



# **Newsletter Tributario**

---

**GARRIGUES**

Abril 2021

## Índice

- 1. Las resoluciones de la DGT que sean favorables para los contribuyentes son vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos**
  
- 2. Sentencias**
  - 2.1 Derecho de la Unión Europea. - Es contrario a la libre circulación de capitales un régimen fiscal desfavorable para no residentes, aunque sea facultativo y se pueda optar por el aplicable a residentes
  
  - 2.2 Impuesto sobre Sociedades. - En el marco de un procedimiento de comprobación, se deben reconocer al contribuyente todos los derechos inherentes a su nueva situación tributaria, incluida la compensación de BINs
  
  - 2.3 Impuesto sobre Sociedades. – Las atenciones a clientes y proveedores, al igual que los gastos por intereses de un préstamo que financia una compra de autocartera, son deducibles, aunque se puedan calificar de donativos o liberalidades
  
  - 2.4 IRPF. - Se deben imputar rentas inmobiliarias por los bienes destinados al alquiler, durante el período en que no estén arrendados, sin deducción de gastos
  
  - 2.5 IRPF. - La no sujeción de los gastos de un laboratorio por la invitación de médicos a congresos, regulada desde 2017, se puede aplicar a ejercicios anteriores
  
  - 2.6 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. - No están exentos los rendimientos derivados de la asistencia a consejos de administración de filiales en el extranjero
  
  - 2.7 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Es contrario a la libre circulación de capitales que los dividendos procedentes de las inversiones en España del Banco Central de Noruega estén sujetos y no exentos del IRNR

- 2.8 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - La aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales no tributa por el Impuesto sobre Donaciones
- 2.9 IVA. - Una sanción que se aplique tanto si hay indicios de fraude o pérdida de ingresos para la Hacienda Pública como en caso contrario, no es acorde con la Directiva
- 2.10 ITPyAJD. - La valoración de un inmueble con base al valor declarado en una transmisión anterior no exime a la Administración de justificar adecuadamente su liquidación
- 2.11 ICIO. - Cuando se anula una licencia de edificación, el impuesto se debe devolver con intereses de demora, computados desde su ingreso
- 2.12 Plusvalía municipal. - No están legitimados para instar la rectificación de una autoliquidación quienes hayan asumido el pago del impuesto en virtud de un pacto o contrato
- 2.13 Derivación por responsabilidad. - El donatario puede ser considerado responsable de las deudas tributarias del donante, aunque sean posteriores a la donación
- 2.14 Procedimiento administrativo. - La AEAT puede dar información reservada a otras Administraciones sin la autorización del afectado solo si es con fines tributarios
- 2.15 Procedimiento de comprobación limitada. - La Administración no puede ampliar el alcance de la comprobación una vez dictada la propuesta de liquidación
- 2.16 Procedimiento de inspección. - No se pueden declarar como simuladas operaciones realizadas en ejercicios prescritos anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003

### **3. Resoluciones**

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – Entre 2007 y 2014, la existencia de actividad económica en el arrendamiento de

inmuebles no puede depender solo de si se cumplen los requisitos de “local y empleado”

- 3.2 IRPF. - Antes de 2015, la aplicación de reducciones por renta irregular era obligatoria
- 3.3 IRPF. - En el régimen de impatriados, el año del desplazamiento a España no se computa si el contribuyente no adquiere su residencia en dicho ejercicio
- 3.4 IVA. - Un laboratorio no establecido que no repercutió IVA en sus ventas, no puede rectificar el IVA por los descuentos al Sistema Nacional de Salud
- 3.5 ITPyAJD. - La Administración puede considerar como valor real de un activo el valor neto contable derivado de la documentación aportada por el contribuyente a efectos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores
- 3.6 ITPyAJD. - La novación de las cláusulas financieras de un contrato de préstamo está sujeta al ITPyAJD y la base imponible es el contenido económico de dichas cláusulas
- 3.7 Derivación de responsabilidad. - Los actos destinados a disminuir el valor de realización de bienes y derechos se consideran “ocultación”, aunque no haya cambio de titularidad
- 3.8 Procedimiento de recaudación. - La Administración no puede dictar una providencia de apremio si la liquidación ha sido recurrida o se ha solicitado el aplazamiento de la deuda y no hay resolución

#### 4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. - Cuando se utiliza el método de la cuota, la presentación de una declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades obliga a presentar también la del pago fraccionado

- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - El arrendamiento de suelo urbano no consolidado no está sujeto a retención si no se trata de una cesión de negocio
- 4.3 IRPF. - Se analiza en qué supuestos la cesión de plazas de aparcamiento a empleados supone una retribución en especie
- 4.4 IRPF. - Lugar de tributación de las rentas obtenidas por un teletrabajador
- 4.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Un local en España desde el que se desarrollen únicamente actividades auxiliares no constituye un establecimiento permanente
- 4.6 Impuesto sobre el Patrimonio. - Un no residente se puede beneficiar de la exención por empresa familiar si cumple los requisitos exigidos para ello
- 4.7 Valoraciones catastrales. - El método de cálculo de la reducción en el IBI puede dar lugar a que la cuota del impuesto se incremente a pesar de que se reconozca una minoración de la valoración catastral del inmueble

## 5. Normativa

- 5.1 Se traspone al ordenamiento nacional la Directiva de IVA relativa a las ventas a distancia a consumidores finales
- 5.2 Se reducen los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas
- 5.3 La Administración tributaria podrá solicitar información sobre la identidad de los beneficiarios últimos de las acciones a las personas o entidades que la conozcan o puedan conocer
- 5.4 DAC 6: Se aprueban el reglamento que completa la trasposición de la directiva y los modelos de declaración y comunicación entre particulares

5.5 Los beneficiarios de prestaciones por ERTE podrán fraccionar el pago del IRPF de 2020

## 1. Las resoluciones de la DGT que sean favorables para los contribuyentes son vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos

**El TEAC recuerda que la Administración debe respetar los criterios de las resoluciones de la DGT, por lo que las liquidaciones emitidas sin atender a dichos criterios serán nulas, sin necesidad de entrar en el fondo de la cuestión.**

De acuerdo con el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria (LGT), la contestación por parte de la Dirección General de Tributos (DGT) a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Sin embargo, no es infrecuente que estos órganos realicen regularizaciones en las que desconocen los criterios de la DGT en sus resoluciones, en supuestos idénticos o similares a los analizados en dichas resoluciones.

Así ocurrió en el supuesto analizado por el TEAC en [resolución de 23 de marzo de 2021](#). En concreto, la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada frente a un obligado tributario en el que analizó la posibilidad de aplicar la exención para prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez en relación con una pensión no contributiva de invalidez y concluyó negando la exención, a pesar de que la DGT había confirmado en diversas resoluciones que la exención era aplicable en estos supuestos.

Por este motivo, el TEAC concluye que la liquidación es nula. Según el tribunal:

- (a) La Administración no puede regularizar la situación de un contribuyente cuando existen contestaciones a consultas de la DGT con efectos vinculantes que apoyan lo que el contribuyente ha autoliquidado.
- (b) Ello es así sin necesidad siquiera de entrar a conocer sobre el fondo del asunto. Si lo hiciera, dice el tribunal, estaría abriendo una vía que permitiría a los órganos de aplicación de los tributos vulnerar el carácter vinculante de las contestaciones a las consultas de la DGT.

En definitiva, considera el TEAC que no puede habilitar una vía (en este caso, a través del recurso extraordinario de alzada) para que los órganos que tienen acceso a dicho recurso intenten discutir los criterios de la DGT que entiendan no convenientes y que resulten favorables para los obligados tributarios, en la medida en que estos criterios son vinculantes para dichos órganos y generan en aquellos auténticos derechos subjetivos a que dichos criterios les sean aplicados.

## 2. Sentencias

### 2.1 Derecho de la Unión Europea. - Es contrario a la libre circulación de capitales un régimen fiscal desfavorable para no residentes, aunque sea facultativo y se pueda optar por el aplicable a residentes

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 18 de marzo de 2021. Asunto C-388/19](#)**

Un contribuyente, residente fiscal en Francia, adquirió un inmueble situado en Portugal que posteriormente vendió obteniendo una ganancia.

Según la normativa portuguesa, los residentes en otro Estado de la Unión Europea (UE) podían optar, en la tributación por las ganancias inmobiliarias, entre el régimen general o el especialmente previsto para no residentes (más perjudicial). La posibilidad de elegir fue introducida en el ordenamiento jurídico portugués como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 11 de octubre de 2007, que declaró que el régimen especial para no residentes era discriminatorio.

El obligado tributario presentó una declaración en la que optó por el régimen aplicable a los no residentes y la Administración tributaria portuguesa la confirmó mediante la práctica de la correspondiente liquidación. No obstante, posteriormente el contribuyente recurrió dicha liquidación porque advirtió que el régimen de no residentes le era desfavorable.

Ante el TJUE se plantea si el Derecho de la UE se opone a la normativa de un Estado miembro que, para permitir que las plusvalías procedentes de la venta de inmuebles situados en ese Estado por un residente en otro Estado no estén sujetas a una carga fiscal superior a la que se aplicaría a las plusvalías obtenidas por un residente del primer Estado, supedita el régimen fiscal aplicable a la elección del sujeto pasivo.

El TJUE concluye en sentido afirmativo, declarando que la elección prevista en la normativa no puede excluir los efectos discriminatorios del régimen tributario aplicable a los no residentes.

### 2.2 Impuesto sobre Sociedades. - En el marco de un procedimiento de comprobación, se deben reconocer al contribuyente todos los derechos inherentes a su nueva situación tributaria, incluida la compensación de BINs

**Audiencia Nacional. [Sentencia de 18 de febrero de 2021](#)**

La Administración regularizó la situación fiscal de un contribuyente, aumentando su base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005. La entidad solicitó, en el marco de las actuaciones de comprobación, que se compensara este incremento de base imponible con las bases imponibles negativas (BIN) pendientes de compensación de la compañía. Estas bases imponibles negativas habían sido compensadas por el contribuyente en su autoliquidación del impuesto de 2008 (ejercicio cerrado antes del ejercicio en que se regularizó la situación de 2005).

Sin embargo, la Administración rechazó esta solicitud, sobre la base de que la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción inmodificable una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración.



La Audiencia Nacional se remite a su [sentencia de 11 de diciembre de 2020 \(rec. 439/2017\)](#), en la que concluyó que no cabe limitar, a través de la aplicación del régimen establecido en el artículo 119.3 de la LGT, el derecho de los contribuyentes a compensar en sus autoliquidaciones las BIN a las que tuvieran derecho (o a solicitar la rectificación de dichas autoliquidaciones) cuando consideren que ello ha perjudicado sus derechos o intereses legítimos.

Recuerda el tribunal que la compensación de BIN no es una opción tributaria, sino una facultad del obligado tributario no susceptible de ser limitada en el tiempo.

Además de lo anterior, la Audiencia Nacional acoge el criterio del Tribunal Supremo relativo a que, cuando un contribuyente es sometido a una regularización, en cumplimiento del principio de regularización íntegra, se le han de reconocer todos los derechos inherentes a su nueva situación tributaria que resulta de dicha regularización.

Se debe subrayar que en el momento en que ocurrieron los hechos no estaba en vigor el artículo 119.4 de la LGT, que, según viene interpretando la inspección (de forma discutible), no permite que en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos se pueden aplicar los créditos fiscales que estuvieran pendientes de compensación en el ejercicio que se regulariza pero que hubieran sido compensados a la fecha de emitir la liquidación.

### **2.3 Impuesto sobre Sociedades. - Las atenciones a clientes y proveedores, al igual que los gastos por intereses de un préstamo que financia una compra de autocartera, son deducibles, aunque se puedan calificar de donativos o liberalidades**

#### **Tribunal Supremo. [Sentencia de 30 de marzo de 2021](#)**

Se analiza en esta sentencia cómo se debe interpretar el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) anterior a la actual ley del impuesto (Ley 27/2014, de 27 de noviembre).

Esta letra e) del artículo 14.1 decía que no eran deducibles los donativos y liberalidades y que no se entendían comprendidos entre ellos (i) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, (ii) aquellos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúan con el personal, (iii) los realizados para promocionar la venta de bienes y prestación de servicios, ni, finalmente (iv) los correlacionados con los ingresos.

En el caso analizado por el tribunal, la Administración había afirmado que el requisito de correlación con los ingresos era condición indispensable para la deducibilidad de cualquier gasto, aunque no fuera donativo o liberalidad. Y por ello negaba la deducibilidad de unos intereses de un préstamo solicitado para financiar la compra de participaciones propias para su posterior amortización. Según Hacienda, el mismo resultado jurídico se habría conseguido con una compraventa de participaciones entre los socios; de manera que la operación realizada se diseñó así solo para generar gastos deducibles (intereses) en la sociedad. No obstante, en lugar de acudir a las figuras de la simulación o similar, la Administración concluyó directamente que los intereses eran donativo o liberalidad y por este motivo negó su deducibilidad.

La Audiencia Nacional subrayó, apoyando el criterio administrativo, que la finalidad del préstamo no era el beneficio de la entidad, sino el de sus socios. Esta falta de correlación

con los ingresos sociales y, por tanto, con la generación de riqueza en la sociedad, permitía concluir (como había hecho la Inspección) que los intereses eran donativos y liberalidades no deducibles.

El Tribunal Supremo, sin embargo, adopta un criterio radicalmente distinto y acepta la deducibilidad de los intereses mencionados con estos argumentos:

- (a) En primer lugar, recuerda que, en la medida en que un gasto esté contabilizado, será deducible salvo que la ley establezca lo contrario.
- (b) Cuando la ley dice que no es deducible un donativo o liberalidad pero que no se comprenden entre estos determinados tipos de gastos (como los de atenciones a clientes o proveedores), lo que pretende es decir que esos gastos, pudiendo ser calificados como donativos o liberalidades, son deducibles porque pretenden mejorar la capacidad económica de la empresa (sea de forma directa o indirecta, a corto o a largo plazo).

Es decir, no es que las atenciones a clientes o proveedores o los gastos promocionales no sean donativos o liberalidades según la ley; sino que, siéndolo, son deducibles porque contribuyen a la rentabilidad de la empresa.

- (c) Los donativos o liberalidades correlacionados con los ingresos son los “realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia, gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aun cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediatez, sino que, lo más común (...) es que persigan un resultado indirecto y de futuro”. La exigencia de correlación con los ingresos es solo una cláusula de cierre.

## 2.4 IRPF. - Se deben imputar rentas inmobiliarias por los bienes destinados al alquiler, durante el período en que no estén arrendados, sin deducción de gastos

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

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia que se deben imputar rentas inmobiliarias por los inmuebles destinados al alquiler durante el período en que no estén arrendados, aunque exista una expectativa de arrendamiento.

En estos casos, además, no se podrán declarar rendimientos netos negativos por el importe de los gastos en que se haya incurrido en relación con dichos inmuebles. Es decir, estos gastos solo serán deducibles en proporción al tiempo en el que los inmuebles hayan estado arrendados y hayan generado rentas por el arrendamiento.

Por otro lado, el tribunal analiza el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" del artículo 23.2 de la Ley del IRPF en relación con la reducción por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda y concluye, citando sentencias anteriores, que dicha limitación es aplicable solo a las declaraciones, y no a la comprobación de autoliquidaciones.

## 2.5 IRPF. - La no sujeción de los gastos de un laboratorio por la invitación de médicos a congresos, regulada desde 2017, se puede aplicar a ejercicios anteriores

### **Audiencia Nacional. Sentencia de 24 de noviembre de 2020**

Un laboratorio farmacéutico abona a otra entidad cantidades en concepto de patrocinio, que se convierten en becas para la asistencia a congresos de determinados médicos con los que no mantiene relación laboral. La Inspección calificó estos pagos como retribuciones en especie de los médicos, liquidando la deuda derivada de no haber practicado por ello los correspondientes ingresos a cuenta.

El artículo 42.2.a) de La Ley del IRPF establece que no son rendimientos del trabajo en especie las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. Por su parte, el artículo 44 del Reglamento del IRPF establece que dentro de estas rentas no sujetas se incluyen los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores, financiados directa o indirectamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando estén exigidos por sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando se presten por otras personas o entidades especializadas. Como novedad con efectos desde el 1 de enero de 2017, este artículo añade que, a estos efectos, se entenderá que los estudios han sido dispuestos y financiados indirectamente por el empleador cuando la financiación provenga de otras entidades que comercialicen productos, para los que sea preciso disponer de formación por el trabajador, si el empleador autoriza la participación.

Con base en esta modificación normativa (con efectos después del ejercicio al que se refiere la sentencia), la Audiencia Nacional concluye que las becas analizadas no son rentas sujetas. Entiende el tribunal que la nueva redacción del artículo 44 debe ser aplicada a ejercicios anteriores, como criterio interpretativo.

Por lo tanto, no cabía realizar ingreso a cuenta y se debe anular la liquidación.

## 2.6 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. - No están exentos los rendimientos derivados de la asistencia a consejos de administración de filiales en el extranjero

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

La Ley del IRPF establece en su artículo 7.p), con determinados límites y requisitos, una exención para los rendimientos del trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (TSJC) concluyó, en [sentencia de 17 de mayo de 2019](#), que esta exención no se puede aplicar cuando los rendimientos derivan de la participación en consejos de administración de filiales en el extranjero.

En el recurso de casación frente a dicha sentencia, el Tribunal Supremo confirma la conclusión del TSJC, fundamentalmente por una cuestión de prueba (el contribuyente no había probado que sus servicios producían un beneficio en la entidad no residente). No obstante, el tribunal añade que, además, para que la exención resulte aplicable, es preciso que los rendimientos deriven de una relación laboral o estatutaria y no mercantil.

En la actualidad está pendiente de sentencia el recurso de casación interpuesto contra la [sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2020](#) (comentada en nuestra newsletter de [abril de 2020](#)) en la que se admitía la exención derivada de la realización de funciones ejecutivas en el extranjero por consejeros y administradores, según se desprende del [auto de 11 de marzo de 2021](#) en el que se ha admitido a trámite dicho recurso.

## **2.7 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Es contrario a la libre circulación de capitales que los dividendos procedentes de las inversiones en España del Banco Central de Noruega estén sujetos y no exentos del IRNR**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 2 de marzo de 2021](#)**

Se plantea si es contrario a la libre circulación de capitales que Norges Bank (Banco Central de Noruega) tribute por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) por los dividendos procedentes de empresas españolas, cuando el Banco de España está exento de tributar en el Impuesto sobre Sociedades por el mismo tipo de rentas.

El Tribunal Supremo se remite a una previa sentencia de 24 de febrero de 2021, en la que se analizaba la misma cuestión, pero en relación con la Seguridad Social española y con las inversiones realizadas en ese caso por Norges Bank en su condición de gestora de una institución de inversión colectiva destinada a cubrir compromisos por pensiones futuras en Noruega. En ambos casos, el tribunal confirma que esta diferencia de trato entre entidades comparables (entre Norges Bank y la Seguridad Social, en un caso, y el Banco de España, en el otro) es contraria a la libre circulación de capitales, por lo que Norges Bank tiene derecho a solicitar la devolución del IRNR soportado por sus inversiones en España.

## **2.8 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - La aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales no tributa por el Impuesto sobre Donaciones**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 3 de marzo de 2021](#)**

Una persona física aportó unos inmuebles privativos a la sociedad de gananciales, sin exigir contraprestación a cambio.

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia lo siguiente:

- (a) La sociedad de gananciales constituye un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges y, como tal, carece de personalidad jurídica.
- (b) Aunque el artículo 35.4 de la LGT prevé la posibilidad de que los entes sin personalidad tengan la condición de obligados tributarios, ello solo es posible si una ley lo prevé expresamente.
- (c) Por lo tanto, la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a la sociedad de gananciales no está sujeta al ISD, porque solo son sujetos pasivos de ese impuesto las personas físicas y aquellas instituciones o entes que la ley prevea expresamente (lo que no ocurre con las sociedades de gananciales).

Finaliza el tribunal subrayando que no cabe confundir la operación analizada, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la donación por un cónyuge de un bien privativo en favor del otro cónyuge.

## 2.9 IVA. - Una sanción que se aplique tanto si hay indicios de fraude o pérdida de ingresos para la Hacienda Pública como en caso contrario, no es acorde con la Directiva

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 15 de abril de 2021. Asunto C-935/19](#)**

Grupa Warzywna adquirió un inmueble que estuvo habitado durante más de dos años. El vendedor repercutió IVA en factura y Grupa Warzywna abonó la cuota correspondiente y la consideró deducible en su declaración de IVA, solicitando la correspondiente devolución. En una inspección, la Administración tributaria polaca calificó la operación como exenta de IVA y, por ello, entendió que Grupa Warzywna no tenía derecho a deducir el IVA soportado.

Con posterioridad, Grupa Warzywna rectificó su declaración tributaria, teniendo en cuenta la regularización efectuada por la Administración. Sin embargo, la Administración impuso una sanción del 20% del exceso de devolución solicitada.

La cuestión prejudicial planteada al TJUE consiste en determinar si la imposición de una sanción del 20% de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA indebidamente reclamada es conforme con los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA y está justificada para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal.

El TJUE razona de la siguiente forma:

- (a) El artículo 273 de la Directiva de IVA permite a los Estados miembros adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, como establecer sanciones en caso de incumplimientos de los requisitos previstos en la legislación de la UE para el ejercicio del derecho a deducir.
- (b) No obstante, los Estados miembros deben ejercer esta competencia respetando el Derecho de la UE y sus principios generales, entre ellos, el principio de proporcionalidad.
- (c) En el caso analizado, el artículo 273 de la Directiva de IVA y el principio de proporcionalidad se deben interpretar en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone automáticamente una sanción del 20% del exceso de IVA reclamado (por haber calificado erróneamente como sujeta a IVA una operación exenta), sin tener en cuenta las circunstancias del caso.

El tribunal critica que esta sanción se aplique indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un mero error de apreciación sobre la sujeción al impuesto (sin que concurren indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública) y a una situación en la que no concurren tales circunstancias “atenuantes”.

## 2.10 ITPyAJD. - La valoración de un inmueble con base al valor declarado en una transmisión anterior no exime a la Administración de justificar adecuadamente su liquidación

**Tribunal Superior de Justicia de Murcia.** [Sentencia de 16 de diciembre de 2020](#)

Una persona física vendió un inmueble heredado. El comprador presentó autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). El precio de la compraventa, computado como base imponible en la autoliquidación, era inferior al valor declarado en la sucesión. La Administración entendió que la valoración del inmueble a efectos del impuesto no podía ser inferior a la de dicha sucesión.

El tribunal concluye en esta sentencia que, cuando la Administración valora un inmueble por remisión al valor declarado en una transmisión anterior, debe realizar un examen del inmueble y justificar si se han mantenido las características de carácter físico, jurídico y económico que determinaron que se fijara aquel valor. Como en el caso analizado no se cumplen estos requisitos, se anula la liquidación.

## 2.11 ICIO. - Cuando se anula una licencia de edificación, el impuesto se debe devolver con intereses de demora, computados desde su ingreso

**Tribunal Supremo.** [Sentencia de 15 de febrero de 2021](#)

Una entidad resultó adjudicataria de una licencia de edificación para la construcción de un complejo residencial e ingresó la correspondiente cuota del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). Posteriormente, la referida licencia fue declarada nula de pleno derecho mediante sentencia, por lo que la entidad solicitó la devolución del ingreso realizado. El ayuntamiento estimó la solicitud y realizó la devolución con intereses de demora, calculados desde la fecha de la sentencia que anuló la licencia.

El Tribunal Supremo concluye que, en la medida en que las obras que dieron lugar al devengo del tributo no se pudieron realizar debido a que la licencia de edificación fue considerada nula, el ingreso de la cuota del ICIO devino indebido *ab initio*. En consecuencia, los intereses de demora devengados se debieron computar desde la fecha del ingreso de la cuota del ICIO.

## 2.12 Plusvalía municipal. - No están legitimados para instar la rectificación de una autoliquidación quienes hayan asumido el pago del impuesto en virtud de un pacto o contrato

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

Como consecuencia de la venta de diversos inmuebles, el transmitente, como sujeto pasivo, presentó autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal). No obstante, existía un acuerdo entre las partes, en virtud del cual la cuota fue soportada de forma efectiva por el adquirente. Posteriormente, el adquirente solicitó la rectificación de las autoliquidaciones con base en la ausencia de incremento de valor de los terrenos. Esta solicitud fue inadmitida por el ayuntamiento sobre la base de que el adquirente no es sujeto pasivo de este tributo.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid rechaza que en este caso se pueda aplicar la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en sus sentencias de 30 de octubre de 2019

(resumida en nuestra [Newsletter de noviembre de 2019](#)) y de 17 de septiembre de 2020, y confirma la conclusión del ayuntamiento.

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

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

Un contribuyente donó a su cónyuge todo su patrimonio inmobiliario. Posteriormente, la Administración declaró al donatario responsable de las deudas tributarias del donante, aunque estas eran posteriores a la donación. Para esta derivación de responsabilidad, la Administración se basó en lo establecido en el artículo 42.2. a) de la LGT, concluyendo que el donatario había colaborado en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación administrativa.

La Audiencia Nacional estimó parcialmente el recurso del contribuyente, al considerar que no se podía extender la responsabilidad a las deudas no devengadas en el momento de la donación. Sin embargo, el Tribunal Supremo concluye en esta sentencia que la derivación de responsabilidad sí puede alcanzar a las deudas tributarias y a las sanciones posteriores al presupuesto de hecho de la responsabilidad (en este caso, la donación) siempre que la Administración acredite que existía un acuerdo previo dirigido precisamente a impedir o evitar la ejecución de las futuras deudas tributarias con cargo al patrimonio del deudor.

### **2.14 Procedimiento administrativo. - La AEAT puede dar información reservada a otras Administraciones sin la autorización del afectado solo si es con fines tributarios**

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

El Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria requirió a la AEAT información en relación con el propietario de determinadas licencias de taxi, con el fin de verificar si existía alguna irregularidad en la tenencia de dichas licencias. En contestación al requerimiento, la AEAT emitió un informe que llevó al ayuntamiento a revocar las licencias.

El artículo 95.1 de la LGT establece el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. Por tanto, estos datos no pueden ser cedidos salvo que la cesión tenga por objeto la colaboración con las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones y previa autorización de los obligados tributarios a los que se refieran los datos suministrados.

Con base en lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la AEAT solo puede ceder datos tributarios si tal cesión es con fines tributarios. Por el contrario, si la información se requiere para el ejercicio de otras potestades ajenas a las tributarias y no hay una norma legal que lo prevea, la AEAT solo podrá ceder los datos con la previa autorización del interesado.

Dado que en el caso analizado el ayuntamiento no empleó la información con fines tributarios, sino para aplicar la normativa reguladora del taxi y que la cesión de datos se hizo sin el consentimiento del interesado, el tribunal concluye que se ha vulnerado el referido artículo 95.1 de la LGT. Según el tribunal, ni el ayuntamiento debió solicitar esos datos, ni la AEAT los debió facilitar.

## 2.15 Procedimiento de comprobación limitada. - La Administración no puede ampliar el alcance de la comprobación una vez dictada la propuesta de liquidación

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 4 de marzo de 2021](#)**

En el supuesto analizado, la Administración había iniciado un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA con el objeto de revisar las facturas de un contribuyente. En este procedimiento, la Administración dictó propuesta de liquidación y concedió el correspondiente trámite para alegaciones. No obstante, tiempo después acordó ampliar el alcance del procedimiento para verificar también si se cumplían los requisitos para la deducción de las cuotas soportadas, como consecuencia de lo cual se dictó nueva propuesta de liquidación. Al emitir esta propuesta se dio nuevamente audiencia al contribuyente para que formulara alegaciones.

El Tribunal Supremo concluye que, en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración no puede modificar el alcance de las actuaciones una vez notificada la propuesta de liquidación, ni siquiera dictando dentro del procedimiento una segunda propuesta de liquidación y dando al contribuyente nuevo trámite de alegaciones; sin perjuicio de que, siempre con el límite de la prescripción, se pueda iniciar un nuevo procedimiento con un alcance más amplio.

## 2.16 Procedimiento de inspección. - No se pueden declarar como simuladas operaciones realizadas en ejercicios prescritos anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003

**Tribunal Supremo. Sentencias de 11 de marzo de 2021 (recursos [5972/2019](#) y [5053/2019](#))**

En 2015 se modificó la LGT y se reguló de forma expresa la posibilidad de que la Administración compruebe hechos realizados en ejercicios prescritos que surtan efectos en ejercicios no prescritos. Dado que esta previsión no existía con anterioridad, se plantea cuál era la extensión de la potestad de comprobación e investigación de la Administración tributaria antes de dicha modificación y, en particular, si podía declarar que un negocio jurídico documentado en contratos privados anteriores incluso a la entrada en vigor de la LGT es simulado.

Remitiéndose a su jurisprudencia anterior, el Tribunal Supremo establece que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección, sino la fecha en que tuvieron lugar los actos u operaciones comprobados.

Como en el caso que está en el origen de esta sentencia los negocios (contratos de arrendamiento y de usufructo) estaban documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, el tribunal concluye que la Administración no podía comprobarlos una vez estuvieran prescritos, ni siquiera para aplicar los efectos de la comprobación a ejercicios no prescritos. A este respecto, el tribunal precisa que la conclusión anterior no cambia por estar ante contratos privados, ya que de los hechos del litigio se deduce que la Administración conocía o podía haber conocido fácilmente la existencia de aquellos contratos y que podía haberlos comprobado antes de que prescribiera esa facultad.



### 3. Resoluciones

#### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – Entre 2007 y 2014, la existencia de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles no puede depender solo de si se cumplen los requisitos de “local y empleado”

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

En esta resolución, el TEAC acoge el criterio fijado por el Tribunal Supremo en diversas sentencias en las que declara que, durante los ejercicios 2007 a 2014, no procede que la Administración, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, considere que solo existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles si se cumplen los requisitos de “local y empleado”. Todo ello, sobre la base de que, durante esos ejercicios, no existía una habilitación expresa en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que permitiera la remisión a la normativa del IRPF en relación con el concepto de actividades económicas que rige este otro impuesto.

En este sentido, el TEAC recuerda que una actividad económica o empresarial se define como la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Por lo tanto, durante dichos ejercicios, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, es preciso hacer un análisis caso por caso y revisar cuestiones como, entre otros, la existencia o no de local, la existencia o no de empleado, el volumen de trabajo que genere el arrendamiento, etc., para concluir, a la vista de todos estos factores, si existe o no una organización empresarial que se pueda calificar de actividad económica o empresarial.

#### 3.2 IRPF. - Antes de 2015, la aplicación de reducciones por renta irregular era obligatoria

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 23 de marzo de 2021 ([6790/2019](#) y [6791/2019](#))**

En 2012 y 2013 unos trabajadores recibieron determinadas retribuciones a las que aplicaron la reducción del 40%, prevista entonces para los rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años.

En 2016 recibieron otra retribución extraordinaria, muy superior a las de 2012 y 2013. Desde 2015, la aplicación de la reducción (ahora del 30%) exige que en los cinco periodos impositivos anteriores no se haya obtenido otra retribución a la que se haya aplicado la reducción (anteriormente no se establecía este requisito, sino que se exigía que la retribución no fuera periódica o recurrente). Por este motivo, presentaron declaraciones complementarias de las autoliquidaciones de 2012 y 2013, eliminando la aplicación de la reducción del 40% en esos ejercicios y aplicaron la reducción en 2016.

La Inspección entendió que la reducción del 30% no podía ser aplicada en 2016. Según la Inspección, las declaraciones complementarias de 2012 y 2013 no podían surtir el efecto pretendido.

El TEAC confirma el criterio de la Inspección. Recuerda el tribunal que, conforme a la redacción de la ley:

- (a) Desde 2015, la aplicación de la reducción constituye una opción.

(b) Hasta 2014 (incluido), sin embargo, la reducción era obligatoria.

Por lo tanto, las declaraciones complementarias de 2012 y 2013 no son válidas. Y, conforme a ello, no se puede aplicar la reducción en 2016, porque se ha aplicado dentro de los ejercicios precedentes.

### **3.3 IRPF. - En el régimen de impatriados, el año del desplazamiento a España no se computa si el contribuyente no adquiere su residencia en dicho ejercicio**

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

Un trabajador había vivido fuera de España entre el 16 de junio de 2005 y el 1 de agosto de 2014. Cuando volvió a España, en agosto de 2014, comunicó a la Administración su opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados). Entendía el trabajador que cumplía el requisito legal de no haber sido residente en España en los 10 años anteriores al desplazamiento a territorio español, pues computaba a estos efectos todos los años entre 2005 y 2014, ambos inclusive, dado que en 2005 no fue residente en España y la residencia en este territorio no la volvió a adquirir hasta 2015.

La Administración denegó dicha solicitud porque entendió que el propio año 2014 no se debía computar como parte de los 10 años de residencia fuera de España.

El TEAC, sin embargo, estima las alegaciones del interesado y concluye que, al computar el mencionado plazo de 10 años de no residencia fiscal en España, se debe incluir el último año en el que se tiene la consideración de residente en el extranjero, aunque sea el propio ejercicio en que se ha producido el desplazamiento a nuestro país; en la medida en que el primer ejercicio en el que se puede aplicar el régimen de impatriados, en este caso, es el siguiente al del desplazamiento (es decir, 2015, dado que es este el año en el que adquirió la residencia fiscal en España).

### **3.4 IVA. - Un laboratorio no establecido que no repercutió IVA en sus ventas, no puede rectificar el IVA por los descuentos al Sistema Nacional de Salud**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 17 de marzo de 2021](#)**

El Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, aprobó en su artículo 8 un descuento del 7,5% que debía ser aplicado en la facturación de medicamentos de uso humano fabricados industrialmente, que se dispensaran con cargo al Sistema Nacional de Salud. Este descuento se reparte entre los agentes de la cadena farmacéutica, de forma que, por ejemplo, el laboratorio farmacéutico aplica la deducción sobre el precio industrial máximo; estando ya aceptado que este descuento minorra la base imponible del IVA. De esta forma, cuando se aplica el descuento, los laboratorios deben rectificar las facturas previamente emitidas, reduciendo la base imponible.

El TEAC concluye en esta resolución que, sin embargo, no procede la rectificación de las cuotas repercutidas en este sentido en el caso de laboratorios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ya que emiten sus facturas sin IVA, siendo los adquirentes de los productos quienes se autorrepercuten el impuesto por inversión del sujeto pasivo.

### **3.5 ITPyAJD. - La Administración puede considerar como valor real de un activo el valor neto contable derivado de la documentación aportada por el contribuyente a efectos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 28 de enero de 2021](#)**

Una sociedad adquirió el control de otra mediante una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones, que consideró exenta del ITPyAJD. En la medida en que el activo de la sociedad adquirida estaba compuesto en más de un 50% por inmuebles radicados en España (considerando los valores contables de los inmuebles y el activo total), la Administración consideró de aplicación la excepción prevista en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (actual artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores), por lo que dictó la correspondiente liquidación en concepto de ITPyAJD e impuso una sanción a la compañía. En su liquidación, la Administración no motivaba especialmente por qué partía de valores contables.

El TEAC concluye que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y para determinar el valor real de un activo, la Administración puede acudir a un procedimiento de comprobación de valores o admitir, como en este supuesto, los valores que figuran en la contabilidad de la entidad de la que se adquiere el control, dando por supuesto que se corresponden o se aproximan de manera adecuada a su valor real, lo que no hace precisa motivación especial dado que no le ocasiona indefensión al contribuyente.

### **3.6 ITPyAJD. - La novación de las cláusulas financieras de un contrato de préstamo está sujeta al ITPyAJD y la base imponible es el contenido económico de dichas cláusulas**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 28 de enero de 2021](#)**

Un contribuyente otorgó una escritura de novación de préstamo con garantía hipotecaria por la que presentó autoliquidación por actos jurídicos documentados (AJD), consignando la operación como exenta. La Administración entendió que se producía la sujeción a AJD porque la operación se había documentado en escritura, inscribible en el Registro de la Propiedad y evaluable económicamente, siendo la base imponible el importe de la obligación o capital garantizado (el total de la responsabilidad hipotecaria).

El TEAC concluye que la novación de las cláusulas financieras de un contrato de préstamo hipotecario está sujeta a AJD. No obstante, añade que la base imponible es el contenido económico de las cláusulas financieras evaluables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición y no el total de responsabilidad hipotecaria.

### **3.7 Derivación de responsabilidad. - Los actos destinados a disminuir el valor de realización de bienes y derechos se consideran “ocultación”, aunque no haya cambio de titularidad**

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

Tras un procedimiento de inspección frente a una sociedad, de la que resultó la emisión de una liquidación y la adopción de un acuerdo sancionador, la compañía no pagó las deudas resultantes. Tras dictar providencias de apremio y emitir diligencias de embargo de créditos,

estas resultaron infructuosas. Posteriormente, se notificó embargo sobre un inmueble de la sociedad, practicando anotación preventiva de embargo sobre la finca en el Registro de la Propiedad. No obstante, la finca estaba gravada, entre otras, con una hipoteca a favor de unas personas físicas. Esta hipoteca se había constituido cuando el procedimiento de inspección ya se había iniciado.

La Administración entendió que esta hipoteca había supuesto la constitución de un gravamen ficticio sobre el inmueble, siendo su finalidad reducir el valor del bien a efectos de subasta pública, hasta hacer inviable la venta mediante este procedimiento.

Por este motivo, se declaró responsable solidario de las deudas de la sociedad a la persona física a favor de la cual se había constituido la hipoteca.

El TEAR de Valencia estimó las pretensiones del considerado responsable solidario, sobre la base de que no se había producido el desprendimiento material o jurídico exigido por el artículo 42.2.a) de la LGT, de acuerdo con el cual se había declarado la responsabilidad.

En unificación de criterio, el TEAC concluye que es posible que los actos destinados a disminuir el valor de realización para la Hacienda Pública de bienes y derechos, se incluyan en el ámbito del supuesto legal de “ocultación de bienes o derechos del obligado al pago”, aunque no se produzca un cambio en su titularidad. En el supuesto analizado, según el TEAC, la ocultación de los inmuebles se inicia con la constitución de la garantía hipotecaria, quedando diferida la transmisión al momento en que, como consecuencia del impago, esta se ejecuta.

### **3.8 Procedimiento de recaudación. - La Administración no puede dictar una providencia de apremio si la liquidación ha sido recurrida o se ha solicitado el aplazamiento de la deuda y no hay resolución**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 16 de marzo de 2021 ([6715/2020](#) y [4757/2018](#)).**

En estas resoluciones, el TEAC acoge el reciente criterio del Tribunal Supremo sobre la imposibilidad de dictar providencias de apremio en dos supuestos:

- (a) En el supuesto de impago en período voluntario de una liquidación recurrida en reposición, si ha transcurrido el plazo legal para la resolución de dicho recurso sin que haya recaído resolución expresa.

Como concluyó el Tribunal Supremo en su [sentencia de 28 de mayo de 2020](#), la Administración no puede ser premiada o favorecida cuando no contesta las reclamaciones o recursos, puesto que el mismo esfuerzo utilizado para dictar la providencia de apremio se podría haber empleado en resolver el recurso en tiempo y forma.

- (b) Cuando se ha solicitado un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda que no ha sido resuelto.

En su [sentencia de 15 de octubre de 2020](#), el Tribunal Supremo ya concluyó, sobre la base del principio de buena administración, que la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria, sin analizar ni dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por el contribuyente

en relación con esa deuda, incluso si la solicitud se realizó cuando la deuda había entrado ya en período ejecutivo.

## 4. Consultas

### 4.1 Impuesto sobre Sociedades. - Cuando se utiliza el método de la cuota, la presentación de una declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades obliga a presentar también la del pago fraccionado

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0409-21](#), de 25 de febrero de 2021**

Una sociedad que determina los pagos fraccionados por el método de la cuota presentó una autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades de 2019 en noviembre de 2020, en la que resultó una cuota a pagar.

Se plantea si, en estas circunstancias, debe presentar también una autoliquidación complementaria del segundo pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades de 2020, para tener en cuenta la nueva cuota resultante de la autoliquidación complementaria del impuesto.

La DGT concluye lo siguiente:

- (a) La obligación de ingreso de los pagos fraccionados es autónoma de la obligación de presentar la declaración del impuesto.
- (b) En el método de cuota, el pago fraccionado se calcula partiendo de la cuota de la última declaración del impuesto. En concreto, en una sociedad cuyo ejercicio social sea el año natural, el segundo pago fraccionado de 2020 (a presentar en octubre de 2020) partirá de la cuota del impuesto de la declaración de 2019, presentada en julio de 2019.
- (c) Por lo tanto, si la cuota del impuesto de 2019 se ha modificado mediante una declaración complementaria presentada en noviembre de 2020, se deberá presentar también una declaración complementaria del pago fraccionado de octubre de 2020.

### 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - El arrendamiento de suelo urbano no consolidado no está sujeto a retención si no se trata de una cesión de negocio

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0192-21](#), de 5 de febrero de 2021**

Una entidad es propietaria de una finca que ha sido calificada como suelo urbano no consolidado en el plan general de ordenación urbana. Para su urbanización se requiere la finalización de plan parcial o plan especial. En la actualidad está arrendada a una persona jurídica. El arrendamiento no incluye ni maquinaria ni otros elementos, salvo el propio terreno y el almacén de uso agrícola que contiene.

Se plantea si las rentas de este arrendamiento están sometidas a retención.

La DGT recuerda que la normativa del Impuesto sobre Sociedades dispone lo siguiente:

- (a) Con carácter general, las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos están sometidas a retención, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
- (b) Por el contrario, no están sometidas a retención las rentas derivadas del arrendamiento o subarrendamiento de fincas rústicas. No obstante, si un mismo contrato comprende el arriendo, subarriendo o cesión de fincas rústicas, conjuntamente con otros bienes muebles, se practicará retención si se trata del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

La conclusión, por tanto, dependerá de si (de acuerdo con el artículo 61.3 del texto refundido de la ley de haciendas locales y con el artículo 7 del texto refundido de la ley del catastro inmobiliario) el contrato de arrendamiento se puede calificar de arrendamiento urbano o rústico y, en este último caso, de si se trata de un arrendamiento inmobiliario o de un arrendamiento de negocio.

Según la DGT, por la descripción del supuesto de hecho parece que se está ante un mero contrato de arrendamiento rústico que, por tanto, no obliga a practicar retenciones. A efectos de IVA, resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 20. Uno.23º de la ley del impuesto para el arrendamiento de terrenos, incluidas, en su caso, las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, con independencia de la calificación del suelo.

#### **4.3 IRPF. - Se analiza en qué supuestos la cesión de plazas de aparcamiento a empleados supone una retribución en especie**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0405-21](#), de 25 de febrero de 2021**

La sociedad consultante es arrendataria de los centros de trabajo en que se ubican sus oficinas, arrendamiento que incluye oficinas y plazas de aparcamiento. Algunas de estas plazas están subarrendadas a precio de mercado a sus empleados. Existiendo plazas de aparcamiento libres, se plantea la posibilidad de permitir su uso a los empleados sin contraprestación, con independencia de su categoría profesional. Los derechos de uso de estas plazas estarían limitados a días laborables, mediante solicitud previa, con validez para un día; y su asignación se realizaría por estricto orden temporal de petición por los empleados.

La DGT reitera los siguientes criterios:

- (a) Si la utilización de las plazas de aparcamiento se ofrece a los empleados de forma indiferenciada, es decir, sin atribución individualizada de las plazas a cada uno de los trabajadores, no procederá computar retribución en especie, porque se trata de un servicio social a favor del personal que se ofrece de forma colectiva.
- (b) Si la utilización de las plazas se ofrece a cada uno de los trabajadores de manera individualizada, procederá su calificación como retribución en especie, al perder su carácter de servicio social ofrecido por la empresa de manera colectiva a sus trabajadores, con la consiguiente obligación de practicar, en su caso, los correspondientes ingresos a cuenta.

#### 4.4 IRPF. - Lugar de tributación de las rentas obtenidas por un teletrabajador

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0194-21](#), de 8 de febrero de 2021**

Una persona física trabajará para una empresa británica en remoto desde su domicilio privado en España, debiendo pasar más de 91 días al año en Inglaterra.

Partiendo de la hipótesis de que esta persona trabajará desde España la mayor parte del año (en concreto, más de 183 días), la DGT entiende que deberá ser considerado residente fiscal en España de acuerdo con la normativa española. En tal caso, de acuerdo con el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Reino Unido y España:

- (a) Los rendimientos recibidos por el trabajo realizado en Inglaterra podrían tributar tanto en España (por ser el Estado de residencia) como en Reino Unido (al ejercerse el empleo en este país, al menos parcialmente), siempre que se cumplan los requisitos del convenio. En el caso de que se tribute en ambos estados, corresponderá a España, como país de residencia del trabajador, eliminar la doble imposición.
- (b) Respecto a las rentas del trabajo derivadas de realizar el trabajo desde el domicilio particular, se entenderá que el empleo se ejerce en España (siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa británica), por lo que dichas rentas solamente tributarán en España.

Si, por el contrario, el trabajador fuera no residente en España:

- (a) Los rendimientos recibidos por el trabajo realizado en Inglaterra no se considerarán obtenidos en España (en la medida en que el trabajo no se desarrolla en este país) y dicha renta no estará sujeta a tributación en España.
- (b) Respecto a los rendimientos recibidos por el teletrabajo realizado desde España en remoto, puesto que se derivan de una actividad personal desarrollada en territorio español, es posible que la renta pueda quedar gravada tanto en Reino Unido (al ser el Estado de residencia) como en España (al ser el Estado en el que se realiza el teletrabajo). En el caso de que se tribute en ambos estados, corresponderá a Reino Unido, como país de residencia del trabajador, eliminar la doble imposición.

#### 4.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Un local en España desde el que se desarrollen únicamente actividades auxiliares no constituye un establecimiento permanente

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0156-21](#), de 2 de febrero de 2021**

Una entidad que se dedica a la intermediación y compraventa de prendas de vestir y complementos se plantea desplazar su domicilio a Andorra. Mantendría en Barcelona un local que sólo sirve para almacenar y exponer las mercancías.

Conforme al convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Andorra, la entidad tendría obligación de tributar en España si el local sito en Barcelona constituyera un establecimiento permanente. En caso contrario, la entidad tributaría exclusivamente en Andorra.

Dado que el convenio hispano-andorrano no se basa en la versión actual del modelo de convenio de la OCDE de 2017, serán aplicables los comentarios de la versión de 2014, en

atención de la interpretación dinámica de los comentarios al modelo de convenio, siempre teniendo en cuenta que, dada su intención prospectiva, los nuevos comentarios no afectan a la interpretación que España venía dando a las versiones anteriores a la de 2017.

En consecuencia:

- (a) Si el local de Barcelona, siendo un lugar fijo de negocio en los términos del artículo 5.1 del convenio, sólo se usa para almacenaje y exposición, sin que se den otras circunstancias que alteren tales actividades, no tendría la consideración de establecimiento permanente a efectos del convenio.
- (b) Por el contrario, si en el almacén en el que se exponen y entregan las mercancías se contacta con clientes, a través del personal de la empresa, y se realizan sustancialmente las operaciones de venta, aunque sea luego en Andorra donde se concluya el contrato y se reciba el pago del dinero, se entenderá que la actividad realizada en España no se puede calificar como meramente auxiliar, puesto que se realizaría en este país la totalidad de la actividad de compraventa, con excepción de su formalización.

En conclusión, no existirá establecimiento permanente en España únicamente si el local fijo del que se dispone en este país se destina a la actividad auxiliar de almacenaje y exhibición de muestrarios de producto y la dirección, venta y facturación se desarrollan desde el domicilio en Andorra, sin que se sustancien los pedidos en España.

#### **4.6 Impuesto sobre el Patrimonio. - Un no residente se puede beneficiar de la exención por empresa familiar si cumple los requisitos exigidos para ello**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0241-21](#), de 11 de febrero de 2021**

Los consultantes son dos personas físicas residentes en los Estados Unidos Mexicanos y en la República de Panamá, respectivamente, que participan en sociedades con residencia fiscal en el Reino de España y domicilio fiscal en la Comunidad de Madrid, lugar donde radica el mayor valor de su patrimonio. Son administradores únicos de dichas compañías, en las que, además, ejercen funciones de dirección, recibiendo por ello una remuneración que representa más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

La DGT reitera los siguientes criterios establecidos en anteriores consultas:

- (a) Las personas físicas no residentes en territorio español estarán sujetas al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real por los bienes o derechos de los que sean titulares, que estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en territorio español.
- (b) Por lo que se refiere a las participaciones en entidades con residencia fiscal en España, la sujeción al impuesto por obligación real no constituye un obstáculo para el acceso a la exención por empresa familiar.
- (c) En relación con el requisito de que se realicen funciones de dirección y que por ello se reciba una remuneración que represente más del 50% de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, el no residente ha de acreditar de manera fehaciente ante la Administración tributaria que se alcanza el referido



porcentaje, con independencia de que los rendimientos se reciban en España o en el extranjero.

- (d) Al ser residentes en países terceros no pertenecientes a la UE o al Espacio Económico Europeo, la normativa aplicable será exclusivamente la del Estado, no pudiendo aplicar la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid.

#### **4.7 Valoraciones catastrales. - El método de cálculo de la reducción en el IBI puede dar lugar a que la cuota del impuesto se incremente a pesar de que se reconozca una minoración de la valoración catastral del inmueble**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0301-21](#), de 19 de febrero de 2021**

La normativa reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) prevé la aplicación de una reducción en determinados casos en que se ha incrementado la valoración catastral de los inmuebles. Esta reducción se calcula restando del nuevo valor catastral un valor base que, en determinados supuestos, se calcula aplicando un coeficiente medio para todo el municipio sobre el referido nuevo valor catastral.

En el supuesto planteado en esta consulta, a una entidad se le había reconocido una minoración de la valoración catastral de un inmueble del que era titular lo que, en principio, debió reducir la cuota del impuesto. Sin embargo, debido al efecto derivado de la mecánica de cálculo que establece la normativa para determinar el valor base de la reducción por aplicación del coeficiente medio, resultó que la cuota del IBI a ingresar (una vez minorada la valoración catastral), era superior a la que venía ingresando en los períodos anteriores a dicha minoración.

La DGT concluye en su consulta que la normativa reguladora no prevé ninguna excepción a una situación como la planteada, por lo que la entidad debe pagar una mayor cuota del IBI a pesar de la minoración del valor catastral.

## **5. Normativa**

### **5.1 Se traspone al ordenamiento nacional la Directiva de IVA relativa a las ventas a distancia a consumidores finales**

El [Real Decreto-ley 7/2021](#), de 27 de abril, publicado en el BOE del 28 de abril, ha traspuesto las modificaciones de la Directiva de IVA para las ventas a distancia a consumidores finales. Esta trasposición es de gran trascendencia, dado el crecimiento de las ventas online. Las nuevas reglas se aplicarán a partir del próximo 1 de julio de 2021.

Nos remitimos a nuestra [alerta de 10 de mayo de 2021](#) para un mayor detalle.

### **5.2 Se reducen los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas**

En el BOE de 28 de abril de 2021 se publicó la [Orden HAC/411/2021](#), de 26 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2020 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

### 5.3 La Administración tributaria podrá solicitar información sobre la identidad de los beneficiarios últimos de las acciones a las personas o entidades que la conozcan o puedan conocer

En el BOE de 13 de abril de 2021 se publicó la [Ley 5/2021, de 12 de abril](#), por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Como destacamos en nuestra [alerta](#) de 13 de abril de 2021, esta nueva ley tiene por objeto la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva (UE) 2017/828 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva 2007/36/CE, en lo que respecta al fomento de la implicación a largo plazo de los accionistas en las sociedades cotizadas.

En el ámbito tributario se modifica, además, el artículo 93 de la Ley General Tributaria.

Este artículo establece que las personas físicas y jurídicas y las entidades en régimen de atribución de rentas están obligadas a proporcionar a la Administración tributaria datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. El propio artículo 93 ofrece un listado, en su apartado 1, de aquellas personas o entidades que, en particular, se entiende que cumplen con dichos requisitos (como, por ejemplo, los retenedores o las entidades depositarias de dinero).

Se añade ahora un nuevo supuesto entre estas personas o entidades. En concreto, se establece que estarán obligados a dar la información que reglamentariamente se establezca, quienes conozcan o estén en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones.

### 5.4 DAC 6: Se aprueban el reglamento que completa la transposición de la directiva y los modelos de declaración y comunicación entre particulares

En el BOE de 30 de diciembre de 2020 se publicó la [Ley 10/2020, de 29 de diciembre](#), por medio de la cual se iniciaba la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, referida al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC 6) en España.

Posteriormente, el 7 de abril de 2021, se ha publicado en el BOE el [Real Decreto 243/2021](#), de 6 de abril, que modifica el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio). Por medio de esta norma, se completa la transposición de la mencionada directiva.

En nuestro [comentario](#) de 9 de abril de 2021, se resumen los aspectos fundamentales de la transposición de la DAC 6 en España.

Finalmente, en el BOE de 13 de abril de 2021, se publicaron:

- (a) La [Orden HAC/342/2021](#), de 12 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración (modelos 234, 235 y 236), que deberán ser utilizados por los

intermediarios y/o obligados tributarios para cumplir con sus obligaciones de información.

- (b) La [resolución de 8 de abril de 2021](#) del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se aprueban los modelos de comunicación entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos para los supuestos en que los intermediarios u obligados tributarios no estén obligados a presentar los modelos de declaración.

En nuestra [alerta](#) de 13 de abril de 2021, se resumen estas dos normas.

## 5.5 Los beneficiarios de prestaciones por ERTE podrán fraccionar el pago del IRPF de 2020

En el BOE de 7 de abril de 2021 se publicó la [Orden HAC/320/2021](#), de 6 de abril, que regula la posibilidad de aplazar y fraccionar el pago de la deuda de IRPF por quienes hayan sido beneficiarios de prestaciones vinculadas a ERTE.

En nuestra [alerta](#) de 7 de abril de 2021 se resumen las principales implicaciones de esta orden.

**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)**