tributado en Francia por los mismos dividendos.

El órgano jurisdiccional remitente plantea si la libre circulación de capitales se opone a una normativa de un Estado miembro que limita la deducción del impuesto extranjero al impuesto que se habría pagado sobre los dividendos en el Estado miembro de residencia del perceptor. El TJUE concluye que esta norma no es contraria a la libre circulación de capitales, porque deriva del ejercicio paralelo de la potestad tributaria que tienen el Estado miembro de origen de los dividendos y el Estado Miembro de residencia de la sociedad perceptora.

## 2.4 Impuesto sobre Sociedades. - No son deducibles los gastos financieros derivados de un préstamo destinado a distribuir la prima de emisión

### Audiencia Nacional. [Sentencia de 5 de febrero de 2021](#)

Una sociedad realizó una operación acordeón. En concreto, redujo el capital a cero e, inmediatamente, amplió capital, que se suscribió por los socios mediante una aportación no dineraria de acciones en otra entidad. Esta ampliación se hizo aumentando el capital, pero también generando una prima de emisión. Con el fin de devolver esa prima a los socios, se suscribió un préstamo en la misma fecha.

En un procedimiento de comprobación, la inspección rechazó la deducibilidad de los gastos financieros derivados de dicho préstamo.

La Audiencia Nacional confirma el criterio administrativo. Entiende el tribunal que el préstamo se suscribió en beneficio de los socios y no de la propia sociedad, por lo que los gastos financieros del préstamo no cumplían con el requisito de correlación de ingresos y gastos.

En la actualidad hay dos recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo en los que se analizará una cuestión sustancialmente similar (autos de admisión de 25 de febrero de 2021, recursos [5309/2020](#) y [4762/2020](#))

## 2.5 IRPF. - El cómputo de la exención por trabajos realizados en el extranjero debe tener en cuenta los días de desplazamiento

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 25 de febrero de 2021](#). Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. [Resolución de 17 de febrero de 2021](#)

El artículo 7.p) de la Ley del IRPF establece que están exentos los rendimientos del trabajo recibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Se plantea si, para el cómputo de los días en el extranjero, se deben tener en cuenta los días en que el trabajador realiza los desplazamientos.

Tanto el Tribunal Supremo como el TEAR de la Comunidad Valenciana responden en sentido afirmativo. Según ambos tribunales, para el disfrute de la exención no se debe exigir el cumplimiento de requisitos no previstos en la norma y, además, el incentivo se debe interpretar en línea con su finalidad, que no es otra que la internacionalización del capital humano con residencia en España. Por este motivo, es contrario a la lógica y a la finalidad de la norma excluir de la exención los rendimientos recibidos por los días en que el contribuyente se desplaza o vuelve del extranjero.

## 2.6 IRPF. - A efectos de la exención de la ganancia por la venta de la vivienda habitual, es válida la reinversión en una vivienda en fase de construcción

### Tribunal Supremo. Sentencias [de 11 de febrero de 2021](#) y [de 17 de febrero de 2021](#)

La ganancia por la transmisión de la vivienda habitual está exenta si el importe obtenido se reinvierte dentro del plazo de dos años en otra vivienda habitual.

El Tribunal Supremo analiza en estas sentencias dos casos en que la reinversión se realizó en plazo, pero en viviendas en construcción, finalizando las obras después de los referidos dos años.

El tribunal concluye que se debe entender cumplido el requisito de reinversión en plazo porque la norma exige que se "reinvierta el importe obtenido en la enajenación" en el plazo de dos años, pero no exige que en dicho plazo el contribuyente adquiriera el dominio de la nueva vivienda mediante su entrega material, o que la construcción haya finalizado.

## 2.7 IRPF. – Para recalificar un despido como mutuo acuerdo, los indicios deben ser sólidos

**Audiencia Nacional. Sentencias de 2 de diciembre de 2020, en los recursos [1144/2018](#) y [2/2018](#)**

La Inspección y los tribunales vienen recalificando determinados despidos en ceses por mutuo acuerdo con base en indicios, lo que supone la pérdida del derecho a la exención establecida en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF.

En relación con este tipo de recalificaciones, la Audiencia Nacional concluye en estas sentencias lo siguiente:

- (a) Que para que este ejercicio de recalificación sea válido, es necesario que los indicios de la existencia de un mutuo acuerdo sean sólidos.
- (b) Que un indicio sólido puede ser que el trabajador esté en una edad cercana a la jubilación y que haya aceptado una indemnización inferior a la legalmente prevista.
- (c) Que, sin embargo, no lo es que, con motivo del cese, empresa y trabajador alcancen un acuerdo sobre la conservación de derechos pasivos vinculados a una póliza de seguro suscrita por la empresa.

## 2.8 IVA. - El establecimiento principal de una sociedad que forma parte de un grupo de IVA y su sucursal en otro Estado miembro son sujetos pasivos distintos

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 11 de marzo de 2021](#). Asunto C-812/19**

Una sociedad que tiene su establecimiento principal en Dinamarca y forma parte de un grupo danés de IVA, desarrolla su actividad en Suecia a través de una sucursal establecida en dicho territorio. Esta sucursal no forma parte de ningún grupo sueco a efectos de IVA. El establecimiento principal imputa a la sucursal los costes por la utilización de una plataforma informática para su actividad en Suecia.

Se plantea al tribunal si la sucursal sueca constituye un sujeto pasivo independiente a efectos de IVA cuando recibe los servicios de su establecimiento principal.

Con base en los artículos 9.1 y 11 de la Directiva de IVA, el TJUE concluye que el establecimiento principal de una sociedad situado en un Estado miembro, que forma parte de un grupo a efectos del IVA constituido sobre la base de dicho artículo 11, y su sucursal (establecida en otro Estado miembro) son sujetos pasivos distintos a efectos de IVA cuando el establecimiento principal presta a la sucursal servicios cuyos costes le imputa.

## 2.9 ITPyAJD. - La prescripción del derecho a comprobar una exención que se consolida por el cumplimiento de determinados requisitos en un plazo determinado se computa desde que finaliza dicho plazo

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 17 de enero de 2021](#)

Una entidad compró unas fincas para construir viviendas de protección oficial (VPO) y, conforme a este destino, declaró exenta la adquisición en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). La exención estaba condicionada a que en tres años se obtuviera la calificación definitiva de las viviendas como VPO. La entidad no obtuvo la referida calificación definitiva porque, antes de que transcurrieran 3 años, se aprobó un plan urbanístico que lo impedía y, sin embargo, no presentó declaración complementaria.

Se plantea si el plazo de prescripción para liquidar se inició, en este caso, con la aprobación del plan urbanístico que impedía el cumplimiento del requisito de la exención, o una vez transcurrido el plazo de 3 años.

El Tribunal Supremo confirma que, en los casos de incumplimiento de “requisitos futuros” (aquellos en los que el legislador concede un plazo determinado para su cumplimiento), si el obligado tributario no presenta autoliquidación complementaria, el *dies a quo* del cómputo de la prescripción se sitúa en la finalización del plazo que establece la normativa para cumplir los requisitos (en este caso, tres años).

## 2.10 Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía. - La deducción en favor de las entidades de crédito cuyo domicilio social esté en Andalucía es contraria a la libertad de establecimiento

### Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 25 de febrero de 2021. Asunto C-712/19](#)

El Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía (IDECA) era un impuesto autonómico que, desde su creación y hasta el año 2012 (cuando quedó sin efecto por la creación de un impuesto de carácter estatal), gravaba a las entidades de crédito por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas que estuvieran situadas en Andalucía. La norma que regulaba dicho tributo recogía un sistema de deducciones tanto generales (que dependían de si el domicilio social de la entidad estaba en Andalucía y del número de oficinas situadas en dicha comunidad) como específicas (que dependían del importe destinado a proyectos de economía sostenible y del destinado a la obra social de las cajas de ahorro y el fondo de educación y promoción de las cooperativas de crédito).

En esta sentencia, el TJUE analiza si el IDECA (especialmente, su sistema de deducciones) vulnera la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios o la libre circulación de capitales y si debe ser calificado como un impuesto indirecto (en lugar de, tal y como establece la norma, directo) contrario a la Directiva del IVA.

En lo que se refiere a la vulneración de libertades fundamentales, el TJUE concluye lo siguiente:

- (a) La deducción de 200.000 euros prevista en favor de las entidades de crédito cuyo domicilio social estuviera en Andalucía se opone a la libertad de establecimiento, en la medida en que supone una diferencia de trato injustificada.

Sin embargo, dicha libertad no se opone a la deducción de 5.000 euros por cada oficina situada en el territorio de esa región (que, además, se eleva a 7.500 euros por cada oficina radicada en un municipio de menos de 2.000 habitantes), salvo que, en la práctica, genere una discriminación injustificada por razón de la ubicación del domicilio social de las entidades de crédito afectadas, extremos que corresponde verificar al órgano remitente.

- (b) La libre circulación de capitales se podría oponer a las deducciones legalmente previstas para los importes destinados a proyectos realizados en Andalucía, siempre y cuando el objetivo de dichas deducciones sea puramente económico, lo que también corresponderá apreciar al Tribunal Supremo como órgano remitente.

En lo referido a la naturaleza del impuesto, el TJUE concluye que el IDECA no constituye un impuesto sobre el volumen de negocios ni un tributo asimilable a tal impuesto, por lo que no se opone a la Directiva del IVA.

## 2.11 ICIO. - Se puede liquidar provisionalmente el ICIO conforme a los índices o módulos previstos en la ordenanza fiscal

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 25 de febrero de 2021](#)**

La normativa reguladora del ICIO establece que, a efectos de la liquidación provisional del tributo, la Administración puede determinar la base imponible del impuesto (i) bien en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente, (ii) bien en función de los índices o módulos que se haya establecido en la ordenanza fiscal.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo aclara que, con independencia de que el contribuyente haya presentado un presupuesto visado por el colegio oficial correspondiente, la Administración puede determinar la base imponible del impuesto (provisionalmente) en función de los índices o módulos previstos en la ordenanza fiscal aplicable; en la medida en que la normativa reguladora del ICIO, en su redacción actual, no establece ninguna preferencia por uno u otro método de cuantificación de la base imponible.

## 2.12 IAE. - Es nula la liquidación basada en requerimientos de información y comprobaciones realizados por el personal no funcional

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 30 de julio de 2020](#)**

En el marco de una inspección de IAE realizada por un ayuntamiento, la inspectora se personó en el domicilio del contribuyente, acompañada por una persona que no tenía la condición de funcionario. Esta persona realizó diversos requerimientos de información y comprobaciones que sirvieron de base para el acta y la liquidación que se emitieron como resultado de la inspección.



El Tribunal Superior de Justicia de Madrid estima el recurso interpuesto por el contribuyente y concluye que la prueba sobre la que se basó la liquidación del ejercicio 2016 se había obtenido sin respetar los requisitos legales. Según el tribunal, no es conforme a derecho que, en el marco de un procedimiento de inspección, el personal no funcionario ejerza funciones de autoridad, con independencia de que se haga bajo la supervisión o incluso siguiendo las instrucciones de un inspector.

### **2.13 Valoraciones catastrales. - El coeficiente G+B no se debe aplicar en la valoración catastral de los inmuebles con restricciones para su comercialización**

**Tribunal Supremo.** [Sentencia de 25 de febrero de 2021](#)

El valor catastral de los bienes inmuebles urbanos se determina mediante la aplicación de distintos módulos y coeficientes, entre los que se encuentra el denominado “coeficiente G+B”, referido a los gastos y beneficios de la actividad empresarial de promoción del inmueble.

En esta sentencia se revisa el caso de un ayuntamiento que había cedido un terreno a una entidad para la construcción y posterior explotación de un hospital y de una residencia de la tercera edad. La cesión municipal del terreno estaba condicionada a la prohibición de enajenar el inmueble construido por la entidad durante un período de diez años.

El Tribunal Supremo concluye que el coeficiente G+B no se debe aplicar en este caso para la valoración catastral del inmueble, porque no se ha construido para el desarrollo de una actividad de promoción inmobiliaria.

### **2.14 Sanciones tributarias. - Una vez anulada una sanción, no se puede imponer otra con efectos retroactivos**

**Audiencia Nacional.** [Sentencia de 8 de enero de 2021](#)

El TEAC anuló una liquidación de IVA porque entendió que estaba insuficientemente motivada y ordenó retrotraer actuaciones para que se subsanara el defecto de motivación. Como consecuencia de la anulación de la liquidación, se anuló también la sanción.

La Administración realizó nuevas actuaciones de comprobación y, una vez finalizadas, dictó una nueva liquidación y emitió un nuevo acuerdo de imposición de sanción.

En línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional anula la nueva sanción sobre la base del principio *non bis in ídem*, que impide exigir una sanción cuando se ha anulado una sanción anterior por la misma infracción.

### 3. Resoluciones

#### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La tributación derivada de los errores contables se debe producir en el ejercicio en que se detecte el error

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

En esta resolución, el TEAC concluye lo siguiente:

- (a) Que, cuando se aprecian errores contables en un ejercicio posterior a la formulación de las cuentas anuales, el error se debe subsanar en ese ejercicio posterior.
- (b) Que, en consecuencia, no procede la modificación del resultado contable del ejercicio en que se produjo el error, por lo que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades determinada a partir de dicho resultado tampoco se debe modificar. Es en el ejercicio posterior, en el que se detecta el error, en el que el mayor o menor gasto o ingreso afectará a la determinación de la base imponible.

#### 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - A efectos del cálculo de la variación de fondos propios para la reserva de capitalización, se debe excluir el dividendo a cuenta

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria. [Resolución de 30 de septiembre de 2020](#)

Una entidad distribuyó un dividendo a cuenta del resultado del propio ejercicio. Contablemente, este dividendo se incluyó en los fondos propios de la entidad con signo negativo. Para el cálculo de la reducción por reserva de capitalización, la entidad excluyó dicho dividendo a cuenta del cómputo de los fondos propios.

Según la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la reducción por reserva de capitalización asciende al 10% del incremento de los fondos propios. Este incremento se determina por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio (sin incluir los resultados de dicho ejercicio), y los fondos propios al inicio del ejercicio (sin incluir los resultados del ejercicio anterior).

Con base en lo anterior, el TEAR de Cantabria confirma el cálculo realizado por la entidad. Advierte el tribunal que si los fondos propios se minoraran en el importe del dividendo a cuenta (como pretendía la Administración), se estaría descontando por partida doble dicho dividendo, dado que este dividendo es “a cuenta” del resultado del propio ejercicio.

#### 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - No existen límites cuantitativos ni temporales para aplicar la deducción por reversión de la amortización no deducida en 2013 y 2014

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. [Resolución de 30 de julio de 2020](#)

En los ejercicios 2013 y 2014, la deducibilidad de la amortización del inmovilizado material e intangible y de las inversiones inmobiliarias estaba limitada, con carácter general, al 70% de la amortización contable. A partir de 2015, la parte no deducida en los dos ejercicios



anteriores se podía empezar a recuperar. No obstante, como el tipo de gravamen en 2013 y 2014 era del 30%, pero se redujo al 28% en 2015 y al 25% desde 2016, la norma permite aplicar una deducción del 5% (2% en 2015) de las cantidades revertidas anualmente.

En esta resolución se analiza el caso de una entidad que solicitó la rectificación de su autoliquidación de 2015, porque olvidó acreditar la referida deducción. Tras la rectificación, la deducción quedó pendiente de aplicación para ejercicios futuros. En la autoliquidación de 2016, la entidad aplicó, además de la deducción por reversión del ejercicio 2015 pendiente de aplicación, la deducción del propio ejercicio 2016.

En un procedimiento de gestión, la Administración concluyó que la deducción de un año en concreto no podía exceder del 2% (2015) o el 5% (desde 2016) de las cantidades integradas en base imponible en el año en cuestión, por reversión de las referidas medidas temporales. Es decir, en un año no se pueden acumular la deducción del propio año y la de años anteriores.

Frente a ello, el TEAR de Valencia da la razón a la compañía con base en lo establecido en el apartado 3 de la disposición transitoria 37ª de la ley, según el cual “las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en períodos impositivos siguientes”. Añade el tribunal que, en caso contrario, nunca existiría la posibilidad de deducir de la cuota importes pendientes de ejercicios anteriores.

### 3.4 IVA. - El plazo para solicitar la devolución de no establecidos comienza con la expedición de la factura que habilite para ejercitar el derecho a deducción

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 19 de noviembre de 2020](#)**

La Administración denegó el derecho a la devolución de IVA instada a través del procedimiento para no establecidos previsto en el artículo 119 bis de la ley del impuesto. Entendía la Administración que la entidad había rectificado las facturas con el fin de soslayar el plazo máximo legalmente establecido para solicitar la devolución.

El TEAC afirma en esta resolución lo siguiente:

- (a) El plazo para solicitar la devolución de no establecidos es un plazo de caducidad que da comienzo cuando efectivamente se soporta el impuesto, es decir, cuando se recibe la correspondiente factura.
- (b) Cuando la factura original incurra en vicios tales que no permitan ejercer el derecho a la deducción, la cuota no se entiende soportada y, consecuentemente, no comienza el referido plazo de caducidad para solicitar la devolución, hasta que no se reciba la factura rectificativa que permita ejercer el derecho a la deducción.
- (c) No obstante, cuando la factura original permita ejercer el derecho a la deducción, la cuota se debe entender soportada con la recepción de dicha factura. En tal caso, la rectificación posterior de la factura no resulta relevante.

En el caso analizado, el tribunal entiende que las facturas rectificativas presentadas por la reclamante (en las que únicamente se ampliaba la descripción de los servicios) carecerían de relevancia a efectos del cómputo del referido plazo de caducidad, en la medida en que las facturas originales sí permitían ejercer el derecho a la deducción.

### 3.5 IVA. - La modificación de la base imponible en los casos de concurso del destinatario resulta de aplicación cuando no existe vinculación entre las partes

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

Una entidad modificó la base imponible de conformidad con lo previsto en el artículo 80.Tres de la Ley del IVA para los casos en los que el destinatario de las operaciones ha sido declarado en concurso. Ambas entidades (la que realizó la operación y el destinatario) habían estado participadas por el mismo socio en más de un 25%, pero, antes de realizar la operación, el socio único se había desprendido de su participación en la entidad destinataria. No obstante, en el momento de realizar la operación, la transmisión aún no había sido inscrita en el Registro Mercantil.

En el ámbito de un procedimiento de comprobación limitada, la Administración entendió que no procedía la modificación de la base imponible porque, en su opinión, existía vinculación entre ambas entidades.

El TEAC, sin embargo, concluye que no existía tal vinculación porque, cuando se realizó la operación, se habían transmitido las participaciones que otorgaban al socio único de la reclamante una participación del 25% sobre la entidad destinataria de las operaciones. Según el tribunal, la falta de inscripción de la transmisión de las participaciones en el Registro Mercantil no obsta a esta conclusión.

### 3.6 IVA. - Corresponde al contribuyente acreditar que sus adquisiciones intracomunitarias han tributado en el Estado miembro de llegada para evitar la aplicación de la regla antifraude

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

Una entidad española adquiría vehículos usados en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE), comunicando a sus proveedores el NIF-IVA suministrado por la Administración tributaria española. No obstante, los referidos vehículos eran transportados a un tercer Estado miembro de la UE, en el que los vehículos adquiridos eran entregados a particulares. En el marco de un procedimiento de comprobación, la Administración entendió que las referidas adquisiciones debían quedar sujetas en España en virtud del artículo 71.Dos de la Ley del IVA, siendo las cuotas autorrepercutidas no deducibles porque los vehículos no habían sido destinados a la realización, en el territorio de aplicación del impuesto, de operaciones que otorguen el derecho a la deducción.

El TEAC confirma esta conclusión. Según el tribunal, se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias para las que el adquirente haya comunicado al vendedor un NIF-IVA español, que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, correspondiendo a la entidad probar que las adquisiciones han tributado en el Estado miembro de llegada para evitar la aplicación de esta regla antifraude.

Recuerda el tribunal que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas por estas adquisiciones, porque los bienes no se introducen en España y, por tanto, no se destinan a las necesidades de las operaciones gravadas.

Además, de la jurisprudencia comunitaria se desprende que, si se admitiera la deducción de estas cuotas en el Estado miembro de identificación, se perdería todo incentivo para declarar la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada del transporte, es decir, en el Estado miembro de consumo final.

### **3.7 IVA. - Los descuentos concedidos a los concesionarios en la venta de automóviles financiados, sufragados por la entidad financiera, no minoran la base imponible de dicha venta**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 21 de octubre de 2020](#)**

La entidad reclamante, cuya actividad consistía en la venta de vehículos a una red de concesionarios, realizaba campañas comerciales para incentivar las ventas. En el marco de dichas campañas, se ofrecían descuentos en el precio final del vehículo si el cliente financiaba la adquisición del vehículo con la financiera del grupo. Los descuentos eran asumidos en parte por la entidad reclamante y en parte por la entidad financiera.

Los descuentos se instrumentaban de la siguiente manera:

- (a) La entidad emitía facturas rectificativas a los clientes, en las que incluía la totalidad de los descuentos, es decir, los asumidos por la propia entidad y los asumidos por la financiera.
- (b) Por otro lado, la entidad emitía otra factura a la financiera, en concepto de mediación en la realización de operaciones financieras, por un importe equivalente al descuento que era asumido por dicha entidad financiera.

La Administración entendió que los descuentos concedidos por la entidad financiera forman parte de la contraprestación de la venta de vehículos. Es decir, no procede minorar la base imponible de las ventas en el importe de estos descuentos.

El TEAC confirma que los referidos descuentos no deben minorar la base imponible de la venta de los vehículos, al ser asumidos por un tercero. Afirmar el tribunal, en este sentido, que el importe obtenido por la entidad reclamante (que es la que vende los vehículos) es el mismo tanto cuando se suscribe la operación de financiación como cuando no es así.

### **3.8 Principio de confianza legítima. - No se puede aplicar un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes de forma retroactiva**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 11 de junio de 2020](#)**

Una entidad acogió una operación de escisión parcial al régimen de neutralidad. Dicho acogimiento se realizó a la vista de la contestación de la DGT a una consulta formulada por la propia entidad, en la que se había interpretado el concepto de rama de actividad conforme al criterio administrativo vigente en ese momento. La Inspección, sin embargo, rechazó la aplicación del régimen especial sobre la base de posteriores resoluciones del TEAC y sentencias del Tribunal Supremo, que concluían de otra forma en relación con el referido concepto de rama de actividad.

Con base en la protección que otorgan al contribuyente la seguridad jurídica y el principio de confianza legítima y en línea con previos pronunciamientos tanto de la Audiencia Nacional como del Tribunal Supremo, el TEAC concluye que se deben respetar las decisiones del contribuyente que estén sustentadas en la interpretación de la DGT o de la AEAT existente cuando tomó dichas decisiones.

De este modo, si el Tribunal Supremo o el TEAC modifican un criterio anterior, este cambio de criterio vincula a toda la Administración solo desde que se produce dicho cambio de criterio, sin que se puedan regularizar situaciones anteriores en las que los obligados tributarios aplicaron un criterio administrativo.

En cualquier caso, mediante [Auto del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020](#), se ha admitido a trámite un recurso de casación en el que se analizará de nuevo esta cuestión.

### **3.9 Notificaciones electrónicas. - Desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, la AEAT no está obligada a notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a las entidades obligadas a relacionarse por medios electrónicos con las administraciones públicas**

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

La Administración depositó una comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación limitada en la dirección electrónica habilitada de una persona jurídica. Como esta no accedió a su contenido en diez días naturales, la notificación se entendió efectuada. Lo mismo ocurrió con el acuerdo de inicio de expediente sancionador y, posteriormente, con el acuerdo de imposición de sanción.

El TEAR de Aragón estimó, como defendía la compañía, que las notificaciones desatendidas fueron defectuosas, dado que la AEAT no acreditó que hubiese notificado previamente la inclusión del obligado tributario en el sistema de dirección electrónica habilitada.

El TEAC, sin embargo, concluye que, tras la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, ya no es exigible la previa notificación de la AEAT de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que se deban relacionar con las administraciones públicas a través de medios electrónicos. No obstante, el TEAC matiza que el compromiso de notificar se mantiene, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, respecto de personas físicas que cumplan determinados requisitos.

### **3.10 Procedimiento de gestión. - En un procedimiento de comprobación limitada no se puede regularizar la deducibilidad de un deterioro contable porque no se puede examinar la contabilidad**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia. [Resolución de 16 de septiembre de 2020](#)**

Una entidad contabilizó unos activos financieros como “disponibles para la venta” y registró una pérdida por deterioro de valor, que fue deducida en el Impuesto sobre Sociedades. En un procedimiento de comprobación limitada, la Administración entendió que esa pérdida no

era deducible. Para alcanzar esta conclusión, la Administración acudió a las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil.

Frente a ello, el contribuyente alegó que los activos se habían contabilizado como disponibles para la venta por error; y que se trataba, según alegaba, de activos financieros mantenidos para negociar.

El TEAR de Galicia entiende que la carga de la prueba sobre la correcta contabilización recae en el contribuyente. No obstante, recuerda (acudiendo a la doctrina del TEAC) que cuando sea necesario revisar la contabilidad, la Administración debe poner fin al procedimiento de comprobación limitada e iniciar un procedimiento de inspección. Como no se hizo así, el tribunal anula la liquidación recurrida.

### **3.11 Procedimiento de gestión. – El alcance del procedimiento establecido en la comunicación de inicio debe ser concreto en relación con los conceptos, impuestos y ejercicios a revisar**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. [Resolución de 30 de julio de 2020](#)**

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada. El alcance del procedimiento, según la notificación de inicio, consistía en “comprobar las incidencias que se detallan en la motivación de la presente comunicación”.

El TEAR de Valencia entiende que la fijación del alcance de las actuaciones en estos términos equivale a su ausencia u omisión. Según el tribunal, la indeterminación y generalidad con la que se define dicho alcance impide al contribuyente conocer desde el principio las cuestiones sobre las que versa la comprobación y su extensión o amplitud, en relación con cada una de las posibles cuestiones a comprobar, lo que es causa de indefensión.

Conforme a ello, anula el acto administrativo impugnado sin necesidad de entrar a conocer los motivos de fondo.

### **3.12 Procedimiento de inspección. – Una liquidación no es nula de pleno derecho, aunque se regularicen cuestiones que exceden del alcance del procedimiento**

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

Una sociedad fue objeto de un procedimiento de inspección parcial referido al Impuesto sobre Sociedades y al IVA. En las liquidaciones se regularizaron cuestiones que excedían del alcance del procedimiento.

El TEAC concluye lo siguiente:

- (a) La liquidación es errónea porque se ha emitido sin respetar el alcance incluido en la comunicación de inicio de las actuaciones.
- (b) No obstante, la liquidación no se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, sino en el marco del procedimiento idóneo (un procedimiento de inspección). Conforme a ello, el error cometido no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación y, por tanto, es subsanable.

De acuerdo con esta conclusión, el TEAC ordena retrotraer las actuaciones para que, de forma motivada, se amplíe el alcance de las actuaciones inspectoras y, en su caso, se emita nueva liquidación conforme a este alcance más amplio.

Este criterio del TEAC es reiterado, porque ya se concluyó en el mismo sentido en su [resolución de 22 de julio de 2020](#).

### **3.13 Derivación de responsabilidad. - La falta de motivación del acuerdo sancionador impide la derivación de responsabilidad al administrador del deudor principal**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. [Resolución de 22 de diciembre de 2020](#)**

Tras una regularización administrativa a una entidad, se le impusieron diversas sanciones graves del artículo 191 de la Ley General Tributaria, por entender que había existido ocultación, por omisión de la diligencia exigible para el cálculo correcto de la cuota tributaria. Como motivación de las sanciones, la Administración afirmó que no se apreciaba la existencia de un error involuntario o de una discrepancia de criterios razonable, por lo que se debía entender que concurría el requisito de culpabilidad, al menos a título de simple negligencia.

Como consecuencia de la declaración de fallido de la entidad, se notificó acuerdo de derivación de responsabilidad a su administrador.

El TEAR de Madrid recuerda que el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria exige que concurren dos requisitos:

- (a) Un requisito objetivo, constituido por la existencia de infracciones tributarias cometidas por el deudor principal.
- (b) Un requisito subjetivo, constituido por la concurrencia de una conducta cuanto menos negligente del responsable, determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

La concurrencia de ambos requisitos debe estar motivada.

El TEAR entiende que, en este caso, el requisito subjetivo no está suficientemente motivado porque la motivación de los acuerdos sancionadores es genérica y estereotipada, dado que no se individualiza la negligencia o culpabilidad en la entidad deudora principal.

Esta falta de motivación de las sanciones de origen hace innecesario valorar el grado de negligencia imputable al administrador en relación a las infracciones cometidas por el deudor principal; y es suficiente por sí misma para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad.

### **3.14 Procedimiento de recaudación. - El embargo de un bien ganancial por la deuda privativa de uno de los cónyuges se puede suspender mientras se disuelve y liquida la sociedad de gananciales**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. [Resolución de 22 de diciembre de 2020](#)**

La Administración pretendía el embargo de un bien ganancial para el cobro de la deuda privativa de uno de los cónyuges.

Recibida la diligencia de embargo, el cónyuge deudor solicitó que se sustituyeran los bienes embargados (de la sociedad de gananciales) por la parte del cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en los términos del artículo 1373 del Código Civil. Según este artículo “cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquella”.

El TEAR de Madrid concluye que la Administración debió suspender la ejecución del embargo de los bienes gananciales. Esta suspensión no implica el alzamiento del embargo, sino solo la paralización de las actuaciones recaudatorias durante el tiempo necesario para la disolución y liquidación ordenada de la sociedad de gananciales. El embargo del bien ganancial se alzarán, según el tribunal, cuando se haya sustituido este por los bienes privativos adjudicados al cónyuge deudor mediante resolución judicial firme.

### **3.15 Procedimiento sancionador. - La reducción del 25% es aplicable, aunque el pago de la sanción se aplase o fraccione con dispensa de garantía**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 16 de febrero de 2021](#)**

En el supuesto analizado se concedió un aplazamiento con dispensa de garantías en relación con determinadas sanciones, porque el obligado tributario carecía de bienes suficientes para garantizar la deuda.

En esta situación, se plantea al TEAC si la reducción del 25% aplicable a las sanciones por pronto pago es compatible con la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento en el pago.

Concluye el TEAC que el derecho del contribuyente al aplazamiento no puede impedir su derecho a la reducción de la sanción, pese a que no se haya aportado garantía, siempre que sea en supuestos legalmente eximidos de la aportación de garantía; tanto si esta dispensa deriva de la exoneración de la obligación de aportar garantía por no superar la sanción el importe reglamentario (actualmente, 30.000 euros), como si se acuerda por carecer el obligado al pago de bienes suficientes para garantizar la sanción en los supuestos en que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica, o se pudieran producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

### **3.16 Procedimiento de revisión. - Las alegaciones formuladas en el procedimiento abreviado después de la interposición de la reclamación deben ser examinadas por el tribunal, a menos que ya haya dictado la resolución**

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

El procedimiento abreviado en las reclamaciones económico-administrativas exige que, en el escrito de interposición, se formulen las alegaciones.

No obstante, el TEAC concluye que el tribunal debe tener en cuenta las alegaciones formuladas después de haber interpuesto la reclamación, a menos que ya se haya dictado la resolución que pone fin al procedimiento.

Por otro lado, el TEAC analiza si se debe tener por notificado un acto administrativo que ha llegado a conocimiento del interesado tras haber accedido de forma voluntaria a la sede electrónica de la Agencia Tributaria, aun no teniendo este la consideración de sujeto obligado a recibir notificaciones por medios electrónicos; y la respuesta es afirmativa. Según el tribunal, las notificaciones se pueden practicar, bien por medios electrónicos consentidos por el obligado tributario, bien en la sede electrónica de la Administración tributaria competente si el interesado accede voluntariamente, pese a que no esté obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

## **4. Consultas**

### **4.1 Impuesto sobre Sociedades. - El régimen de neutralidad fiscal es aplicable a las escisiones parciales financieras inversas**

#### **Dirección General de Tributos. Consulta [V3550-20](#), de 14 de diciembre de 2021**

Se plantea una operación por la que una sociedad (A) escindirá su participación mayoritaria en otra sociedad (B), en beneficio de esta última sociedad. Es decir:

- (a) La sociedad A reducirá sus fondos propios con cargo a reservas disponibles en la cuantía correspondiente al patrimonio escindido (participación mayoritaria en la sociedad B).
- (b) La sociedad beneficiaria de la escisión será la propia sociedad B y los accionistas de A recibirán acciones de B en proporción a su participación en A.

Desde un punto de vista mercantil, esta operación ha sido admitida por la Dirección General de los Registros y del Notariado, confirmando su viabilidad y validez.

La DGT concluye que esta operación de escisión financiera impropia se podrá acoger al régimen de neutralidad si (i) se califica como escisión y no como reparto de reservas a efectos mercantiles; y (ii) la entidad escindida (A), después de segregar su participación en B, mantiene en su patrimonio una rama de actividad o una participación mayoritaria en otra u otras entidades.

Añade la DGT que, a priori, se debe entender que esta operación se realiza por motivos económicos válidos, si su finalidad principal no es la distribución de reservas en especie (evitando las consecuencias fiscales asociadas a esta distribución).



## 4.2 IRPF. - Una prestación por hijo a cargo satisfecha por un régimen de seguridad social extranjero puede estar exenta de tributación

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0100-21](#), de 28 de enero de 2021**

El consultante, residente fiscal en España, trabaja desde su casa en España (donde vive con su pareja e hija de 2 años) para una empresa residente en Suiza. Cotiza a la Seguridad Social de Suiza, de la que recibe una prestación por hijo a cargo.

La DGT concluye en esta consulta que, en la medida en que se trate de una prestación por hijo a cargo que proceda de un régimen público de seguridad social extranjero, estará amparada por la exención prevista en el artículo 7 h) de la Ley del IRPF para las prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

## 4.3 IRPF. - Se aclara cómo tributa el arrendamiento de inmuebles en distintos supuestos de reducción o aplazamiento de la renta

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0081-21](#), de 22 de enero de 2021**

Se analizan distintos supuestos de arrendamiento de inmuebles, en los que la renta recibida es inferior a la inicialmente pactada o se pacta su aplazamiento o diferimiento:

- (a) Caso 1: Arrendador y arrendatario pactan la reducción del importe fijado inicialmente como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción). En este caso:
  - (i) El rendimiento íntegro del capital inmobiliario correspondiente a los periodos a los que afecte el pacto de reducción será el que corresponda a los nuevos importes acordados por las partes.
  - (ii) Se podrán deducir los gastos incurridos durante el periodo al que afecte la modificación.
  - (iii) Se podrá aplicar la reducción para arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, en su caso.
  - (iv) Aunque durante algún período el arrendatario no haya de pagar renta, no se imputarán rentas inmobiliarias.
- (b) Caso 2: El arrendador y el arrendatario pactan el diferimiento de los pagos por el alquiler:
  - (i) En los meses en que no haya que pagar renta, no procederá reflejar ingresos para el cálculo de los correspondientes rendimientos de capital inmobiliario. Sin embargo, sí se podrán deducir los gastos incurridos en dichos periodos.
  - (ii) No se generarán tampoco en dichos períodos rentas por el mecanismo de imputación de rentas inmobiliarias.
  - (iii) Se podrá aplicar, en su caso, la reducción para arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

(c) Caso 3: No se acuerda la modificación o reducción del importe fijado como precio del alquiler ni el aplazamiento o diferimiento de su pago, pero las rentas no se satisfacen total o parcialmente al vencimiento. En este caso:

- (i) Se deberán imputar como ingresos brutos las rentas no cobradas.
- (ii) Se podrán deducir como gastos los saldos de dudoso cobro una vez transcurrido el plazo de seis meses o bien cuando el deudor se encuentre en situación de concurso.

En 2020 y 2021, el plazo de seis meses ha sido reducido a tres meses por el artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria.

Cuando se cobre (en su caso) la deuda que ha generado un gasto deducible, se deberá computar un ingreso.

- (iii) Se podrán deducir los gastos incurridos.
- (iv) No procederá la imputación de rentas inmobiliarias.
- (v) Se podrá aplicar, en su caso, la reducción para arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

#### 4.4 IRPF. - No se puede aplicar la reducción por rentas irregulares a la indemnización por finalización del contrato de un profesional

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0074-21](#), de 22 de enero de 2021**

El consultante es un arquitecto que está vinculado con una federación deportiva por un contrato de arrendamiento de servicios. Ante una posible resolución del contrato por parte de la federación, se plantea la posibilidad de aplicar a la indemnización la reducción del 30%.

La DGT descarta esta posibilidad con base en los siguientes argumentos:

- (a) La indemnización no se obtiene en atención a la duración del contrato de prestación de servicios profesionales, sino a la propia resolución contractual, de la que surge el derecho a la indemnización. Por tanto, no existe un período de generación superior a dos años. Recuerda la DGT que la norma reguladora de la reducción para los rendimientos de la actividad económica no prevé que se pueda computar como período de generación el número de años de servicio del trabajador (al contrario de lo que sucede con los rendimientos del trabajo irregulares).
- (b) Tampoco estamos ante un rendimiento de la actividad que se pueda entender obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. En el listado de rendimientos notoriamente irregulares, la norma incluye las indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas, pero en este caso la indemnización no es consecuencia del cese de actividad, sino solo de la finalización de un contrato.

#### 4.5 IRPF. - Se analiza cómo tributa el arrendamiento de un inmueble con opción de compra

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0049-21](#), de 18 de enero de 2021**

El consultante es propietario de un local comercial que pretende alquilar con opción de compra. El contrato de arrendamiento tiene una duración de 2 años. Durante ese plazo, recibirá una renta en concepto de alquiler. Transcurrido dicho plazo, si se ejercita la opción, el precio a pagar se minorará en las rentas pagadas previamente por el alquiler.

Partiendo de que el arrendamiento no se gestiona con una estructura organizativa mínima para apreciar la existencia de una actividad económica, el vendedor arrendador obtendrá las siguientes rentas:

- (a) Rentas por alquiler, que se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario y que se integrarán en la base imponible general.
- (b) Renta derivada de la concesión de la opción de compra sobre el inmueble, que se calificará como ganancia de patrimonio y que se integrará también en la base imponible general porque no deriva de una transmisión. Su importe vendrá determinado por el valor efectivamente obtenido, siempre que no sea inferior al valor de mercado, en cuyo caso prevalecerá este. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la operación que hayan sido satisfechos por el concedente. La imputación de la ganancia se deberá efectuar en el período impositivo en que se formalice el derecho de opción de compra sobre el inmueble.
- (c) Renta derivada de la transmisión del inmueble, si finalmente se ejercita la opción de compra. El importe de la ganancia o pérdida se determinará conforme a las reglas generales, si bien el importe de transmisión se minorará en:
  - (i) La cuantía recibida previamente en concepto de opción de compra.
  - (ii) Las rentas recibidas durante el período de arrendamiento.

La ganancia o pérdida patrimonial se deberá imputar en el período impositivo en que se ejercite la opción de compra y se deberá integrar en la base imponible del ahorro.

#### 4.6 IRPF. - Las reglas especiales de valoración para rendimientos del trabajo en especie no son de aplicación a los rendimientos de actividades económicas

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0032-21](#), de 15 de enero de 2021**

El consultante presta servicios independientes a una empresa, obteniendo rendimientos de actividades económicas. Como pago de dichos servicios, la empresa le cede un vehículo para su uso profesional. Se plantea si la valoración de esa cesión se puede realizar aplicando las reglas previstas en la Ley del IRPF para las retribuciones del trabajo en especie (20% del coste de adquisición o del valor de mercado del vehículo como si fuese nuevo, según si el vehículo es propiedad o no de la empresa).

La DGT concluye que, cuando la cesión de vehículos genera un rendimiento de la actividad, no se podrá aplicar la regla especial de valoración prevista en la Ley del IRPF para los rendimientos del trabajo derivados en especie. Por lo tanto, en el caso planteado la retribución se valorará por su valor normal de mercado.

## 5. Normativa

### 5.1 Se ha publicado el nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y China

En el BOE de 30 de marzo de 2021 se ha publicado el nuevo [Convenio para evitar la doble imposición entre España y China](#), hecho en Madrid el 28 de noviembre de 2018.

A continuación, se señalan los principales aspectos de este convenio:

- (a) El convenio incluye una cláusula específica para rentas recibidas por personas total o parcialmente transparentes a efectos fiscales.
- (b) Los [dividendos](#) tributarán, en general, a un máximo del 10%. No obstante, el tipo se reducirá al 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que tenga directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos, durante un periodo de 365 días que comprenda el día de pago de los dividendos. Existen además exenciones para dividendos pagados a beneficiarios efectivos que sean entes públicos.
- (c) Los [intereses](#) tributarán a un máximo del 10% si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado. No obstante, existen exenciones para intereses pagados a beneficiarios efectivos que sean entes públicos o por venta a crédito de equipos comerciales o científicos.
- (d) Los [cánones](#) tributarán a un máximo del 10% si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado.
- (e) En relación con las [ganancias de capital](#), el convenio contiene cláusula de sociedades inmobiliarias, es decir, aquellas cuyo valor proceda en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado, salvo cuando los bienes inmuebles sean utilizados en el ejercicio de la actividad económica de la sociedad.

Se incluye también una cláusula de tributación en caso de ganancias obtenidas por poseedores de una participación significativa (posesión directa o indirecta de al menos el 25% del capital de una sociedad) con algunas excepciones para transmisiones en mercados de valores.

- (f) [Deducciones por doble imposición](#): Ambos estados prevén el método de deducción en cuota para eliminar la doble imposición.
- (g) En el [Protocolo](#) se especifica que la limitación de los tipos impositivos a los dividendos, intereses y cánones será de aplicación directa y no mediante procedimiento de exacción y posterior reembolso, cuando dichos tipos sean inferiores a los que prevé el derecho interno del Estado del que procede dicha renta.

- (h) Se incluye una **disposición aclaratoria** para indicar que las disposiciones del convenio se entienden sin perjuicio del derecho de los Estados a aplicar sus propias normas y medidas en materia de prevención de la elusión fiscal, explícitamente definidas como tal o no, en la medida en que no generen una imposición contraria al convenio.

La fecha de entrada en vigor está prevista para el 2 de mayo de 2021 y surtirá efectos, para los impuestos no retenidos en la fuente, en los ejercicios que comiencen a partir de dicha fecha.

El anterior convenio de 1990 dejará de producir efecto en general desde la fecha en que sean de aplicación las disposiciones del nuevo convenio. No obstante, las disposiciones del artículo 23 ("patrimonio") del convenio de 1990 dejarán de surtir efecto el 31 de diciembre de 2021.

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

En el BOE de 29 de marzo de 2021 se ha publicado la **Resolución de 24 de marzo de 2021, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional** que, como viene siendo habitual, establece los tipos de referencia aplicables para el cálculo del tipo de interés efectivo anual a efectos de calificar, a efectos tributarios, determinados activos financieros, esta vez para el segundo trimestre natural de 2021. Los tipos son los siguientes:

- (a) Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: -0,317 por 100.
- (b) Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete y, si se tratara de activos con plazo superior: -0,200 por 100.
- (c) Activos con plazo de diez años: 0,281 por 100.
- (d) Activos con plazo de quince años: 0,530 por 100.
- (e) Activos con plazo de treinta años: 1,038 por 100.

En el resto de los casos, será de aplicación el tipo de referencia correspondiente al plazo más próximo al de la emisión que se efectúe.

## 5.3 Se publica el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad entre España y Reino Unido en relación con Gibraltar

En el BOE de 13 de marzo de 2021 se ha publicado el **Acuerdo Internacional** en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho *ad referendum* en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019. Las principales medidas de este acuerdo, ya fueron anticipadas en nuestra **Newsletter de Abril de 2019**, y se refieren principalmente a la determinación de la residencia fiscal de personas físicas y jurídicas y a la cooperación administrativa en el ámbito tributario. En relación con este aspecto:

- (a) Se acuerda una cooperación administrativa reforzada para intercambiar información pertinente para la administración, ejecución y recaudación de tributos.

- (b) Desde la fecha en que el derecho de la UE se deje de aplicar en Gibraltar, se aplicarán medidas que tengan efectos equivalentes a los que resultarían de aplicar los principios y modalidades de asistencia administrativa mutua de la legislación de la UE.
- (c) El intercambio de información entre España y Gibraltar consistirá principalmente en:
  - (i) información anual de trabajadores transfronterizos, (ii) información semestral sobre buques, aeronaves y vehículos de motor, (iii) acceso libre y directo a las anotaciones del Registro Mercantil de Gibraltar y al Registro de la Propiedad de Gibraltar, (iv) acceso directo a información pública sobre titulares reales o, mediante solicitud remitida al «*Commissioner of Income Tax*» de Gibraltar, de empresas, personas jurídicas, sociedades de personas y fundaciones; y (v) acceso directo a información pública o que esté a disposición del «*Commissioner of Income Tax*» de Gibraltar sobre fideicomitentes, fideicomisarios, beneficiarios y elementos patrimoniales de todo tipo de fideicomisos, etc.

El primer intercambio de información relativo a trabajadores transfronterizos e información sobre buques, aeronaves y vehículos a motor irá referido a información desde el 1 de enero de 2014 hasta la fecha de entrada en vigor del Acuerdo, el 4 de marzo de 2021. Cualquier otro intercambio de información se referirá a períodos posteriores al 1 de enero de 2011.

Este acuerdo entró en vigor el 4 de marzo de 2021 y surtirá efectos desde dicha fecha. No obstante:

- (a) Las reglas relativas a la residencia de las personas físicas y jurídicas surtirán efectos en los periodos impositivos que comiencen desde el 4 de marzo de 2021. Cuando no haya periodos impositivos, surtirán efectos respecto de las obligaciones fiscales devengadas desde el 4 de marzo de 2021.
- (b) Las reglas relativas a la cooperación administrativa en materia fiscal, surtirán efectos:
  - (i) Para los periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2014, respecto del intercambio de información relativo a trabajadores transfronterizos e información sobre buques, aeronaves y vehículos a motor.
  - (ii) Para los periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2011 y, cuando no existan tales períodos, para las obligaciones fiscales devengadas desde el 1 de enero de 2011, en los demás casos.

#### **5.4 COVID-19.- Las operaciones ejecutadas con cargo al Fondo de Recapitalización de empresas estarán exentas de cualquier tributo estatal, autonómico o local**

En el BOE de 13 de marzo de 2021 se ha publicado el [Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo](#), que aprueba nuevas medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial, para paliar los efectos de la pandemia.

En nuestra [alerta de 15 de marzo de 2021](#) se analizan las principales medidas en el ámbito tributario.

## 5.5 Directiva ATAD 2.- Se aprueba la normativa española anti-híbridos

El 10 de marzo de 2021 se ha publicado el [Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo](#), que traspone la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, modificada por la Directiva(UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017 (Directiva ATAD 2), en relación con las “asimetrías híbridas”, modificando las leyes del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR).

En nuestra [alerta de 10 de marzo de 2021](#) comentamos esta norma.

## 5.6 Se publica el convenio para evitar la doble imposición entre España y Bielorrusia

En el BOE de 2 de marzo de 2021 se ha publicado el [Convenio entre el Reino de España y Bielorrusia](#) para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 14 de junio de 2017.

A continuación, se señalan los principales aspectos de este convenio:

- (a) Los [dividendos](#) tributarán a un máximo de:
  - (i) El 0%, si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que distribuye los dividendos y esta participación asciende, al menos, a 1.000.000 de euros.
  - (ii) El 5%, si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos.
  - (iii) El 10%, en el resto de casos.
- (b) Los [intereses](#) tributarán a un máximo de:
  - (i) El 5%, si el beneficiario efectivo es residente en el otro Estado.
  - (ii) El 0%, si los intereses se satisfacen a organismos públicos del otro Estado contratante o a instituciones financieras o fondos de pensiones.
- (c) Los [cánones](#) tributarán a un máximo del 5%, si el beneficiario efectivo es residente en el otro Estado.
- (d) Las [ganancias de capital](#) obtenidas por la enajenación de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, se pueden someter a imposición en ese Estado.
- (e) [Eliminación de la doble imposición](#): En ambos Estados se establece el método de deducción en cuota del impuesto sobre la renta soportado en el otro Estado.

La entrada en vigor del convenio está prevista para el próximo 9 de mayo de 2021 y se aplicará (i) respecto de los impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o debidas a no residentes desde dicha fecha; y (ii) respecto de otros impuestos, a los ejercicios fiscales que comiencen desde esa fecha.

A partir del momento en el que el nuevo convenio tenga efectos, el Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, firmado el 1 de marzo de 1985, se dejará de aplicar respecto de las relaciones entre España y Bielorrusia. No obstante, los artículos 24 (procedimiento amistoso) y 25 (intercambio de información) del nuevo convenio se aplicarán en relación con todo impuesto, procedimiento amistoso o información a los que se refieran dichos artículos, aun cuando las materias con ellos relacionadas preexistan a la entrada en vigor del nuevo convenio o a la fecha en que surta efecto.

## 6. Otros

### 6.1 La AEAT publica una nota informativa sobre la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes ha publicado en la página web de la AEAT una [Nota sobre la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica](#) regulada en el artículo 31 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La AEAT recuerda que:

- (a) Se ha de acreditar el pago efectivo del impuesto en el otro Estado.
- (b) Si existe convenio para evitar la doble imposición (CDI), solo podrá ser objeto de deducción la retención practicada que sea acorde con las disposiciones del CDI. Para ello, el contribuyente deberá acreditar la naturaleza de la renta recibida.
- (c) El límite de la cuota íntegra que correspondería pagar en España se calcula sobre la renta neta obtenida en el otro Estado.

La AEAT añade que, desde 2015 (es decir, desde que se aplica la actual ley del impuesto), el impuesto extranjero que no sea objeto de deducción por exceder del límite anterior, será deducible para determinar la base imponible siempre que se corresponda con la realización de actividades en el extranjero, pero que, a estos efectos, no se podrá deducir en base la retención que se haya practicado sin respetar las disposiciones de un CDI.



**Más información:**

**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

**[garrigues.com](http://garrigues.com)**