

# **Newsletter Tributario**

---

**GARRIGUES**

Mayo 2021

## Índice

### 1. No se deben exigir recargos cuando el contribuyente presenta autoliquidaciones extemporáneas para ajustar su conducta a lo señalado por la Inspección

### 2. Sentencias

- 2.1 Derecho de la Unión Europea. - Los rendimientos abonados por un OICVM no establecido se deben tratar igual que los pagados por uno establecido en España, con independencia de su forma jurídica
- 2.2 Precios de transferencia. - La Inspección no está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo si no es posible realizar el ajuste bilateral
- 2.3 Impuesto sobre Sociedades. - La recuperación de valor de las participaciones se puede realizar en la entidad que las haya adquirido y no necesariamente en la que dotó el deterioro
- 2.4 Impuesto sobre Sociedades. - Para negar la aplicación del régimen especial de neutralidad no es necesario tramitar un expediente de conflicto en la aplicación de la norma
- 2.5 Impuesto sobre Sociedades. - El arrendador no puede deducir las retenciones procedentes del alquiler de inmuebles cuyas rentas no se han pagado
- 2.6 IRPF. - En el ámbito penal no se puede presumir que los incrementos injustificados de patrimonio son imputables al ejercicio en el que se detectan
- 2.7 IRPF. - Se pueden deducir las retenciones no practicadas, aunque el pagador sea una persona o entidad vinculada

- 2.8 IRPF. - Las pensiones compensatorias acordadas ante el notario o ante el letrado de la Administración de Justicia reducen la base imponible
- 2.9 Impuesto sobre el Patrimonio. - Los préstamos participativos concedidos a una entidad exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio no están exentos
- 2.10 ITPAJD. - Las comunidades de bienes no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados
- 2.11 Tasas locales. - Las limitaciones a la potestad tributaria de los Estados miembros no son aplicables a las tasas por utilización o aprovechamiento especial del dominio público local a pagar por las compañías del sector de la telefonía fija e internet
- 2.12 Plusvalía municipal. - La diferencia entre los precios de transmisión y compra de los terrenos refleja la capacidad económica susceptible de ser gravada por la plusvalía municipal, aunque no sean de mercado
- 2.13 Canon hidráulico. - El Tribunal Supremo anula el canon hidráulico para los ejercicios 2013 y 2014
- 2.14 Procedimiento de gestión. - Los órganos de gestión no pueden comprobar la aplicación de regímenes tributarios especiales
- 2.15 Procedimiento de gestión. - Un procedimiento de gestión que se inicia solo para interrumpir la prescripción no produce ese efecto
- 2.16 Procedimiento de inspección. - Con la redacción anterior de la LGT, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal interrumpía la prescripción del procedimiento de inspección y suspendía la del procedimiento sancionador
- 2.17 Procedimiento de inspección. - Si se inicia un procedimiento inspector antes de finalizar otro con el que existe conexión

material, el procedimiento inspector es único y la duración se contará desde el inicio del primer procedimiento

- 2.18 Derivación de responsabilidad. - Los menores de edad no pueden ser declarados responsables por colaborar en la ocultación de bienes
- 2.19 Derivación de responsabilidad. - En los actos de derivación de responsabilidad tributaria es imprescindible detallar la imputación de los pagos efectuados por el deudor principal
- 2.20 Derivación de responsabilidad. - El principio de buena administración exige que las dilaciones se motiven en el propio acuerdo de derivación de responsabilidad

### 3. Resoluciones

- 3.1 Derecho de la Unión Europea / Impuesto sobre Sucesiones. - La jurisprudencia europea que impide dar un tratamiento diferenciado en función de la residencia del contribuyente afecta a todas las normas del Estado
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - La existencia de desequilibrio patrimonial es la que deriva de las cuentas anuales
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - Es posible la aplicación parcial del régimen de neutralidad a una escisión en la que se traspasan deudas no vinculadas directamente con el activo transmitido
- 3.4 IRPF. - No hay desvinculación cuando el trabajador vuelve a trabajar para la misma empresa, aunque no haya ánimo defraudatorio
- 3.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Se entiende acreditada la titularidad del dividendo y de su retención si se puede verificar la trazabilidad desde su abono hasta su percepción por la entidad que ha soportado la retención

- 3.6 IAE. - La reducción del IAE para sectores declarados en crisis exige que se pruebe la existencia de un proceso de reconversión o reestructuración
- 3.7 Censos. - Las Instituciones de Inversión Colectiva tienen volumen de operaciones a efectos de ser consideradas grandes empresas
- 3.8 Procedimiento de gestión. - Una solicitud de ingresos indebidos solo interrumpe la prescripción del derecho a solicitar la devolución derivada de esa concreta solicitud
- 3.9 Procedimiento de recaudación. - Procede la liquidación de un recargo reducido en supuestos de aplazamiento o fraccionamiento si su ingreso se efectúa en los nuevos plazos concedidos por la Administración
- 3.10 Procedimiento de recaudación. - En caso de que las notificaciones se realicen al apoderado del contribuyente, el apoderamiento debe constar en el expediente
- 3.11 Procedimiento sancionador. - El incumplimiento por parte de la Administración de la tramitación conjunta del procedimiento sancionador supone la vulneración de un derecho que implica la anulación de la sanción

## 4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. - Las retribuciones satisfechas a los socios por sus trabajos para la entidad son deducibles
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - Un empleado que gestiona el arrendamiento de inmuebles propios y de terceros no es suficiente para la existencia de una actividad económica
- 4.3 IRPF. - Los días de cuarentena obligatoria en el extranjero computan como días de desplazamiento a efectos de la exención por trabajos en el extranjero

- 4.4 IRPF. - La entrega de opciones sobre acciones como rendimiento de la actividad económica no se beneficia de la exención de 12.000 euros
- 4.5 IRPF. - La devolución de los excesos de cotización de los autónomos societarios es un ingreso tributable en el ejercicio en que se acuerda
- 4.6 IRPF. - Las contribuciones empresariales a planes de pensiones pueden alcanzar los 10.000 euros
- 4.7 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Tratamiento fiscal aplicable a la indemnización por extinción de la relación laboral de un no residente
- 4.8 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Las rentas satisfechas a un LLP están sujetas a retención

## 5. Normativa

- 5.1 Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras y se introducen modificaciones en otras normas tributarias
- 5.2 Se aprueban los modelos de autoliquidación y liquidación de la tasa y el canon del tabaco

## 1. No se deben exigir recargos cuando el contribuyente presenta autoliquidaciones extemporáneas para ajustar su conducta a lo señalado por la Inspección

Cuando se presenta una autoliquidación fuera de plazo, procede la exigencia de recargos. No obstante, para ello es preciso que la presentación de la autoliquidación sea espontánea, es decir, que no esté motivada por un requerimiento previo de la Administración. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) flexibiliza, en una nueva resolución, el concepto de requerimiento previo.

En un procedimiento de Inspección se regularizó la situación de un contribuyente, aumentando la base imponible a efectos de IVA de su actividad de arrendamiento de vehículos. Según la Inspección, la base imponible debía incluir todos los conceptos facturados al arrendatario, incluidos los gastos financieros repercutidos a este (que no habían sido considerados por el contribuyente al calcular la base imponible).

La compañía decidió presentar declaraciones complementarias para los ejercicios posteriores a los afectados por la regularización, para aplicar el criterio alcanzado en la Inspección.

La Administración exigió recargos por la presentación extemporánea de esas declaraciones. Según la Administración, la presentación de dichas declaraciones era espontánea, porque los criterios derivados de la Inspección anterior no se podían trasladar de forma automática a ejercicios posteriores. El caso no era asimilable, según la Administración, a los revisados por la Audiencia Nacional (sentencia de 30 de marzo de 2011, en el recurso 141/2008), el Tribunal Supremo (sentencia de 19 de noviembre de 2012, en el recurso 3526/2011) y el TEAC (resolución de 9 de octubre de 2014), porque, en estos supuestos, los procedimientos de inspección habían conducido a reducir bases o cuotas a compensar o deducir en ejercicios posteriores, lo que obligaba al contribuyente a regularizar la situación de dichos ejercicios.

En su [resolución de 20 de abril de 2021](#), el TEAC reconoce que su interpretación hasta ahora era que había que diferenciar entre dos tipos de supuestos:

- (a) Aquellos en los que la Administración dispone de toda la información como consecuencia de la previa comprobación y, por ello, puede extender automáticamente la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones. En estos casos, si ante la falta de regularización completa por la Administración el contribuyente opta por presentar declaraciones complementarias, se debe entender que hay un “requerimiento previo” y, por tanto, no procede la exigencia de recargos.
- (b) Aquellos en los que no se dan las circunstancias anteriores. En estos casos, la actuación del administrado al presentar las declaraciones complementarias es espontánea, es decir, no se puede entender basada en la existencia de un “requerimiento previo” y, por tanto, procede exigir recargos.

El TEAC modifica ahora su criterio (conforme a lo concluido por el Tribunal Supremo en su reciente [sentencia de 23 de noviembre de 2020](#)) e interpreta de forma flexible el concepto de “requerimiento previo”. En concreto, concluye que se debe entender que ha existido tal requerimiento cuando el obligado tributario presenta autoliquidaciones extemporáneas para ajustar su conducta a lo concluido por la Administración en un procedimiento de comprobación previo. Es decir, según el tribunal, la inaplicabilidad de los recargos “no sólo sería predictable en supuestos en que la posterior

actuación del contribuyente es la consecuencia necesaria de una actuación previa de la administración, de la que resulta la obligada corrección posterior y esta se cuantifica, (...) sino que debería extenderse a aquellos otros inducidos o impulsados por el conocimiento, por parte de los obligados tributarios, de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un período anterior, con hechos sustancialmente coincidentes”.

A juicio del TEAC, esta interpretación se ve reforzada cuando la conducta del contribuyente no ha sido sancionada en el procedimiento previo.

## 2. Sentencias

### 2.1 Derecho de la Unión Europea. - Los rendimientos abonados por un OICVM no establecido se deben tratar igual que los pagados por uno establecido en España, con independencia de su forma jurídica

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 29 de abril de 2021](#). Asunto C-480/19.

Un contribuyente residente fiscal en Finlandia recibió rendimientos derivados de su inversión en una SICAV luxemburguesa que tenía la naturaleza de organismo de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) según sus estatutos. El órgano equivalente al Tribunal Económico-Administrativo Central de Finlandia concluyó que, debido a las características funcionales y jurídicas de la SICAV, dichas rentas debían tributar como rendimientos del trabajo y no como rendimientos del capital mobiliario, al contrario de lo que habría sucedido si se tratara de rendimientos procedentes de un OICVM residente en Finlandia.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) observa que se están tratando de forma distinta dos situaciones comparables (rendimientos de dos tipos de OICVM en el sentido de la Directiva OICVM). Como el Estado finlandés no justifica en el procedimiento que esta diferencia de trato estuviera basada en una razón de interés general, el TJUE declara que una práctica como la descrita es contraria a la libre circulación de capitales.

### 2.2 Precios de transferencia. - La Inspección no está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo si no es posible realizar el ajuste bilateral

Tribunal Supremo. [Sentencia de 18 de marzo de 2021](#)

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que las contribuciones de promotores de planes de pensiones son deducibles, siempre que se cumplan diversos requisitos (imputación fiscal a la persona a la que se vinculen las prestaciones, transmisión irrevocable del derecho a la percepción de las prestaciones futuras y transmisión de la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan las contribuciones). Cuando no se cumplen estos requisitos, las contribuciones no son deducibles hasta que los perceptores no hacen efectivas las prestaciones.

Una entidad española no dedujo sus contribuciones conforme las fue efectuando porque no se cumplían todos los requisitos indicados, hasta que el perceptor (el trabajador) fue haciendo efectivo su plan de jubilación. De acuerdo con ello, los ajustes positivos iniciales a la base imponible por el importe de las contribuciones se compensaron con el ajuste negativo por el mismo importe en el momento en que se pagaron las prestaciones al trabajador.

Se daban, no obstante, las siguientes circunstancias:

- (a) Hasta una fecha determinada, el trabajador había prestado sus servicios exclusivamente para la entidad española.
- (b) A partir de dicha fecha, el trabajador fue nombrado presidente de otra entidad del grupo fuera de España, residente en Holanda. Desde entonces, prestaba servicios a ambas entidades.
- (c) Las aportaciones al plan de jubilación se siguieron realizando en su totalidad por la entidad española.

Por estos motivos, la Inspección negó el derecho a que la entidad española dedujera todo el importe de las contribuciones realizadas; limitando la deducción a la parte de las contribuciones que entendió que remuneraban los servicios prestados para la entidad española.

Aunque en el propio acuerdo de liquidación se reconoció que se debería haber realizado un ajuste bilateral (dado que el gasto se produjo efectivamente), la Inspección no lo realizó finalmente porque este tipo de ajuste, en su opinión, no estaba contemplado en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y los Países Bajos.

Ante esta situación, el contribuyente alegó que se debería haber tenido en cuenta la política de precios de transferencia del grupo empresarial, según la cual la filial española debía obtener un margen neto sobre ventas de plena competencia, de tal forma que, si se negaba la deducibilidad de parte del gasto, se deberían haber ajustado parte de los ingresos para determinar la base imponible definitiva.

Frente a esta alegación, el Tribunal Supremo concluye que la política de precios de transferencia no afecta a los ajustes extracontables, por lo que no procede disminuir los ingresos.

Además, en la sentencia se recuerda la posibilidad del contribuyente de acudir a un procedimiento amistoso para resolver la doble imposición resultante de la regularización practicada, confirmando la imposibilidad para la Administración española de practicar un ajuste bilateral en este caso.

## 2.3 Impuesto sobre Sociedades. - La recuperación de valor de las participaciones se puede realizar en la entidad que las haya adquirido y no necesariamente en la que dotó el deterioro

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

En el caso enjuiciado, el contribuyente registró determinadas provisiones por depreciación de unas participaciones que, de acuerdo con el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y la interpretación administrativa, fueron consideradas fiscalmente deducibles. Además, como consecuencia de la ulterior transmisión de dichas participaciones a una entidad vinculada no residente, el contribuyente registró una pérdida que fue fiscalmente deducible.

La Inspección entendió que, en aplicación de dicho artículo, la recuperación del valor de la entidad transmitida debía dar lugar a que, tanto la citada provisión por depreciación de cartera, como la pérdida generada en la transmisión de las participaciones que habían sido previamente deducidas, debían ser objeto de recuperación en sede del contribuyente (aun cuando en ese momento ya no fuera titular de las participaciones, porque habían sido transmitidas).

El criterio de la Inspección fue posteriormente confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional, que se apartó de su propio criterio en dos pronunciamientos previos y acogió la interpretación de la Inspección, por considerar que resultaba respetuosa con la literalidad del artículo 19.6 y con su configuración como norma antielusión, llamada a evitar situaciones de “lavado de ingresos” como consecuencia de la transmisión de participaciones a entidades residentes en otros Estados.

El Tribunal Supremo realiza las siguientes consideraciones:

- (a) Por un lado, reprocha a la Audiencia Nacional que no haya motivado suficientemente las razones por las que se apartó de sus propios precedentes, soslayando el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente. Y critica, por otro lado, que los órganos administrativos puedan ignorar abiertamente los precedentes judiciales por considerar que contenían un criterio erróneo.

A estos efectos, subraya que tanto la Dirección General de Tributos (en diversas contestaciones a consultas tributarias) como la propia AEAT (en los Manuales Prácticos para la declaración del impuesto), habían mantenido históricamente el criterio aplicado por el contribuyente. Según el tribunal, esos pronunciamientos constituyen auténticos actos propios que no pueden ser desconocidos por la Administración en contra de la confianza legítima de los contribuyentes; situación que, a juicio del tribunal, debió haber sido corregida por la Audiencia nacional.

- (b) En relación con el fondo del asunto, rechaza que el artículo 19.6 sea una norma antiabuso y que se utilice con el único fin de “mantener o retener la posibilidad de gravamen” en España. Para corregir situaciones de abuso, según el tribunal, el legislador ha establecido precisamente las disposiciones generales antiabuso (i.e. fraude de ley y conflicto en la aplicación de la norma), cuya aplicación obliga a la Administración a cumplir con requisitos procedimentales específicos en aras a garantizar los derechos de los contribuyentes.

Además, rechaza que la interpretación de una norma se haga pivotar sobre un elemento circunstancial, como es el hecho de que el contribuyente hubiera transmitido las participaciones a una entidad vinculada no residente, pues ello puede suponer una discriminación injustificada y contraria a Derecho de la Unión Europea.

En este sentido, el Tribunal Supremo afirma que la forma de evitar una situación de desimposición no puede ser la creación de reglas que generen potenciales situaciones de doble imposición y supongan la invasión de la soberanía fiscal del Estado de residencia del titular (directa o indirectamente) de las participaciones, en contra de lo previsto en los convenios para evitar la doble imposición (que no pueden ser alterados unilateralmente por uno de los Estados que los suscriben sin seguir el procedimiento establecido para ello).

Con base en todos estos razonamientos, el tribunal concluye que la actuación del contribuyente fue correcta.

## 2.4 Impuesto sobre Sociedades. - Para negar la aplicación del régimen especial de neutralidad no es necesario tramitar un expediente de conflicto en la aplicación de la norma

### Tribunal Supremo. Sentencia de 31 de marzo de 2021

En el supuesto analizado por el tribunal se había negado la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal a una operación de reorganización. Se plantea ante el tribunal si, para este rechazo, le basta a la Administración apreciar que no concurren motivos económicos válidos en las operaciones o, por el contrario, es necesario tramitar un expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley General Tributaria – LGT-).

El Tribunal Supremo concluye que la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido, debidamente motivada y sometida al control judicial, permite rechazar la aplicación del régimen especial. Según el tribunal, la cláusula antiabuso incluida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (con origen en el Derecho de la Unión Europea –UE-) opera como *lex specialis*. No obstante, ello no impide que, cuando los hechos y circunstancias lo requieran, se pueda tramitar el procedimiento del artículo 15 de la LGT.

En cualquier caso, a efectos sancionadores, no bastaría solo con afirmar que no hay motivo económico válido, sino que se debe realizar un razonamiento motivado, en la resolución sancionadora, sobre la culpabilidad en los términos exigidos por la jurisprudencia.

## 2.5 Impuesto sobre Sociedades. - El arrendador no puede deducir las retenciones procedentes del alquiler de inmuebles cuyas rentas no se han pagado

### Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de marzo de 2021

Se analiza un supuesto en el que el arrendatario no pagó la renta ni practicó, por tanto, la correspondiente retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del arrendador. Sin embargo, el arrendador, aplicando el criterio de devengo y el artículo 17.3 del TRLIS (actual artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), tributó por la renta y dedujo las retenciones debidas, solicitando su devolución al superar el importe de la cuota resultante.

El referido artículo 17.3 establecía que, cuando no se hubiera practicado retención o se hubiera hecho sobre un importe inferior al debido, el perceptor deduciría de la cuota la cantidad que debió ser retenida. Este precepto establecía, por tanto, una presunción de que la retención se había practicado efectivamente y sobre la renta correcta.

No obstante, el Tribunal Supremo aclara que esta presunción solo opera cuando realmente se ha producido el pago del alquiler por el arrendatario ya que, si no hay pago, no se puede presumir retención alguna. Por tanto, el arrendador que no percibió ninguna renta por los arrendamientos no podrá deducir retención alguna.

## 2.6 IRPF. - En el ámbito penal no se puede presumir que los incrementos injustificados de patrimonio son imputables al ejercicio en el que se detectan

### Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia de 9 de abril de 2021

A efectos del IRPF, se consideran ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o el patrimonio declarados por el contribuyente, así como la declaración de deudas inexistentes. En la norma tributaria se presume que estas ganancias han sido obtenidas en el ejercicio en el que afloran, salvo que el contribuyente pruebe que ha sido titular de los bienes o derechos desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

En esta sentencia se analiza cómo opera esa presunción en el ámbito penal y, en concreto, en relación con la presunción de inocencia.

Según el tribunal, en el ámbito penal, a diferencia del tributario, el contribuyente/acusado no necesita acreditar que los incrementos de patrimonio son de una fecha anterior a la del periodo de prescripción. Es decir, no se puede presumir sin más que los bienes o derechos proceden de operaciones realizadas en el ejercicio en el que afloran, sino que se exigen indicios que corroboren ese primer dato; y para desvirtuar esos indicios basta con que el acusado aporte una explicación alternativa mínimamente razonable que no pueda ser desvirtuada por la acusación.

La duda razonable, en cualquier caso, se ha de resolver a favor del acusado.

## 2.7 IRPF. - Se pueden deducir las retenciones no practicadas, aunque el pagador sea una persona o entidad vinculada

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

La Ley del IRPF establece que cuando el pagador no practique correctamente la retención o lo haga por un importe inferior al debido “por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta”, el perceptor podrá deducir la cantidad que debió ser retenida.

En el caso analizado en esta sentencia, el perceptor de las rentas tenía una participación del 50% de la entidad pagadora y era su administrador solidario. La Administración entendió que, como los rendimientos eran pagados por una entidad vinculada, el perceptor no tenía derecho a acreditar la retención debida (superior a la practicada).

El Tribunal Supremo concluye en sentido contrario. Según el tribunal:

- (a) Aunque se trata de una cuestión a resolver caso a caso, la conducta del perceptor, aun siendo administrador o socio de la entidad pagadora, es, en principio, ajena a la del pagador. Dicho de otro modo, la Administración le puede declarar responsable del incumplimiento de la obligación de retener, pero no puede impedir sin más la deducción de las retenciones.
- (b) No permitir la deducción de las mayores retenciones debidas daría lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración en caso de que esta exigiera también la retención al pagador, o trasladaría la obligación del retenedor al perceptor en el caso de que la Administración la exigiera solo de este último.

## 2.8 IRPF. - Las pensiones compensatorias acordadas ante el notario o ante el letrado de la Administración de Justicia reducen la base imponible

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

El artículo 55 de la Ley del IRPF establece que las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, darán lugar a una reducción en la base imponible del impuesto.

Una interpretación literal del precepto lleva a entender que la reducción solo se puede aplicar cuando las pensiones compensatorias se satisfagan "por decisión judicial". Sin embargo, cuando se aprobó la Ley del IRPF no existía la posibilidad de tramitar un divorcio o separación ante notario o ante un letrado de la Administración de justicia.

Por ello, el Tribunal Supremo concluye que la reducción en la base imponible del IRPF por el pago de pensiones compensatorias es también posible cuando estas pensiones sean fijadas en un convenio regulador formalizado ante el letrado de la Administración de Justicia o ante notario.

En el supuesto concreto enjuiciado niega la reducción porque la pensión estaba fijada en un acuerdo de capitulaciones matrimoniales no vinculado a una separación o divorcio y porque, además, no se había suscrito por decisión judicial ni ante notario o letrado de la Administración de Justicia.

## 2.9 Impuesto sobre el Patrimonio. - Los préstamos participativos concedidos a una entidad exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio no están exentos

### Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de marzo de 2021

De acuerdo con el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio (LIP), las participaciones en empresas que cumplan determinadas condiciones (principalmente, que no gestionen un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que el titular o su unidad familiar tengan un determinado porcentaje de participación y ejerzan funciones de dirección) están exentas del Impuesto sobre el Patrimonio.

En esta sentencia se analiza el caso de un contribuyente que había consignado sus participaciones en una empresa familiar como exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, pero que consignó como no exento el préstamo participativo que había concedido a esa misma entidad. Tras presentar su autoliquidación, solicitó su rectificación porque entendía que el préstamo participativo era equivalente a una participación en el capital de una entidad exenta, por lo que también debía estar exento del impuesto.

Tras un análisis de las características propias de los préstamos participativos, el Tribunal Supremo concluye que no son valores representativos de la participación en fondos propios de una entidad, sino de la cesión a terceros de capitales propios, aunque se equiparen al patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y liquidación de una sociedad.

Por tanto, según el tribunal, los préstamos participativos no están exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio.

## 2.10 ITPAJD. - Las comunidades de bienes no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

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

Se plantea si las comunidades de bienes son sujetos pasivos de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) por la adquisición de un inmueble; y, en tal caso, si se puede derivar la responsabilidad de dicha deuda en los comuneros.

El artículo 35.4 de la LGT establece que las comunidades de bienes tendrán la consideración de obligados tributarios “en las leyes en que así se establezca”. Como señala el Tribunal Supremo, ninguna ley establece la condición de obligado tributario de las comunidades de bienes en relación con el AJD (al contrario de lo que ocurre con la modalidad de operaciones societarias del ITPyAJD).

Por tanto, las comunidades de bienes no son sujetos pasivos de dicha modalidad y, en consecuencia, no es posible declarar responsables a los cotitulares en relación con una deuda tributaria de la que la comunidad de bienes no es ni puede ser sujeto pasivo.

## 2.11 Tasas locales. - Las limitaciones a la potestad tributaria de los Estados miembros no son aplicables a las tasas por utilización o aprovechamiento especial del dominio público local a pagar por las compañías del sector de la telefonía fija e internet

**Tribunal Supremo.** [Sentencia de 26 de abril de 2021](#)

Tal y como ya comentamos en nuestra [Newsletter de febrero de 2021](#), el TJUE dio respuesta (en su [sentencia de 27 de enero de 2021](#)) a las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo español, sobre la aplicación de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva de autorización), a la tasa exigida por un ayuntamiento a un operador de telecomunicaciones. El importe de esta tasa se determinaba exclusivamente en función de los ingresos brutos obtenidos anualmente por la compañía.

Ahora el Tribunal Supremo resuelve el recurso de casación en el que se plantearon las referidas cuestiones prejudiciales y, a la vista del criterio del TJUE, concluye que las limitaciones a la potestad de los Estados miembros derivadas de los artículos 12 y 13 de la Directiva de autorización, no rigen para las tasas por utilización o aprovechamiento especial del dominio público local exigidas a las compañías del sector de la telefonía fija e internet.

## 2.12 Plusvalía municipal. - La diferencia entre los precios de transmisión y compra de los terrenos refleja la capacidad económica susceptible de ser gravada por la plusvalía municipal, aunque no sean de mercado

**Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.** [Sentencia de 10 de diciembre de 2020](#)

Se analiza el caso de una entidad que, en el marco de su liquidación, transmitió una unidad productiva, de la que formaban parte unos inmuebles, mediante subasta. Como consecuencia de la transmisión, se devengó el Impuesto sobre el Incremento de Valor de

los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal). Por aplicación de las reglas de determinación de la base imponible del impuesto, resultaba una cuota a pagar, a pesar de que el precio de transmisión de los terrenos era inferior a su precio de adquisición.

En primera instancia, el juzgado dio la razón al ayuntamiento con base en que, a efectos de comprobar la existencia de un incremento de valor de los terrenos, se ha de atender al valor real de mercado de estos en el momento de su venta y no al precio acordado por las partes.

Sin embargo, en recurso de apelación, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía falla a favor de la entidad, al considerar que la diferencia entre los precios de venta y de compra recogidos en las escrituras refleja la verdadera capacidad económica susceptible de ser gravada por el impuesto. De otro modo, apunta el tribunal, esta capacidad económica “resultaría avasallada” si la entidad recurrente, además de tener que vender los terrenos por un precio más bajo al de su valor real de mercado como consecuencia de su liquidación, tuviera que hacer frente a una cuota de la plusvalía municipal calculada según las reglas del impuesto.

### **2.13 Canon hidráulico. - El Tribunal Supremo anula el canon hidráulico para los ejercicios 2013 y 2014**

**Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de abril de 2021**

El Tribunal Supremo ha declarado nulas determinadas disposiciones del Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo, por el que se desarrolla el artículo 112 bis del texto refundido de la Ley de Aguas y se regula el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (canon hidráulico).

Dicho real decreto entró en vigor en 2015, pero imponía el deber de autoliquidar el canon correspondiente a los años 2013 y 2014. Por esta razón, el Tribunal Supremo ha declarado nulas la disposición transitoria segunda y un párrafo de la adicional primera, en tanto que imponen una obligación fiscal con efecto retroactivo máximo (es decir, en relación con períodos íntegramente concluidos a su entrada en vigor) y, además, sin ninguna previsión legal que lo habilite.

### **2.14 Procedimiento de gestión. - Los órganos de gestión no pueden comprobar la aplicación de regímenes tributarios especiales**

**Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de marzo de 2021**

Los órganos de gestión de la Administración tributaria iniciaron un procedimiento de comprobación limitada a un colegio profesional. Este organismo tributaba conforme al régimen especial de entidades parcialmente exentas. El contribuyente recurrió la liquidación emitida alegando que el órgano de gestión no tenía competencia para realizar esa comprobación, porque, de acuerdo con el artículo 141 de la LGT, corresponde a la inspección la comprobación del cumplimiento de los requisitos de los regímenes tributarios especiales.

El Tribunal Supremo confirma la posición del contribuyente y afirma que el artículo 141 de la LGT establece una reserva legal en virtud de la cual corresponde en exclusiva a los órganos de inspección la comprobación de las entidades parcialmente exentas y, en general, de las que tributen conforme a regímenes tributarios especiales (artículos 47 a 129 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Según el tribunal, la normativa es clara a este respecto y no admite excusas ni evasivas, ni permite interpretaciones sistemáticas.

## 2.15 Procedimiento de gestión. - Un procedimiento de gestión que se inicia solo para interrumpir la prescripción no produce ese efecto

**Audiencia Nacional. Sentencia de 15 de marzo de 2021**

En junio de 2012, la Administración tributaria notificó al contribuyente una comunicación de inicio de procedimiento de verificación de datos. En la notificación se le requería determinada documentación para aclarar discrepancias en relación con su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007. El procedimiento de verificación finalizó sin liquidación provisional.

En este procedimiento de verificación de datos, se dan las siguientes circunstancias:

- (a) Su inicio se produjo en junio de 2012, es decir, apenas un mes antes de que se consumara la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2007 (que se habría producido en julio de 2012).
- (b) La mayor parte de la documentación solicitada ya obraba en poder de la Administración.
- (c) El procedimiento finalizó sin que el obligado tributario hubiera aportado toda la documentación que le había sido requerida, con una notificación en la que se decía solamente que se habían aclarado las incidencias que habían llevado a iniciar el procedimiento, sin necesidad de regularizar la situación del contribuyente.

Posteriormente (después de julio de 2007), se inició un procedimiento de inspección en el que se incluía, entre otros, el año 2007. Dicho procedimiento finalizó con una liquidación en la que se regularizaban algunos aspectos del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio 2007.

La Audiencia Nacional concluye en esta sentencia que, a la vista de las circunstancias citadas anteriormente, el procedimiento de verificación de datos estuvo encaminado únicamente a interrumpir la prescripción. Por tanto, concluye que el ejercicio 2007 estaba prescrito cuando se inició la inspección y, conforme a ello, anula la liquidación de este ejercicio.

## 2.16 Procedimiento de inspección. - Con la redacción anterior de la LGT, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal interrumpía la prescripción del procedimiento de inspección y suspendía la del procedimiento sancionador

**Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de abril de 2021**

En marzo de 2007 se inició un procedimiento de inspección para revisar el Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2003 y 2004) de una entidad. En mayo de 2008 se suspendió la tramitación del procedimiento por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, ante la existencia de indicios de delito. En noviembre de 2009 se notificó a la Administración el archivo de la causa penal y se reanudaron las actuaciones de inspección. Teniendo en

cuenta las dilaciones e interrupciones justificadas del procedimiento, el plazo máximo de las actuaciones de inspección finalizaría en marzo de 2010. No obstante, el acuerdo de liquidación se notificó en abril de 2010.

El artículo 150 de la LGT establece que la consecuencia de que la Administración exceda el plazo máximo de duración del procedimiento inspector es que se entiende que las actuaciones no han interrumpido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. La aplicación de este precepto al caso analizado llevaría a concluir que, cuando se notificó el acuerdo de liquidación en abril de 2010, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004.

Sin embargo, la Administración se opuso a esta conclusión porque entendió que el artículo 180 de la LGT vigente al tiempo de las actuaciones establecía una excepción a esta regla general para los casos en que se apreciaban indicios de delito y se remitía el expediente al Ministerio Fiscal. Dicho artículo 180 establecía una “suspensión” del cómputo de la prescripción hasta la resolución del procedimiento por la jurisdicción penal y no una interrupción de dicho cómputo. Conforme a ello, no resultaba aplicable el efecto que establece el artículo 150 de la LGT para los casos en que se supera el plazo máximo de duración de las actuaciones, porque dicho artículo se refiere a la interrupción del procedimiento y no a su suspensión.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que el artículo 180 de la LGT solo era aplicable al procedimiento sancionador (porque se ubica entre los preceptos que regulan la potestad sancionadora) y no suponía, por tanto, una excepción a las reglas que rigen el procedimiento de inspección. Conforme a ello, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal en el procedimiento de inspección tiene exclusivamente los efectos que establecía el artículo 150 de la LGT: se consideraba una interrupción justificada del procedimiento y permitía ampliar la duración de las actuaciones de 12 a 24 meses, pero nada más.

## **2.17 Procedimiento de inspección. - Si se inicia un procedimiento inspector antes de finalizar otro con el que existe conexión material, el procedimiento inspector es único y la duración se contará desde el inicio del primer procedimiento**

**Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de diciembre de 2020**

Los hechos del litigio son los siguientes:

- El 8 de octubre de 2010 se inició un procedimiento de inspección del IRPF correspondiente al ejercicio 2009.
- El 23 de mayo de 2012 la Inspección incoó actas de conformidad. La liquidación se entendió producida y notificada un mes después.
- El 29 de mayo de 2012 (antes de que se entendiese producida la liquidación) Hacienda comunicó el inicio de una nueva inspección por el IRPF de 2007 y 2008.
- El 29 de mayo de 2013 se notificó el acuerdo de liquidación del IRPF de esos dos ejercicios 2007 y 2008.

El contribuyente defendió que, realmente, los dos procedimientos formaban parte de un único procedimiento de inspección, por lo que se excedió el plazo máximo de duración de las actuaciones, con la consecuencia de que nada de lo actuado había interrumpido la prescripción.

El Tribunal Supremo admite que Hacienda puede iniciar un procedimiento de inspección antes de que termine un previo que ya estuviera en curso. No obstante, precisa que, aunque “formalmente” los procedimientos sean distintos, el nuevo procedimiento se entenderá inserto en el anterior (y existirá, por tanto, un único procedimiento), salvo que la Administración justifique de manera suficiente la falta de conexión entre los conceptos, tributos o ejercicios objeto de regularización en cada caso.

Dado que, en el caso analizado, la Inspección no justificó la desconexión entre ambos procedimientos, el tribunal confirma el criterio del contribuyente y concluye que cuando se emitió la segunda liquidación el IRPF de 2007 estaba prescrito.

## 2.18 Derivación de responsabilidad. - Los menores de edad no pueden ser declarados responsables por colaborar en la ocultación de bienes

**Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de marzo de 2021**

Un contribuyente donó a su hija (entonces menor de edad), representada por su padre, la nuda propiedad de la vivienda familiar. La Administración declaró responsable solidaria a la hija menor de las deudas tributarias de su progenitor, al entender que había colaborado de manera consciente y voluntaria en el vaciamiento del patrimonio de este con la finalidad de ocultar bienes que la Administración podría hacer efectivos para el cobro de las deudas.

La Audiencia Nacional dio la razón a la Administración, centrando la discusión en el presupuesto objetivo de la responsabilidad, esto es, en el vaciamiento patrimonial y el beneficio que obtuvo la menor con la donación, con independencia de que actuara representada por su padre.

El Tribunal Supremo, sin embargo, entiende que la Audiencia Nacional confunde la capacidad jurídica de la menor, como titular de derechos y obligaciones (que es lo que le permitió adquirir la nuda propiedad de la vivienda), con su capacidad de obrar. A juicio del tribunal, lo fundamental es que el presupuesto de la responsabilidad que se declara exige una conducta dolosa, realizada con la finalidad de defraudar a Hacienda, algo que los menores no pueden hacer al carecer de capacidad de obrar y ser inimputables por ministerio de la ley.

El tribunal afirma ser consciente de que esta doctrina podría ser malentendida como una especie de habilitación a que se abriera una vía defraudatoria, por lo que advierte que su sentencia no prejuzga la validez de los negocios jurídicos efectuados ni impide que la Administración inicie las acciones oportunas para rescindir civilmente el negocio jurídico o para emprender la acción penal por alzamiento de bienes, precisamente frente a los criminalmente responsables, entre los que jamás se podría encontrar un menor de edad.

## 2.19 Derivación de responsabilidad. - En los actos de derivación de responsabilidad tributaria es imprescindible detallar la imputación de los pagos efectuados por el deudor principal

### Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de marzo de 2021

La Administración declaró responsable subsidiario al administrador por las deudas tributarias pendientes de la sociedad. Sin embargo, en el acto de derivación no se detallaron las deudas ni se identificó cómo los pagos hechos por la sociedad se imputaban a dichas deudas, extinguiéndolas.

Se plantea (i) qué requisitos formales deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria y, en particular, si es necesario detallar la imputación de pagos cuando existan varias deudas tributarias pendientes, y (ii) si el cumplimiento de esos requisitos formales es necesario también cuando el declarado responsable es el administrador de la sociedad y es posible presumir que conoce el contenido de las liquidaciones por las que se deriva responsabilidad.

El Tribunal Supremo responde a la primera pregunta concluyendo que, entre los requisitos formales que deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria, está el que se detalle la imputación de los pagos efectuados por el deudor principal cuando existan varias deudas pendientes de pago.

En cuanto a la segunda cuestión, el tribunal admite que la posibilidad de entender subsanado el incumplimiento de estos requisitos formales se debe analizar caso por caso, sin que sea posible contestar de forma genérica. Sin embargo, rechaza que este defecto pueda quedar subsanado por el mero hecho de que el responsable sea el administrador de la sociedad o por la posibilidad de solicitar la prueba de las imputaciones en los recursos administrativos o judiciales contra la declaración de responsabilidad.

## 2.20 Derivación de responsabilidad. - El principio de buena administración exige que las dilaciones se motiven en el propio acuerdo de derivación de responsabilidad

### Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de marzo de 2021

En un procedimiento de derivación de responsabilidad se solicitó ampliación del plazo para formular alegaciones, lo que fue concedido por la Administración. Posteriormente, el sujeto pretendió que el procedimiento estaba caducado, sin restar del cómputo del plazo del procedimiento ese mayor plazo de alegaciones. El TEAR de Extremadura negó esta pretensión, porque ese mayor plazo se concedió en atención a la solicitud del responsable, por lo que la dilación producida no era atribuible a la Administración.

El Tribunal Supremo concluye en favor del responsable porque en el acuerdo de derivación de responsabilidad no se motivaba de forma expresa cuáles eran las dilaciones no imputables a la Administración, incumpliendo así con el principio de buena administración. Esta exigencia de motivación, según el tribunal, no se satisface cuando las dilaciones se justifican posteriormente en vía revisora, porque lo contrario generaría indefensión al recurrente.

### 3. Resoluciones

#### 3.1 Derecho de la Unión Europea / Impuesto sobre Sucesiones. - La jurisprudencia europea que impide dar un tratamiento diferenciado en función de la residencia del contribuyente afecta a todas las normas del Estado

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

La Administración dictó un acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones de un contribuyente residente en Argelia que adquirió por herencia, entre otros, inmuebles situados en el País Vasco.

Contra dicha liquidación, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa alegando, entre otras cuestiones, la aplicación de la jurisprudencia del TJUE sobre la imposibilidad de establecer un tratamiento fiscal diferenciado entre las donaciones o sucesiones de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este, a supuestos en los que el contribuyente reside en terceros países distintos de la UE o del Espacio Económico Europeo.

El TEAC confirma la aplicación de esta jurisprudencia a un supuesto como el analizado, con independencia de la norma que sea de aplicación (normativa estatal o foral). Según el tribunal, la doctrina sentada por la jurisprudencia europea es de aplicación a todo el bloque normativo de un Estado, es decir, a todas sus normas estatales, autonómicas o concertadas.

#### 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - La existencia de desequilibrio patrimonial es la que deriva de las cuentas anuales

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

La sociedad dominada de un grupo fiscal fue excluida del grupo sobre la base del desequilibrio patrimonial que presentaban sus cuentas anuales, que no se había solucionado en el plazo establecido en la norma. La sociedad alegó que el aparente desequilibrio patrimonial se debía a un error contable, que no había sido subsanado.

El TEAC estima las pretensiones de la Administración y concluye que la concurrencia o no de desequilibrio patrimonial no se puede apreciar en virtud de criterios distintos a los aplicados en las cuentas anuales por el obligado tributario, salvo que este alegue haber incurrido en un error contable que se halle debidamente corregido en las cuentas de ejercicios posteriores a través de los mecanismos previstos al efecto en la normativa contable.

A estos efectos, la Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado ha sido subsanado o corregido contablemente, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable, puesto que la situación de estar la sociedad incursa en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social y no de los criterios contables aplicados por la Inspección.

### 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - Es posible la aplicación parcial del régimen de neutralidad a una escisión en la que se traspasan deudas no vinculadas directamente con el activo transmitido

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 16 de diciembre de 2020](#)

La Inspección rechazó la aplicación del régimen de neutralidad a una escisión parcial (realizada en 2012) sobre la base de que, junto con los inmuebles escindidos, se traspasaron deudas contraídas con fines distintos a la adquisición de dichos inmuebles. De acuerdo con ello, exigió la tributación de la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y su valor contable. El referido valor de mercado era el indicado por el propio contribuyente en la escritura de escisión, que se basaba en diversos informes de valoración.

Con independencia de otras consideraciones de la resolución, el TEAC concluye que no cabe el rechazo total a la aplicación del régimen por este motivo, aceptando que se pueda aplicar de forma parcial, es decir, excluyendo del diferimiento solo la parte de la plusvalía correspondiente a las deudas que no están directamente vinculadas a los inmuebles transmitidos.

### 3.4 IRPF. - No hay desvinculación cuando el trabajador vuelve a trabajar para la misma empresa, aunque no haya ánimo defraudatorio

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

El Reglamento del IRPF establece que se pierde el derecho a la exención en las indemnizaciones por despido cuando no hay efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. A estos efectos, se presume, salvo prueba en contrario, que no ha habido tal desvinculación cuando, en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador, este vuelve a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada.

El TEAC concluye que esta presunción *iuris tantum* es aplicable incluso en supuestos en los que no se verifique una finalidad fraudulenta. Todo ello con independencia de que el trabajador podrá probar que la desvinculación se ha producido efectivamente. A estos efectos, recordemos que el Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha concluido recientemente (en su [sentencia de 17 de septiembre de 2020](#), comentada en nuestra [Newsletter de enero de 2021](#)), que es necesario analizar cada caso conforme a sus circunstancias; y que se puede entender acreditada la desvinculación cuando el trabajador ha sido despedido en el ámbito de un despido colectivo y en la contratación posterior no se reconoce antigüedad ni se mantienen derechos consolidados en la relación laboral anterior.

### 3.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Se entiende acreditada la titularidad del dividendo y de su retención si se puede verificar la trazabilidad desde su abono hasta su percepción por la entidad que ha soportado la retención

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 24 de noviembre de 2020](#)

El TEAC reitera el criterio sostenido en su resolución de 16 de enero de 2020 (resumida en nuestra [newsletter de marzo de 2020](#)), admitiendo que, a los efectos de solicitar la devolución de las retenciones practicadas en exceso en concepto de Impuesto sobre la

Renta de No Residentes, la titularidad del dividendo y de su retención se puede justificar mediante la aportación de prueba suficiente de la cadena de custodia/beneficiarios.

En el supuesto concreto analizado en esta nueva resolución, el TEAC reconoce la suficiencia de la acreditación de la titularidad del dividendo y de su retención cuando, partiendo de la información del intermediario financiero y del resto de intermediarios intervenientes, se puede verificar la trazabilidad del dividendo, desde su abono hasta su percepción, por parte de la entidad que ha soportado la retención.

### **3.6 IAE. - La reducción del IAE para sectores declarados en crisis exige que se pruebe la existencia de un proceso de reconversión o reestructuración**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de abril de 2021**

Como consecuencia de la crisis económica y financiera iniciada en 2007, una sociedad dedicada a la actividad de fabricación de vehículos automóviles solicitó la variación de su situación censal en el IAE a efectos de que le fuera aplicada la regla 14.3 de la Instrucción del impuesto. Esta regla permite a los sectores declarados en crisis tributar por la potencia media consumida, en lugar de por los kilovatios de potencia instalada. La Administración, sin embargo, rechazó esta solicitud sobre la base de que la entidad no había logrado acreditar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de esta regla.

En su resolución, el TEAC recuerda lo siguiente:

- (a) Que, de acuerdo con el criterio del Tribunal Supremo, la aplicación de la regla 14.3 de la Instrucción del IAE no requiere que la declaración del sector en crisis se recoja expresamente en una disposición o declaración administrativa.
- (b) Que, sin embargo, aunque por la documentación aportada por la entidad se puede concluir que la crisis económica afectó en particular al sector de la automoción, esa documentación no acredita la existencia de un proceso de reconversión o reestructuración de dicho sector, por lo que no se puede aplicar dicha regla.

### **3.7 Censos. - Las Instituciones de Inversión Colectiva tienen volumen de operaciones a efectos de ser consideradas grandes empresas**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 23 de marzo y 22 de abril de 2021**

En estas dos resoluciones, el TEAC concluye que las Instituciones de Inversión Colectiva tienen volumen de operaciones a efectos de ser consideradas grandes empresas.

A este respecto, el tribunal recuerda que, con independencia de que puedan no ser “empresarios o profesionales” a efectos del IVA, su inclusión en el Registro de Grandes Empresas tiene otras implicaciones, entre otras en el cálculo del pago fraccionado en Impuesto sobre Sociedades.

### 3.8 Procedimiento de gestión. - Una solicitud de ingresos indebidos solo interrumpe la prescripción del derecho a solicitar la devolución derivada de esa concreta solicitud

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 27 de octubre de 2020**

Un obligado tributario presentó autoliquidación de IRPF como residente en España. Posteriormente solicitó la rectificación de su autoliquidación porque entendía que, de acuerdo con el Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Holanda, su centro de intereses vitales se debía entender situado en Holanda, lo que impedía su consideración de residente fiscal en España. Tras ser desestimada su solicitud, inició un procedimiento de reclamación.

Con posterioridad, presentó una nueva solicitud de rectificación de su autoliquidación del IRPF del mismo ejercicio (asumiendo su residencia en España) por considerar que le resultaba de aplicación una reducción prevista para los rendimientos irregulares, solicitando también la devolución de las cantidades ingresadas en exceso por este otro motivo. En relación con esta segunda solicitud, la Administración concluyó que había prescrito su derecho a solicitar la devolución y rechazó la pretensión de rectificación de la autoliquidación. Frente a este rechazo, de nuevo, el contribuyente siguió las correspondientes vías de recurso. En este caso, alegaba que el plazo de prescripción se había interrumpido como consecuencia de la primera solicitud de rectificación de autoliquidación y los recursos interpuestos frente a ella.

En línea con dos resoluciones previas de [18 de enero](#) y [8 de marzo de 2018](#), el TEAC concluye que las actuaciones derivadas de una solicitud concreta de rectificación de una autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos no surten efectos interruptivos en relación con otras solicitudes que se pudieran presentar en relación con la misma autoliquidación, pero que se amparen en un motivo distinto.

Por ello, dice el TEAC, es fundamental que en una solicitud de devolución se concreten los motivos en que se funda, puesto que las actuaciones que se deriven de ella desplegarán efectos interruptivos únicamente en relación con el mismo concepto tributario, periodo y pretensiones.

### 3.9 Procedimiento de recaudación. - Procede la liquidación de un recargo reducido en supuestos de aplazamiento o fraccionamiento si su ingreso se efectúa en los nuevos plazos concedidos por la Administración

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

Un obligado tributario solicitó el aplazamiento y fraccionamiento del recargo por presentación extemporánea de una autoliquidación de IRPF. La solicitud se refería al recargo ya reducido en el 25% establecido para casos de pago en período voluntario. Pese a que la Administración concedió la solicitud en todos sus términos, posteriormente notificó al contribuyente un acuerdo exigiendo el abono del importe de la reducción, sobre la base de que no se había realizado el pago del recargo reducido en el plazo inicial de pago.

El TEAC concluye que, en el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad, cuando se haya concedido su aplazamiento o fraccionamiento, el ingreso del recargo reducido en los nuevos plazos concedidos por la Administración supone el cumplimiento de los requisitos previstos para aplicar la reducción del 25%. De lo contrario, se estarían vulnerando los principios de buena fe y confianza legítima.

### **3.10 Procedimiento de recaudación. - En caso de que las notificaciones se realicen al apoderado del contribuyente, el apoderamiento debe constar en el expediente**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. Resolución de 22 de diciembre de 2020**

La Administración notificó providencias de apremio a una entidad distinta del contribuyente, en su condición de apoderada de este último.

El TEAR de Valencia estima la reclamación del contribuyente y anula las providencias de apremio porque se han notificado a un apoderado cuyo apoderamiento no consta en el expediente administrativo. Se trata, según el tribunal, de un defecto material o sustantivo que debe conducir a la anulación del acto impugnado.

### **3.11 Procedimiento sancionador. - El incumplimiento por parte de la Administración de la tramitación conjunta del procedimiento sancionador supone la vulneración de un derecho que implica la anulación de la sanción**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Resolución de 29 de enero de 2021**

En el marco de un procedimiento de comprobación limitada, el contribuyente solicitó que el eventual procedimiento sancionador fuera tratado conjuntamente con el procedimiento de comprobación limitada, al amparo de lo previsto en el artículo 26 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, en el que se regula el derecho a la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

No obstante, la Administración trató ambos procedimientos de forma separada.

El TEAR de Cataluña concluye que se ha vulnerado el derecho del contribuyente a su renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, por lo que anula la sanción impuesta.

## **4. Consultas**

### **4.1 Impuesto sobre Sociedades. - Las retribuciones satisfechas a los socios por sus trabajos para la entidad son deducibles**

**Dirección General de Tributos. Consulta V0625-21, de 17 de marzo de 2021**

Se analiza el caso de una sociedad cuyos tres socios son administradores solidarios y, a la vez, trabajan para la empresa desarrollando diversos trabajos por el que perciben una retribución. El cargo de administrador es gratuito según los estatutos sociales.

La DGT concluye lo siguiente:

- (a) Impuesto sobre Sociedades: Las retribuciones a los socios satisfechas por su condición de trabajadores serán gastos deducibles, siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales y los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental.
- (b) IRPF:
- Con independencia de la naturaleza (laboral o mercantil) que una a los socios con la sociedad y de su régimen de afiliación a la Seguridad Social, los rendimientos recibidos por el desarrollo de las actividades que constituyen el objeto de la sociedad tendrán la naturaleza de rendimientos de trabajo.
  - Estas retribuciones, en la medida que no retribuyen la condición de administrador, se deberán valorar por su valor normal de mercado, dado que los socios y la sociedad son personas vinculadas.
  - Las retenciones sobre dichas retribuciones se calcularán conforme a las reglas generales previstas para los rendimientos del trabajo, es decir, no se aplicará el tipo fijo de retención previsto para los administradores.

## 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - Un empleado que gestiona el arrendamiento de inmuebles propios y de terceros no es suficiente para la existencia de una actividad económica

Dirección General de Tributos. Consulta [V0438-21](#), de 2 de marzo de 2021

Una sociedad que alquila inmuebles propios y gestiona el arrendamiento de inmuebles propiedad de terceros tiene un contrato laboral y a jornada completa con uno de sus consejeros, en virtud del cual este se ocupa de administrar ambas actividades. El desempeño de este trabajo y su retribución es independiente de las funciones desempeñadas como consejero y su correspondiente retribución.

La DGT advierte que, en este caso, no se puede concluir que la actividad de arrendamiento de inmuebles de la sociedad constituya una actividad económica, porque la persona contratada para su gestión dedica parte de su tiempo a la gestión del arrendamiento de inmuebles propiedad de terceros. En tal caso, no se puede concluir que dedica su jornada completa al arrendamiento de inmuebles propios.

## 4.3 IRPF. - Los días de cuarentena obligatoria en el extranjero computan como días de desplazamiento a efectos de la exención por trabajos en el extranjero

Dirección General de Tributos. Consulta [V0767-21](#), de 31 de marzo de 2021

Una sociedad desplaza al extranjero a parte de sus empleados, para la realización de trabajos para empresas extranjeras. Como consecuencia de las medidas adoptadas por cada país para prevenir contagios por el COVID-19, algunos trabajadores han debido permanecer en cuarentena en los países de destino, por períodos que varían según el país.

Se plantea si, a efectos de la aplicación de la exención por trabajos en el extranjero regulada en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, dicho periodo de cuarentena computa como días que el trabajador ha estado desplazado en el extranjero a los efectos de calcular la retribución exenta.

La DGT recuerda que el Tribunal Supremo, en sentencia 274/2021, de 25 de febrero de 2021 (recurso de casación núm. 1990/2019), ha fijado el criterio de que la expresión “rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero” comprende los rendimientos recibidos por los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

Por tanto, utilizando el razonamiento del tribunal, el tiempo de cuarentena en destino se deberá computar para determinar los días de desplazamiento en el extranjero.

#### **4.4 IRPF. - La entrega de opciones sobre acciones como rendimiento de la actividad económica no se beneficia de la exención de 12.000 euros**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0740-21](#), de 29 de marzo de 2021**

El consultante desarrolla una actividad económica y uno de sus clientes, como retribución a los servicios prestados, le ha ofrecido la participación en su programa de compra de acciones.

La DGT concluye que el tratamiento a esta retribución de la actividad será el siguiente:

- (a) Si se trata de opciones de compra intransmisibles, el rendimiento se generará cuando se adquieran las acciones.
- (b) El rendimiento se valorará por la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones el día en que se ejercite la opción de compra y la cantidad satisfecha por el consultante.
- (c) Sobre tales rendimientos no resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 42.3.f) de la Ley del IRPF porque esta exención se refiere a la entrega de acciones a trabajadores.
- (d) Por último, el valor de mercado de la acción el día en que se ejercite la opción de compra tendrá la consideración de valor de adquisición a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en una futura venta de las acciones.

#### **4.5 IRPF. - La devolución de los excesos de cotización de los autónomos societarios es un ingreso tributable en el ejercicio en que se acuerda**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0568-21](#), de 11 de marzo de 2021**

El consultante solicitó en diciembre de 2020 a la Tesorería General de la Seguridad Social la devolución de ingresos indebidos por el exceso de cotizaciones como autónomo societario derivadas de la aplicación retroactiva de la “tarifa plana”, obteniendo en el mismo mes resolución estimatoria y percibiendo su importe en enero de 2021.

Partiendo de la asunción de que el exceso de cotizaciones se ha deducido en su momento en el IRPF para el cálculo de los rendimientos netos de la actividad, la devolución de dichos importes tendrá la consideración de ingreso, imputable el ejercicio en que se haya acordado

su devolución. No hay que hacer, por tanto, una declaración complementaria por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución.

#### 4.6 IRPF. - Las contribuciones empresariales a planes de pensiones pueden alcanzar los 10.000 euros

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0504-21](#), de 5 de marzo de 2021**

Con efectos desde el 1 de enero de 2021, se han rebajado los importes deducibles en la determinación de la base liquidable del IRPF, por aportaciones a planes de pensiones.

La DGT aclara cómo se deberán interpretar los nuevos límites:

- (a) Límite general: 2.000 euros anuales. Este límite comprende tanto aportaciones realizadas por el contribuyente como contribuciones empresariales.
- (b) Límite adicional: 8.000 euros anuales únicamente para contribuciones empresariales.

Por lo tanto, las contribuciones empresariales que dan derecho a reducción pueden ascender a un total de 10.000 euros si no hay contribuciones personales del contribuyente. Recordemos que el límite establecido en la norma no es solo un límite de deducción, sino también un límite financiero.

#### 4.7 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Tratamiento fiscal aplicable a la indemnización por extinción de la relación laboral de un no residente

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0753-21](#), de 30 de marzo de 2021**

El consultante es trabajador de una sociedad española desde julio de 1988 pero, como consecuencia de su desplazamiento a México por motivos laborales, ha sido residente en dicho país en 2018 y 2019. En 2019 se extingue su relación laboral, por lo que recibirá una indemnización. La extinción, según se describe en la consulta, se puede producir por despido disciplinario improcedente, despido colectivo o cese por mutuo acuerdo. En los tres casos la indemnización se satisfará en un solo pago.

La DGT establece los siguientes criterios:

- (a) Con independencia del tipo de extinción, la indemnización tributará conforme a lo establecido para las rentas del trabajo en el artículo 15 del convenio hispano-mexicano para evitar la doble imposición.
- (b) La indemnización sometida a tributación se deberá repartir proporcionalmente entre España y México, atendiendo al tiempo de prestación de servicios en cada uno de los dos territorios.

Conforme a ello:

- (i) La potestad para gravar la parte de la indemnización derivada del trabajo realizado en España, corresponderá de forma compartida a México (como Estado de residencia del consultante) y a España (como país en el que se ejerció el empleo del que deriva la indemnización).

- (ii) Esta indemnización estará sujeta a tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y corresponderá a México (como país de residencia) la eliminación de la doble imposición que en su caso se pueda producir.
  - (iii) Podrá ser de aplicación la exención prevista en la normativa del IRPF para las indemnizaciones por despido o cese del trabajador.
- (c) No obstante, conforme a los Comentario del Modelo de Convenio de la OCDE, las indemnizaciones de carácter punitivo o las concedidas por motivos tales como un trato discriminatorio o por daños contra el honor se deben tratar conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del convenio (otras rentas) y no como rendimiento de trabajo.

Dicho artículo establece un régimen de potestad compartida, permitiendo a España (como país de la fuente) gravar la parte de la indemnización que no se califique como rendimiento del trabajo. En este caso, podría ser de aplicación la exención prevista en la normativa del IRPF para las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

#### 4.8 **Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Las rentas satisfechas a un LLP están sujetas a retención**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0748-21](#), de 30 de marzo de 2021**

Una sociedad española ha recibido unos servicios de asesoramiento legal por parte de una entidad británica constituida bajo la forma jurídica de una *Limited Liability Partnership* (LLP) inscrita en el registro de Inglaterra y Gales, pero que desarrolla su actividad económica de forma continuada y habitual a través de un lugar fijo de negocios en territorio español.

Reiterando el criterio expuesto en consultas anteriores, la DGT señala que este tipo de entidades tienen una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a la ley española.

Como consecuencia de ello, las rentas que se satisfagan a este tipo de entidades estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, que se calcularán siguiendo las normas del IRPF.

### 5. Normativa

#### 5.1 **Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras y se introducen modificaciones en otras normas tributarias**

En el BOE de 26 de mayo de 2021 se ha publicado el [Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo](#), por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF) y se modifican otras normas tributarias.

En nuestra [alerta de 28 de mayo de 2021](#) se resumen las principales novedades en relación con el desarrollo reglamentario del ITF.

El resto de novedades tributarias se resume a continuación:

- (a) Impuesto sobre el Valor Añadido: Se incluyen dos modificaciones en el reglamento del impuesto con una finalidad eminentemente técnica, para hacer posible que los sujetos pasivos que suscriben acuerdos de ventas de bienes en consigna acogidos al Suministro Inmediato de Información puedan cumplir con la obligación de la llevanza del nuevo apartado del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias (artículo 66.3) a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En concreto, (i) se regula el plazo para el suministro de la información de estas operaciones y (ii) se establecen los campos adicionales necesarios que completan la información de registro de los bienes.

- (b) Información sobre viviendas turísticas: Se introduce un nuevo artículo 54 ter en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, por el que se obliga a informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

Este artículo se introduce en los mismos términos del anterior artículo 54 ter, anulado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de julio de 2020 porque su tramitación no había sido comunicada a la Comisión Europea. Nos remitimos, a estos efectos, a nuestro [alerta de 28 de julio de 2020](#).

- (c) Información sobre cuentas financieras: Se modifica el artículo 4 del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de dichas cuentas en el ámbito de la asistencia mutua. En concreto, se establece que se debe presentar la declaración informativa, aun cuando no exista información concreta que comunicar.

## 5.2 Se aprueban los modelos de autoliquidación y liquidación de la tasa y el canon del tabaco

En el BOE de 19 de mayo de 2021 se publicó la [Orden HAC/475/2021](#), de 29 de abril, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación y liquidación de la tasa y el canon establecidos en la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria.

En concreto, por medio de esta Orden se aprueban los siguientes modelos:

- (a) **Modelo de autoliquidación de la tasa con código 596 – Prestación de servicios del mercado de tabacos**, por la comprobación del cumplimiento de los requisitos para el reconocimiento y homologación de locales y almacenes con ocasión del cambio o modificación de emplazamiento, de expendedurías y revisión de instalaciones para los casos de transmisión de su titularidad, realización de obras o autorización de almacenes.
- (b) **Modelo de autoliquidación de la tasa con código 597 – Solicitud de concesión de expendedurías de tabaco**, por la comprobación del cumplimiento de las condiciones para el otorgamiento de la concesión de expendedurías de tabaco y timbre.

- (c) **Modelo de autoliquidación de la tasa con código 598 – Autorizaciones de Puntos de Venta con Recargo**, por la comprobación del cumplimiento de las condiciones para la obtención de la autorización de cada punto de venta con recargo de labores de tabaco.
- (d) **Modelo de liquidación de la tasa con código 599 – Canon de expendeduría de tabaco y timbre**, por la liquidación anual del canon.

**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)