



Newsletter Tributario

GARRIGUES

Enero 2021

ÍNDICE

- 1. Se pueden rectificar autoliquidaciones fuera del plazo voluntario para aplicar beneficios tributarios**
- 2. Sentencias**
 - 2.1 Libertad de establecimiento.- El Derecho de la UE se opone a una normativa que impide que una sociedad de un Estado deduzca los intereses abonados a una sociedad vinculada de otro Estado, sobre la base de una ventaja fiscal que no se habría apreciado si ambas sociedades hubieran estado establecidas en el primer Estado
 - 2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Para la aplicación del régimen especial de arrendamiento financiero no es necesario que la actividad de arrendamiento se califique como actividad económica a efectos del IRPF
 - 2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Hay simulación en los servicios prestados por una persona física a través de una sociedad cuando es innecesaria la intermediación de esta sociedad
 - 2.4 IRPF.- La prestación de servicios a la empresa tras el cese de la relación laboral no implica, automáticamente, que no haya habido desvinculación efectiva
 - 2.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- La tributación en España de los dividendos recibidos por fondos de pensiones residentes en países terceros vulnera el derecho de la Unión Europea
 - 2.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- En las donaciones realizadas mediante transferencia bancaria, el derecho a liquidar prescribe a los 4 años desde el final del plazo de declaración

- 2.7 IVA.- La cesión de vehículos a empleados sin contraprestación o sin que estos renuncien a parte del salario o a otras ventajas no es una operación a título oneroso
- 2.8 IVA.- El precio de las operaciones de ventas ocultas que no hayan sido facturadas es “IVA incluido”
- 2.9 IVA.- La exención de la concesión de créditos y operaciones relativas a otros efectos comerciales es aplicable a operaciones en las que el sujeto pone a disposición de un tercero fondos obtenidos de una sociedad de ‘factoring’, garantizando la devolución al vencimiento a cambio de una remuneración
- 2.10 IVA.- La infracción por repercutir indebidamente el IVA en la factura por quien no es sujeto pasivo del impuesto, cuando las cuotas no se ingresan en Hacienda, no se produce cuando la repercusión se realiza en otro tipo de documentos
- 2.11 ITPyAJD.- La disolución de un condominio sobre un bien indivisible tributa por AJD y no por TPO, aunque se mantenga la copropiedad sobre otros bienes
- 2.12 ITPyAJD.- La Administración tributaria tiene la carga de probar que el valor declarado del inmueble no se corresponde con el valor real
- 2.13 ITPyAJD.- Está sujeta a AJD la formalización en escritura pública de una operación con condición suspensiva
- 2.14 Procedimiento de recaudación.- Si la Administración concede un aplazamiento de forma indebida, ello no puede perjudicar al contribuyente
- 2.15 Procedimiento de recaudación.- La presentación de complementarias para aplicar criterios manifestados verbalmente por la Inspección antes de emitir las actas, no impide la imposición de recargos
- 2.16 Responsabilidad tributaria.- El pago realizado por uno de los responsables solidarios libera al resto de los responsables

2.17 Responsabilidad tributaria.- La responsabilidad del contratista o subcontratista se limita a las deudas relacionadas con los servicios prestados por la entidad subcontratada

2.18 Procedimiento de gestión.- Cuando se anula una liquidación por defectos formales, no es necesario que la retroacción de actuaciones se ordene de forma explícita, si de la resolución se desprende que esa es la decisión del tribunal

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- La deducibilidad de una retribución como consecuencia de las actuaciones seguidas frente al perceptor se debe acreditar por la vía del “error contable”

3.2 IRPF.- Los intereses de demora derivados de la regularización por incumplimiento sobrevenido de los requisitos de la RIC no generan nuevos intereses de demora

3.3 IRNR.- Las reducciones previstas en la Ley del IRPF para los ingresos por alquileres de viviendas no resultan de aplicación a los mismos tipos de rendimientos obtenidos por no residentes

3.4 IVA.- El tipo reducido previsto para la rehabilitación de viviendas se debe aplicar en atención al uso preponderante del edificio

3.5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - En las herencias ordenadas mediante fiducia aragonesa no procede practicar liquidaciones a cuenta en el momento del fallecimiento del causante

3.6 Impuesto sobre los Gases Fluorados.- El Reglamento sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero no impide la aplicación del impuesto específico

3.7 Procedimiento de gestión.- No es posible regularizar un gasto mediante un procedimiento de comprobación limitada porque

en estos procedimientos no se puede examinar la contabilidad

- 3.8 Procedimiento de Inspección.- Una liquidación provisional no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar
- 3.9 Procedimiento sancionador.- Es infracción tributaria la emisión de facturas falseadas para la obtención de subvenciones, aunque no supongan perjuicio para la Hacienda pública

4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se aclara el tratamiento tributario de la adquisición de acciones propias en virtud de una opción de venta a favor de accionistas
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- La DGT se pronuncia sobre la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a una operación de fusión inversa y su efecto en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros de deudas destinadas a la adquisición de participaciones
- 4.3 Impuesto sobre Sociedades.- Desde 2018 no es posible aplicar la reducción por 'patent-box' a la cesión de 'know-how', aunque los contratos de cesión se hayan firmado con anterioridad
- 4.4 Impuesto sobre Sociedades.- Los incentivos basados en acciones pagados en efectivo son deducibles cuando los empleados generan el derecho a su percepción
- 4.5 IRPF.- No son deducibles para un autónomo los suministros de la vivienda habitual en la que trabaja como consecuencia del COVID-19
- 4.6 Impuesto sobre el Patrimonio.- Un empleado contratado a jornada completa, pero en situación de pluriempleo, no es suficiente para aplicar la exención de empresa familiar a una sociedad inmobiliaria

- 4.7 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se aclara la tributación de una herencia conforme al Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición
- 4.8 IAE y tasa de basuras.- Los domicilios de los empleados que teletrabajan no constituyen local de la sociedad empleadora
- 4.9 Tasas locales.- Es posible solicitar la división de la tasa de basuras entre los cotitulares de un inmueble, salvo que se trate de una prestación patrimonial de carácter público no tributario

5. Normativa

- 5.1 Se aprueba el Plan de Control Tributario y Aduanero para 2021
- 5.2 Se amplía el plazo de presentación de declaraciones de enero con domiciliación de pago como consecuencia de la borrasca 'Filomena'
- 5.3 Brexit.- Se reconoce a los empresarios de Reino Unido la posibilidad de recuperar el IVA soportado en España

6. Otros

- 6.1 Se retrasa la presentación de las primeras autoliquidaciones del ITF e IDSD

1. Se pueden rectificar autoliquidaciones fuera del plazo voluntario para aplicar beneficios tributarios

Según diversos tribunales, la aplicación o no de un beneficio tributario no es una opción tributaria, sino un derecho, por lo que los contribuyentes pueden rectificar sus autoliquidaciones incluso después de que finalice el plazo de declaración del impuesto correspondiente.

El artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que las opciones que, según la normativa tributaria, se deben ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no se pueden modificar con posterioridad, salvo que la rectificación se realice en el período voluntario de declaración del impuesto que corresponda.

Con base en este artículo, la Administración y los tribunales han venido entendiendo de forma reiterada que, cuando no se ejercita una opción en plazo en una autoliquidación, el contribuyente no puede acudir al mecanismo establecido en el artículo 120.3 de la LGT (salvo cuando lo haga en el período reglamentario de declaración). Este artículo establece que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos podrá instar la rectificación de su autoliquidación.

La flexibilidad con la que la Administración y los tribunales están interpretando el concepto de opción tributaria viene conduciendo, por tanto, a que de forma reiterada se haya negado a los contribuyentes su derecho a compensar bases imponibles negativas, o a aprovechar otro tipo de créditos fiscales o incentivos, cuando no lo han hecho en la autoliquidación presentada en período voluntario (o lo han hecho por una cuantía inferior a la que tenían derecho).

La Audiencia Nacional, sin embargo, ha concluido recientemente que la decisión de compensar bases imponibles negativas o de hacerlo por una cuantía u otra se puede modificar después de haber presentado la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades; afirmando, entre otras cosas, que el artículo 119.3 de la LGT se refiere a declaraciones y no a autoliquidaciones. La [sentencia de 11 de diciembre de 2020](#), ha sido comentada en nuestra alerta de 15 de enero de 2021 ([acceda](#)).

En el mismo sentido se están pronunciando otros tribunales. Por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco lo ha hecho en [sentencia de 19 de octubre de 2020](#). El supuesto analizado en esta sentencia es el de una entidad que no había aplicado unas deducciones en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, por error, a pesar de que cumplía los requisitos previstos en la normativa en relación con dichas deducciones. Por ello, solicitó la rectificación de su autoliquidación.

El tribunal concluye que la falta de aplicación, por error, de beneficios tributarios no constituye una opción tributaria, ni se puede interpretar como una renuncia a su aplicación, en tanto se trata de un derecho propio del obligado tributario. En consecuencia, no existe impedimento legal para que, mediante el cauce de la rectificación de su autoliquidación, el contribuyente aplique los beneficios a los que tiene derecho.

2. Sentencias

2.1 Libertad de establecimiento.- El Derecho de la UE se opone a una normativa que impide que una sociedad de un Estado deduzca los intereses abonados a una sociedad vinculada de otro Estado, sobre la base de una ventaja fiscal que no se habría apreciado si ambas sociedades hubieran estado establecidas en el primer Estado

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de enero de 2021. [Asunto C-484/19](#)

Una sociedad sueca solicitó un préstamo a una sociedad francesa de su grupo para adquirir una participación en una filial a otra entidad española del mismo grupo. Los intereses registrados como ingresos por la entidad sueca a la francesa fueron compensados por esta con bases imponibles negativas.

En Suecia, se denegó a la entidad sueca el derecho a la deducción de los intereses del préstamo, invocando la cláusula de excepción. En síntesis, la Administración sueca entendió que la operación se había realizado para generar gastos deducibles en Suecia, donde la deducibilidad de intereses era más favorable que en España.

El órgano jurisdiccional remitente plantea al TJUE si es compatible con la libertad de establecimiento una normativa como la sueca, que deniega a una sociedad sueca el derecho a deducir los intereses pagados a una sociedad vinculada establecida en un Estado miembro distinto, por considerar que la razón principal para contraer la deuda es la obtención por el grupo de una ventaja fiscal significativa, cuando no se habría considerado que existe dicha ventaja fiscal si ambas sociedades hubieran sido suecas.

El TJUE concluye que una normativa como la descrita es contraria a la libertad de establecimiento, en la medida en que supone un tratamiento diferenciado de situaciones comparables, sin que se pueda encontrar justificación en el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros o la lucha contra la evasión fiscal.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Para la aplicación del régimen especial de arrendamiento financiero no es necesario que la actividad de arrendamiento se califique como actividad económica a efectos del IRPF

Tribunal Supremo. Sentencias de 1 de diciembre y de 17 de diciembre de 2020, en recursos [2310/2019](#) y [1773/2019](#)

El artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS) preveía un régimen fiscal especial para determinados contratos de arrendamiento financiero, conforme al cual tenían la consideración de gastos fiscalmente deducibles la carga financiera y las cuotas de recuperación del coste del bien satisfechas al arrendador, con ciertos límites.

Con base en lo anterior, el recurrente (que explotaba en arrendamiento diversos locales adquiridos en virtud de un contrato de arrendamiento financiero) practicó un ajuste negativo en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, que fue rechazado por la Administración porque, en su opinión, la explotación en arrendamiento no tenía la consideración de actividad económica conforme a la normativa de IRPF.

El Tribunal Supremo concluye en estas sentencias que el referido artículo 115 del TRLIS no exigía, en los ejercicios analizados, que los bienes objeto del contrato de arrendamiento financiero estuviesen afectos a una actividad económica, aceptando en el caso analizado la aplicación del régimen fiscal especial.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Hay simulación en los servicios prestados por una persona física a través de una sociedad cuando es innecesaria la intermediación de esta sociedad

Tribunal Supremo. Sentencias de 11 y 17 de diciembre de 2020, en recursos [872/2019](#) y [5977/2018](#)

El supuesto de hecho analizado en estas sentencias es el siguiente:

- (a) Una sociedad A está participada prácticamente al 100% por una persona física que, a su vez, es administrador y autorizado en las cuentas bancarias de la sociedad B.
- (b) Los ingresos de la sociedad A proceden casi exclusivamente de facturación a la entidad B.
- (c) La sociedad A solo dispone de dos personas asalariadas. Una de ellas no trabaja a jornada completa y la otra está domiciliada fuera del lugar donde está el domicilio social de la entidad y no tiene la cualificación requerida para la actividad.

Tras comprobar que es el socio persona física el que realmente presta servicios a B, el Tribunal Supremo concluye que resulta completamente innecesario que la persona física utilice la sociedad profesional (A) para facturar al cliente (B). Por tanto, concluye el tribunal que, a tenor de los hechos analizados, se debe declarar la existencia de simulación.

En cualquier caso, recuerda el tribunal que no se puede juzgar en abstracto toda la casuística de las sociedades profesionales y establecer una doctrina general de cuándo la actividad de tales sociedades responde a parámetros de lo que se conoce como “economía de opción” y cuándo, por el contrario, esas sociedades pueden llegar a ser instrumentos para eludir el pago de tributos, por lo que es preciso el análisis caso por caso.

2.4 IRPF.- La prestación de servicios a la empresa tras el cese de la relación laboral no implica, automáticamente, que no haya habido desvinculación efectiva

Tribunal Superior de Galicia. [Sentencia de 17 de septiembre de 2020](#)

El Reglamento del IRPF establece que la exención por despido o cese está condicionada a que se produzca la efectiva desvinculación del trabajador. En concreto, se presume que no hay desvinculación si se vuelve a prestar servicios a la empresa en el plazo de los tres años posteriores a la extinción laboral.

En el caso enjuiciado, el trabajador despedido fue contratado nuevamente dentro del plazo de tres años posterior al cese. La Inspección entendió que no se había producido desvinculación y negó la aplicación de la exención.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia concluye lo siguiente:

- (a) Para cumplir con la finalidad de la norma, es necesario analizar los antecedentes de cada caso, a fin de concluir si se produjo una desvinculación efectiva del trabajador con la empresa en el momento de la extinción de la relación laboral. A estos efectos, se debe tener en cuenta que la referida presunción admite prueba en contrario.
- (b) En el caso enjuiciado, se debe entender acreditada la desvinculación porque la extinción se produjo en el seno de un despido colectivo y en la contratación posterior no se reconoció antigüedad ni se mantuvieron derechos consolidados en la relación laboral anterior.

2.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- La tributación en España de los dividendos recibidos por fondos de pensiones residentes en países terceros vulnera el derecho de la Unión Europea

Tribunal Supremo. Sentencias de 17 de diciembre de 2020 y de 22 de diciembre de 2020, en recursos [5081/2018](#), [6746/2018](#) y [6035/2018](#)

El artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) prohíbe las restricciones a la libre circulación de capitales. Esta prohibición se plasma en el ámbito tributario en la imposibilidad de que los estados establezcan diferencias de trato en la tributación de los contribuyentes nacionales y sus homólogos residentes en otros estados (incluso países fuera de la UE), siempre que su situación sea objetivamente comparable (en este sentido, véase por ejemplo la [Sentencia del Tribunal Supremo 1581/2019, de 13 de noviembre de 2019](#), referida a fondos de inversión estadounidenses).

En estas nuevas sentencias, el Tribunal Supremo analiza supuestos de fondos de pensiones canadienses que recibieron dividendos de entidades cotizadas españolas que fueron sometidos a una retención del 15% en España, de acuerdo con el convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito entre España y Canadá vigente en los ejercicios afectados (2007, 2008 y 2009). Sin embargo, los fondos de pensiones residentes, de acuerdo con la normativa interna, tributaban al tipo del 0%.

En este contexto, el Tribunal Supremo entiende lo siguiente:

- (a) Que se produce un trato diferenciado basado exclusivamente en la residencia.

Resulta irrelevante que el fondo canadiense cumpla o no las condiciones exigidas por la normativa española para los fondos de pensiones españoles (como reclamaba la Administración), pues es la propia normativa la que establece la diferencia de trato, sin hacer depender la tributación de los no residentes del cumplimiento de condición alguna ni establecer cauce probatorio para acreditar dicha comparabilidad de situaciones.

Es decir, la justificación del trato fiscal diferenciado no se debe buscar en la situación concreta de cada contribuyente no residente, sino que debería estar recogida en la propia normativa nacional. Para que dicha norma nacional no sea contraria a la libre circulación de capitales, se requiere, por tanto, que esta prevea la existencia de mecanismos para evitar las restricciones prohibidas, sin necesidad de acudir a procedimientos de devolución ajenos a la regulación concreta de la tributación de las rentas.

- (b) Que los mecanismos de intercambio de información regulados en el artículo 26 del CDI son suficientes para permitir a la Administración española determinar la equivalencia de los fondos de pensiones canadienses con los fondos de pensiones nacionales, conforme a lo regulado en el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones. El Tribunal Supremo llega a esta conclusión porque el CDI sigue el modelo de Convenio de la OCDE, en cuyos comentarios se recoge que el concepto de información necesaria debe incluir cualquier información que las autoridades solicitantes estimen necesaria o relevante.

A la vista de lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que existe una restricción contraria al TFUE, por lo que los fondos extranjeros tienen derecho a la devolución de los impuestos pagados en exceso.

2.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- En las donaciones realizadas mediante transferencia bancaria, el derecho a liquidar prescribe a los 4 años desde el final del plazo de declaración

Tribunal Supremo. [Sentencia de 30 de noviembre de 2020](#)

De acuerdo con el artículo 48.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en las donaciones formalizadas en documentos privados, el plazo de prescripción comenzará a contar desde el día de su inscripción en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los firmantes, o desde el día en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio (remisión al artículo 1.227 del Código Civil).

Según el Tribunal Supremo, dicho artículo tiene como finalidad evitar que la opacidad inherente a todo documento privado impida actuar a la Administración tributaria y favorezca el fraude fiscal. No obstante, esto supone alterar, por vía reglamentaria, el régimen general previsto en la Ley General Tributaria, que vincula el inicio del plazo de prescripción al devengo del impuesto y al final del plazo de declaración o autoliquidación que se inicia con dicho devengo.

Por tanto, el plazo de prescripción para liquidar la obligación tributaria derivada de donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, reflejadas únicamente en los correspondientes apuntes bancarios, se inicia el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores a la fecha en que fueron efectuadas las referidas transferencias (es decir, con carácter general, el día siguiente al final del plazo de declaración del ISD en el caso de donaciones).

2.7 IVA.- La cesión de vehículos a empleados sin contraprestación o sin que estos renuncien a parte del salario o a otras ventajas no es una operación a título oneroso

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de enero de 2021. [Asunto C-288/19](#)

Se analiza la cesión de vehículos de empresa a empleados cuando, a cambio de esa cesión, el empleado no tiene que realizar ningún pago a la empresa, ni renunciar a una parte de su retribución en metálico (como ocurre en los sistemas de retribución flexible); y la elección del vehículo no le supone al empleado la renuncia a otras ventajas. En concreto, se analiza si en estos casos se puede entender que estamos ante una prestación de servicios de arrendamiento de medios de transporte a personas que no son sujetos pasivos de IVA y, en

consecuencia, si se aplica la regla de localización del artículo 56 apartado 2 de la Directiva de IVA (que fija dicha localización en el lugar en que esté establecido el destinatario).

El tribunal concluye que en estos casos no estamos ante una prestación de servicios a título oneroso. En concreto, según el tribunal, una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución recibida por aquel constituye el contravalor efectivo del servicio prestado. En el caso de trabajadores, el supuesto habitual es el de los sistemas de retribución flexible, en los que se renuncia a una parte de la retribución en metálico en contrapartida del servicio prestado por la empresa (en este caso, la cesión de vehículos).

Por lo tanto, en el supuesto analizado no se aplica la referida regla de localización de servicios porque esta regla requiere que el servicio (la cesión del vehículo) se realice a título oneroso y por un periodo de tiempo de más de 30 días.

2.8 IVA.- El precio de las operaciones de ventas ocultas que no hayan sido facturadas es “IVA incluido”

Tribunal Supremo. Sentencias de fecha 17 de diciembre de 2020 (recursos de casación número [1373/2019](#) y [1954/2019](#))

El artículo 78.uno de la Ley de IVA establece que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto procedente del destinatario o de terceros. Se plantea en estas sentencias si, cuando la Inspección descubre operaciones ocultas no facturadas, cabe entender que el precio pactado entre las partes incluía el IVA.

Para resolver esta cuestión, el Tribunal Supremo interpreta la jurisprudencia del TJUE (sentencia de 7 de noviembre de 2013 -Tulica y Plavosin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12-), en virtud de la cual se debe entender incluido el IVA en el precio de operaciones de ventas ocultas cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) que las partes establezcan el precio sin ninguna mención al IVA, (ii) que el vendedor sea sujeto pasivo del impuesto, y (iii) que el vendedor no tenga posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración.

Observa en este sentido el Tribunal Supremo que, cuando en un contrato no se menciona el IVA, considerar la totalidad del precio pactado entre las partes como base imponible, tendría como consecuencia (si el Derecho nacional no permite al vendedor recuperar del adquirente el IVA exigido por la Administración), que el IVA gravaría al vendedor, lo que va en contra del principio que exige que el impuesto sobre el consumo debe ser soportado por el consumidor final. Tal enfoque, además, infringe la regla de que la Administración no puede recibir en concepto de IVA un importe superior al obtenido por el sujeto pasivo.

2.9 IVA.- La exención de la concesión de créditos y operaciones relativas a otros efectos comerciales es aplicable a operaciones en las que el sujeto pone a disposición de un tercero fondos obtenidos de una sociedad de 'factoring', garantizando la devolución al vencimiento a cambio de una remuneración

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de diciembre de 2020. Asunto [Asunto C-801/19](#)

En esta sentencia se analiza una operación por la que un prestamista, que no tiene la consideración de una entidad bancaria o financiera, transmite a una entidad de *factoring* unos pagarés emitidos por un tercero. Los fondos obtenidos de la entidad de *factoring* son entregados a este tercero. Por esta operación, el prestamista recibe una contraprestación y adquiere un compromiso con la entidad de *factoring* de devolución de los fondos anticipados. En concreto, el TJUE analiza si dicha operación se puede beneficiar de la exención de IVA prevista para la "concesión y negociación de créditos" y para las operaciones relativas a "otros efectos comerciales", recogidas, respectivamente, en los apartados b) y d) del artículo 135.1 de la Directiva del impuesto).

La respuesta del tribunal es afirmativa:

- (a) El tribunal subraya, en primer lugar, que la exención relativa a la "concesión y negociación de créditos" se debe interpretar en sentido amplio, de modo que no tiene relevancia quién es el prestador del servicio ni quién el destinatario, la forma de contraprestación pactada, ni quién asume la obligación de devolver los créditos a quien los concedió.
- (b) En relación con la exención de operaciones relativas a "otros efectos comerciales", entre los que el tribunal entiende que se deben incluir los pagarés, la cuestión controvertida proviene de la consideración, por parte del gobierno croata, de que la actuación del prestamista constituía un cobro de créditos, expresamente excluido de la aplicación de la exención.

El tribunal, sin embargo, considera que el prestamista no realiza un cobro de créditos ni actúa como intermediario en favor de la sociedad de *factoring*, sino que, estando la puesta a disposición de fondos intrínsecamente vinculada a la emisión de los pagarés y siendo el prestamista parte de los contratos relativos a dichos pagarés, se puede considerar que su prestación forma parte de un conjunto diferenciado que tiene por objeto cumplir las funciones específicas y esenciales de la operación relativa a los pagarés.

2.10 IVA.- La infracción por repercutir indebidamente el IVA en la factura por quien no es sujeto pasivo del impuesto, cuando las cuotas no se ingresan en Hacienda, no se produce cuando la repercusión se realiza en otro tipo de documentos

Tribunal Supremo. [Sentencia de 26 de noviembre de 2020](#)

El apartado 3º del artículo 170.dos de la Ley de IVA establece que constituye infracción tributaria la repercusión impropia de cuotas en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto y que no se ingresen en la Hacienda pública.

En esta sentencia se analiza si esa infracción incluye la repercusión impropia de IVA mediante un documento distinto de la factura (por ejemplo, una escritura pública) por el solo hecho de la falta de ingreso de las cuotas impositivas.

El Tribunal Supremo entiende que los principios de legalidad y tipicidad, así como de prohibición de la analogía *in malam partem*, imponen una interpretación estricta del referido artículo.

En definitiva, la infracción exige que (i) haya existido una repercusión impropia de IVA, (ii) que quien la realice no sea sujeto pasivo del impuesto, (iii) que no se haya efectuado el ingreso de las cuotas impositivas, y (iv) que la repercusión se efectúe en factura y no en cualquier otro tipo de documentos.

2.11 ITPyAJD.- La disolución de un condominio sobre un bien indivisible tributa por AJD y no por TPO, aunque se mantenga la copropiedad sobre otros bienes

Tribunal Supremo. [Sentencia de 17 de diciembre de 2020](#). Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. [Resolución de 28 de febrero de 2020](#)

El Tribunal Supremo analiza el caso de dos hermanos que adquirieron varias fincas en herencia. Posteriormente, extinguieron el condominio sobre una de las fincas (bien indivisible), adjudicándola a uno de los hermanos, que abonó al otro el importe equivalente a la mitad de dicha finca. El resto de las fincas continuaron perteneciendo a ambos en proindiviso.

El tribunal entiende que nos encontramos ante una disolución del condominio sobre un bien indivisible. Por lo tanto, aunque se mantenga la copropiedad en relación con otros bienes (lo que el tribunal denomina “extinción parcial objetiva del condominio”), no se produce la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), porque no hay ninguna voluntad de transmitir el dominio de uno de los inmuebles, sino solo de extinguir la situación de copropiedad. Al no estar sujeta a TPO, la operación estará, en su caso, sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD).

Como dice el tribunal, este caso es distinto del analizado previamente en su sentencia de 26 de junio de 2019, en la que el supuesto de hecho era el de un condominio entre cuatro copropietarios en el que dos de ellos transmitían sus cuotas a los otros dos (casados en régimen de separación de bienes), a cambio de una compensación en metálico. En este caso, entendió el tribunal que había una extinción del condominio solo en sentido subjetivo (porque se reducía el número de comuneros pero el condominio se mantenía), por lo que se producía la sujeción a TPO.

Este último supuesto es analizado por el TEAR de la Comunidad Valenciana (en resolución de 28 de febrero de 2020), con la particularidad de que quienes mantienen la copropiedad están casados en régimen de gananciales. Por este motivo, el tribunal entiende que no se produce la sujeción a TPO, porque la disolución del condominio se hace en favor de la sociedad conyugal en régimen de gananciales (que es considerada como un propietario único).

2.12 ITPyAJD.- La Administración tributaria tiene la carga de probar que el valor declarado del inmueble no se corresponde con el valor real

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 3 de diciembre de 2020

La Administración tributaria entendió que el valor de un inmueble declarado por un contribuyente a efectos del ITPyAJD (en su modalidad de TPO) no era el valor real y lo sustituyó por el valor que se había consignado en un informe de valoración a efectos hipotecarios.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en línea con la jurisprudencia de otros tribunales superiores de justicia, concluye que los datos declarados por los contribuyentes se presumen válidos, por lo que la Administración debe motivar y acreditar las razones por las que no acepta el valor declarado. Además, según el tribunal, no cabe confundir el valor real o de mercado del bien, que es el que constituye la base imponible del TPO, con el valor consignado en un informe de tasación a efectos hipotecarios.

Por lo tanto, si la Administración entiende que el valor de tasación hipotecaria es el valor de mercado del inmueble, ha de motivar y acreditar este extremo, lo que no ocurrió en el caso enjuiciado.

2.13 ITPyAJD.- Está sujeta a AJD la formalización en escritura pública de una operación con condición suspensiva

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. [Sentencia de 27 de octubre de 2020](#)

En el caso enjuiciado, se otorgó una escritura pública en la que se documentaba la transmisión de un bien. La efectividad de la transmisión quedó supeditada al cumplimiento de una condición suspensiva. Conforme a ello, el sujeto entendió que no se producía la sujeción a la modalidad de AJD del ITPyAJD en tanto no se cumpliera la condición suspensiva.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sin embargo, da la razón a la Administración tributaria y concluye que el hecho imponible del AJD viene constituido por la mera formalización del documento y no por la efectividad de la transmisión. Por lo tanto, el devengo se produce con la escritura de compraventa, sin que tenga trascendencia el carácter suspensivo del negocio jurídico que se formaliza en ella.

Por el contrario, si la operación estuviera sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), el devengo quedaría suspendido hasta que se cumpliera la condición.

2.14 Procedimiento de recaudación.- Si la Administración concede un aplazamiento de forma indebida, ello no puede perjudicar al contribuyente

Tribunal Supremo. [Sentencia de 14 de diciembre de 2020](#)

El artículo 188 de la Ley General Tributaria establece que las sanciones se reducirán en un 25% si se ingresan en plazo o en los términos previstos en el correspondiente acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, siempre que se haya aportado garantía de aval o certificado de seguro de caución.

En el caso analizado en esta sentencia, el contribuyente había solicitado el aplazamiento del pago de una sanción ofreciendo como garantía una hipoteca inmobiliaria unilateral, porque dos entidades financieras le habían denegado la concesión de avales bancarios. El aplazamiento se refería al importe de la sanción reducida en el referido 25% y, aunque la Administración requirió al contribuyente que subsanase determinados defectos de la solicitud, acabó concediendo el aplazamiento sobre el importe de la sanción reducida.

Sin embargo, posteriormente, la Administración exigió que se pagara la sanción sin la reducción porque la garantía ofrecida no era la adecuada.

El Tribunal Supremo reconoce que el tenor literal del citado artículo 188 es que la reducción solo es aplicable cuando la sanción esté garantizada con aval o certificado de seguro de caución. No obstante, ante las particulares circunstancias del caso, da la razón al contribuyente porque considera que la Administración creó en él la apariencia de que admitía la reducción a pesar de que la garantía ofrecida fuera distinta de las anteriores. Si no se quería admitir la reducción, la Administración debió haber solicitado al contribuyente que aumentara el importe de la garantía hasta el total de la sanción sin reducción. Al no hacerlo, el contribuyente entendió que todo estaba correcto, por lo que los principios de buena fe y confianza legítima impiden que posteriormente se le exija el importe de la reducción.

2.15 Procedimiento de recaudación.- La presentación de complementarias para aplicar criterios manifestados verbalmente por la Inspección antes de emitir las actas, no impide la imposición de recargos

Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de noviembre de 2020

Durante un procedimiento de inspección del IVA de 2012, el equipo de inspección fue manifestando ciertos criterios que podrían dar lugar a una regularización. Por este motivo, ya antes de que finalizara el procedimiento, el sujeto pasivo presentó declaraciones complementarias de períodos posteriores, para adaptar su situación a lo que los inspectores iban poniendo de manifiesto. Finalmente, la inspección del IVA de 2012 finalizó con un acta de conformidad en la que se regularizaba la situación del sujeto pasivo en el sentido que se había ido avanzando.

La Administración impuso recargos por la presentación extemporánea de las referidas declaraciones complementarias. Estos recargos resultan exigibles cuando el sujeto pasivo regulariza su situación voluntariamente sin requerimiento previo de la Administración

El Tribunal Supremo interpreta el concepto de “requerimiento previo” y concluye que se ha de interpretar en sentido amplio, de modo que, si la presentación extemporánea de una autoliquidación obedece al conocimiento de hechos relevantes reflejados en un acta de conformidad, no cabe exigir el recargo.

No obstante, en el caso enjuiciado, las autoliquidaciones complementarias se presentaron antes de la suscripción del acta de conformidad por lo que, en este caso concreto, el tribunal entiende que la regularización ha sido voluntaria (es decir, no inducida por un “requerimiento previo”) y confirma los recargos impuestos al contribuyente.

2.16 Responsabilidad tributaria.- El pago realizado por uno de los responsables solidarios libera al resto de los responsables

Tribunal Supremo. [Sentencia de 10 de diciembre de 2020](#)

Se analiza un supuesto en el que se declararon responsables solidarios de una deuda tributaria a quienes se entendió que habían causado o habían colaborado en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria (artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria).

El Tribunal Supremo confirma que la responsabilidad tributaria alcanza, no solo a la deuda principal, los intereses de demora y las sanciones exigidas al obligado tributario, sino también al recargo de apremio exigido a este por no pagar la deuda en plazo. Además, sobre esa deuda total se podrá imponer un segundo recargo de apremio, si los declarados responsables no pagan en plazo.

En otro orden de cosas, el tribunal concluye que la deuda es única, sin que sea procedente su multiplicación, por lo que el pago del recargo girado a los responsables por cualquiera de ellos, liberará al resto.

2.17 Responsabilidad tributaria.- La responsabilidad del contratista o subcontratista se limita a las deudas relacionadas con los servicios prestados por la entidad subcontratada

Tribunal Supremo. [Sentencia de 3 de diciembre de 2020](#)

El artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria establece que serán responsables subsidiarios quienes contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que se deban repercutir o a retenciones “en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”.

Al amparo de este precepto, una empresa fue declarada responsable subsidiaria por las deudas tributarias (IVA de 2006 y 2007) de la empresa subcontratada para la limpieza de sus instalaciones.

La empresa declarada responsable discute el alcance de la responsabilidad (es decir, el alcance de la expresión “en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”) puesto que entiende que las deudas que se le han derivado no tienen relación con los servicios prestados por el obligado tributario principal.

El Tribunal Supremo da la razón a la recurrente y aclara que, del importe total de la deuda correspondiente al obligado principal, solo se puede declarar responsable al contratista o subcontratista por la parte de esa deuda que se haya generado en las obras o servicios que hayan sido objeto de contratación o subcontratación. A estos efectos, precisa también que recae sobre la Administración la carga de probar que las deudas tributarias derivadas están relacionadas con los servicios contratados o subcontratados y que no se puede presumir la responsabilidad por el hecho de no haber presentado la certificación de la ausencia de deudas de la empresa subcontratada.

2.18 Procedimiento de gestión.- Cuando se anula una liquidación por defectos formales, no es necesario que la retroacción de actuaciones se ordene de forma explícita, si de la resolución se desprende que esa es la decisión del tribunal

Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de diciembre de 2020

Cuando un tribunal económico-administrativo anula (total o parcialmente) una liquidación dictada en un procedimiento de gestión, la Administración puede dictar una nueva liquidación en sustitución de la anterior siempre que no haya prescrito su derecho a liquidar la deuda tributaria.

El plazo con el que cuenta la Administración para dictar esta segunda liquidación en un procedimiento de gestión depende de si el tribunal económico-administrativo declara la retroacción de las actuaciones para subsanar el vicio formal apreciado en el procedimiento original, o de si anula la liquidación por otros motivos de carácter sustantivo.

En esta sentencia el Tribunal Supremo aclara que, para estar ante un supuesto de retroacción de actuaciones, no es necesario que el tribunal lo ordene expresamente. Habrá que estar al contenido específico de la resolución anulatoria y valorar si impone a la Administración que dicte una nueva liquidación, según los parámetros establecidos en la propia resolución (anulación por motivos sustantivos), o si exige que, antes de dictar la nueva liquidación en sustitución de la anterior, se desarrollen nuevas actuaciones que subsanen el vicio apreciado en el procedimiento original (anulación por motivos formales).

Si se constata, de manera expresa o implícita, la orden de retroacción en la resolución anulatoria, el plazo para dictar la segunda liquidación será el que restase en el procedimiento original desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- La deducibilidad de una retribución como consecuencia de las actuaciones seguidas frente al perceptor se debe acreditar por la vía del “error contable”

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. Resolución de 27 de febrero de 2020

Una sociedad pagó en 2012 las cuotas de la seguridad social de su administrador, pero no las consideró gasto deducible.

En la revisión de la situación del administrador en su IRPF de 2012, se entendió que este debería haber computado en su declaración una retribución en especie por el importe de las cuotas asumidas por la sociedad. La liquidación resultante de esta revisión se produjo en 2017. Conforme a ello, la sociedad solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2012 para que se computara el referido gasto como deducible.

La Administración rechazó dicha solicitud de rectificación porque entendió que, conforme a la normativa contable, la corrección del error por la sociedad se debió realizar en las cuentas del ejercicio en el que se detectó el error (2017).

El TEAR de Valencia confirma esta conclusión. Señala el tribunal que, cuando se detecta un error en la contabilización de una operación, el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores motivará, en el ejercicio en que se detecte, el respectivo ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, que se imputará directamente en el patrimonio neto (en una partida de reservas).

El mayor gasto derivado de dicho ajuste, aunque no esté registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias, deberá ser integrado en la base imponible, minorándola, a través de un ajuste extracontable en el ejercicio en que se subsana el error contablemente, siempre que no se infrinjan los límites impuestos por el artículo 19.3 del TRLIS (actual artículo 11.3) es decir, siempre que no se produzca una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal generales.

3.2 IRPF.- Los intereses de demora derivados de la regularización por incumplimiento sobrevenido de los requisitos de la RIC no generan nuevos intereses de demora

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 29 de junio de 2020](#)

En el marco de un procedimiento de inspección, la Administración regularizó la situación de un contribuyente del IRPF por incumplimiento sobrevenido de requisitos en relación con la reserva para inversiones en Canarias (RIC). La Inspección entendía que el contribuyente debía haber consignado en la autoliquidación del ejercicio del incumplimiento, tanto la cuota impagada por aplicación de la RIC como intereses de demora calculados desde el período en el que se había aplicado el incentivo hasta el periodo en el que se perdió el derecho a dicho incentivo. Además, sobre dichos intereses la Administración giró nuevos intereses hasta la fecha en que practicó su liquidación.

El TEAC concluye en esta resolución en contra de la exigencia de estos últimos intereses, porque no existe ningún precepto legal que pueda amparar la capitalización de intereses de demora (conocida como anatocismo) en este caso.

3.3 IRNR.- Las reducciones previstas en la Ley del IRPF para los ingresos por alquileres de viviendas no resultan de aplicación a los mismos tipos de rendimientos obtenidos por no residentes

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

La Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) contiene una remisión a la Ley del IRPF a los efectos de determinar la base imponible del impuesto, cuando se trata de contribuyentes personas físicas. No obstante, la Ley del IRNR establece que los contribuyentes del IRNR no pueden aplicar las reducciones establecidas en la Ley del IRPF.

Una persona física residente en Alemania declaró rendimientos por el arrendamiento de viviendas, sin aplicar la reducción del 60% prevista en la Ley del IRPF para este tipo de arrendamientos. Entendiendo que dicha reducción también debe resultar de aplicación por contribuyentes sujetos al IRNR, a pesar de lo establecido en la Ley del IRNR, instó la rectificación de su autoliquidación y solicitó una devolución de ingresos indebidos.

El TEAC entiende que dicha reducción no es aplicable. En este sentido, afirma lo siguiente:

- (a) No existe ninguna sentencia del TJUE que implique una derogación o modificación de la normativa nacional a este respecto.

- (b) Pese a que existe una carta de emplazamiento de la Comisión Europea a España para que elimine el trato fiscal discriminatorio a los no residentes en relación con los ingresos derivados del alquiler de viviendas, no existe aún dictamen motivado en el marco del procedimiento de infracción del Derecho de la UE

Por tanto, es preceptivo seguir aplicando la norma nacional y, en este caso, concluir que no se pueden aplicar reducciones.

3.4 IVA.- El tipo reducido previsto para la rehabilitación de viviendas se debe aplicar en atención al uso preponderante del edificio

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

La Inspección consideró que los trabajos realizados por una entidad para la remodelación parcial de un inmueble propiedad de una congregación religiosa (utilizado como colegio, iglesia y residencia de las religiosas) debieron tributar al tipo general del 21%, en lugar de al tipo reducido del 10%. La entidad rectificó al alza la repercusión efectuada, pero dicha repercusión fue impugnada por la congregación religiosa.

El TEAC analiza los requisitos necesarios para la aplicación del tipo reducido en las operaciones de rehabilitación de viviendas (regulado en el artículo 91.Uno.3 de la ley del impuesto) y, en particular, la necesidad de que las edificaciones sometidas a rehabilitación se destinen al menos en un 50% a uso de vivienda.

El tribunal afirma que las superficies destinadas a vivienda (entre las que se deben entender incluidos los espacios comunes que sean de uso exclusivo para las viviendas), se deben comparar con la superficie total construida. En el caso analizado, el tribunal concluye lo siguiente:

- (a) Que la iglesia, debido a su ubicación física (claramente diferenciable del resto de la edificación) y por su propia naturaleza objetiva, está destinada a la vocación o servicio de actividades de naturaleza pastoral y evangélica dirigidas a un colectivo que incluye, al menos, a los alumnos del centro educativo, por lo que no se puede entender destinada a vivienda.
- (b) Que no es posible considerar como prestaciones independientes las obras relativas a las viviendas de las obras ejecutadas sobre la iglesia y el colegio. De hecho, si fuera posible la división de las ejecuciones de obra complejas realizadas sobre edificios de uso múltiple, devendría sin objeto el requisito de que su uso sea residencial al menos en un 50.
- (c) Que cuestión distinta es que, con respecto a la parte destinada a vivienda, la congregación no actúa, en principio, como empresario o profesional, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 89. Tres.1º de la ley del impuesto, no procede la rectificación al alza de las cuotas repercutidas.

Tampoco procede dicha rectificación con respecto a las operaciones de rehabilitación sobre la iglesia y el colegio que se hubieran devengado después del 31 de octubre de 2012, en la medida en que la congregación actuaba con respecto a estas como empresario o profesional y habría sido de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.f) de la ley del impuesto. Ello sin perjuicio de la obligación de la congregación de declarar el IVA repercutido debido a su modificación al alza.

3.5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - En las herencias ordenadas mediante fiducia aragonesa no procede practicar liquidaciones a cuenta en el momento del fallecimiento del causante

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 27 de noviembre de 2020](#)

En sentencia de 31 de enero de 2012, el Tribunal Supremo anuló el artículo 54.8 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (por el que se regula el Reglamento del ISD). Conforme a dicho artículo, en las herencias que están pendientes de ejecución en el régimen de fiducia aragonesa, los teóricos herederos debían practicar una liquidación provisional en el momento del fallecimiento del causante. El tribunal reprochó en su sentencia que el referido artículo permitía liquidar el ISD sobre personas que no sabían si iban a llegar a heredar, lo que no resultaba admisible.

La Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de Aragón, modificó el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre (texto refundido de Aragón en materia de tributos cedidos), sustituyendo, a partir de 1 de enero de 2013, la práctica de una liquidación provisional en el momento del fallecimiento del causante por la práctica de una liquidación a cuenta en ese mismo momento. La Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el ISD, ha suprimido finalmente dicha liquidación a cuenta, ordenando que se practique autoliquidación cuando se realice la ejecución fiduciaria, con efectos desde 14 de diciembre de 2018.

En esta resolución del TEAC se analiza un caso de una herencia sometida a fiducia aragonesa en la que los dos cónyuges se habían atribuido, en testamento mancomunado, la facultad fiduciaria para que el sobreviviente distribuyera sus bienes y los del premuerto entre sus descendientes. En el año 2013 falleció uno de los cónyuges, pero el cónyuge sobreviviente no ejecutó el encargo fiduciario en ese momento. Los descendientes, como teóricos herederos, no presentaron la liquidación a cuenta que exigía la ley aragonesa. La Administración, en un procedimiento de comprobación limitada, exigió dicha liquidación a cuenta.

En su resolución de 27 de noviembre de 2020, el TEAC concluye en contra de la liquidación a cuenta regulada en la Ley 10/2012, razonando de la siguiente forma:

- (a) La normativa autonómica aragonesa se debe interpretar de forma compatible con el reparto de competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma.
- (b) En su obligación (la del TEAC) de aplicar la normativa vigente a la luz de la jurisprudencia (y sin cuestionar la constitucionalidad o vigencia de la norma aragonesa), se debe concluir que las normas estatales del ISD deben prevalecer. Por tanto, en tanto la fiducia quede pendiente de ejecutar, no cabe la liquidación a cuenta del ISD por quienes no tienen la condición de herederos (y, por ello, de sujetos pasivos) y puede que nunca la lleguen a tener.

3.6 Impuesto sobre los Gases Fluorados.- El Reglamento sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero no impide la aplicación del impuesto específico

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 15 de diciembre de 2020](#)

El TEAC analiza si el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero ha perdido su objeto con la aprobación del Reglamento europeo sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Concluye el tribunal que el Impuesto sobre los Gases Fluorados es plenamente aplicable, en la medida en que la aprobación del reglamento no ha introducido limitación alguna a la capacidad impositiva de los Estados miembros para el establecimiento de impuestos medioambientales.

3.7 Procedimiento de gestión.- No es posible regularizar un gasto mediante un procedimiento de comprobación limitada porque en estos procedimientos no se puede examinar la contabilidad

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia. [Resolución de 17 de octubre de 2019](#)

Tras un procedimiento de comprobación limitada, se regularizó la situación de una entidad, aumentando la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en determinados gastos por sanciones tributarias y recargos de apremio.

El TEAR de Galicia, sin embargo, concluye que dicha regularización no es correcta, porque el procedimiento de comprobación limitada no faculta a la Administración para examinar la contabilidad. Este examen era necesario para comprobar si los referidos gastos estaban contabilizados.

3.8 Procedimiento de Inspección.- Una liquidación provisional no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 29 de junio de 2020](#)

Una sociedad fue sometida a un procedimiento de inspección general en el que se dictaron, además de la liquidación definitiva referida al tributo inspeccionado, dos actas previas en las que se regularizaron determinados aspectos concretos de algunos de los períodos impositivos objeto de inspección.

El TEAR de Cataluña entendió que la liquidación definitiva se había notificado cuando estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar. En el posterior recurso de alzada ordinario, la Administración alegó que la prescripción no se había producido porque las liquidaciones provisionales derivadas de las actas previas habían interrumpido dicha prescripción.

El TEAC concluye, sin embargo, que, al estar ante un único procedimiento de inspección de alcance general, las liquidaciones provisionales derivadas de actas previas practicadas en relación con algunos de los elementos de la obligación tributaria principal objeto del procedimiento, son solo regularizaciones previas (a cuenta de la liquidación definitiva) que no interrumpen la prescripción para liquidar.

3.9 Procedimiento sancionador.- Es infracción tributaria la emisión de facturas falseadas para la obtención de subvenciones, aunque no supongan perjuicio para la Hacienda pública

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 17 de septiembre de 2020](#)

La Administración dictó un acuerdo de imposición de sanción en el que se determinó que la sociedad inspeccionada había emitido facturas en las que se falseaba la naturaleza, la fecha o los importes de los servicios prestados, con el fin de que las empresas destinatarias de dichas facturas se acogieran indebidamente a distintos programas de subvenciones.

El TEAC confirma que la emisión de facturas falsas o con datos falseados constituye una infracción tributaria, con independencia de que supongan o no un perjuicio para la Hacienda pública, siempre que persigan una finalidad fraudulenta. En este caso, esa finalidad fraudulenta existe y consiste en la justificación indebida de subvenciones.

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se aclara el tratamiento tributario de la adquisición de acciones propias en virtud de una opción de venta a favor de accionistas

Dirección General de Tributos. Consulta [V3348-20](#), de 12 de noviembre

Una sociedad y sus accionistas suscribieron en 2007 un acuerdo que concedía a los accionistas una opción de venta sobre sus acciones en la entidad. Esta opción se podría ejercitar, llegado el momento, por un precio que se determinaría tomando como referencia el EBITDA de la sociedad en diversos ejercicios. En virtud del acuerdo, la sociedad se comprometía a adquirir las acciones a los accionistas que ejercitaran su derecho de opción, si ningún otro accionista quisiera adquirirlas.

A efectos de analizar el tratamiento fiscal aplicable, se solicita informe al ICAC, que señala lo siguiente:

- (a) En el momento inicial, por el compromiso de compra de las acciones que asume la sociedad, se reconocerá un pasivo por el valor razonable equivalente al valor actual del precio de compra estimado de las acciones por el que se ejercerá la opción de venta y que resultará del contrato de opción. Como contrapartida se propone el empleo de la cuenta 107 "Compromiso de adquisición de acciones propias", que se mostrará con signo negativo en el patrimonio neto.
- (b) Con posterioridad al reconocimiento inicial, el pasivo se valorará siguiendo el criterio del coste amortizado; y la variación de valor del pasivo se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando por analogía el criterio establecido por el ICAC sobre la contabilización de los préstamos participativos.
- (c) En la fecha en que se produzca la compra, se pueden plantear dos escenarios: si la empresa adquiere las acciones, cancelará la deuda y reclasificará el saldo de la cuenta 107 a la cuenta 108 ó 109 (acciones propias), según proceda. Si las acciones son adquiridas por los socios, la empresa cancelará la deuda con abono a la cuenta 107, reconociendo la diferencia entre ambos importes en una cuenta de reservas.

Partiendo del criterio del ICAC, la DGT concluye de la siguiente forma:

- (a) Los gastos financieros en los que incurre la entidad serán fiscalmente deducibles siempre que se cumplan los requisitos generales de deducibilidad, pero con la limitación contenida en el artículo 16 de la LIS.
- (b) Si la sociedad adquiere acciones propias y cancela el pasivo, no se producirá ningún efecto en la base imponible (artículo 10.3 de la LIS).
- (c) Si la sociedad no adquiere las acciones (porque las adquieren los socios), las reservas que se correspondan con gastos financieros que hayan sido integrados en base imponible, se deberán integrar del mismo modo en la base imponible. No obstante, los gastos financieros que no se hayan integrado en base imponible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 de la LIS no se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos posteriores a la cancelación del pasivo.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- La DGT se pronuncia sobre la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a una operación de fusión inversa y su efecto en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros de deudas destinadas a la adquisición de participaciones

Dirección General de Tributos. Consulta [V3290-20](#), de 5 de noviembre

La entidad A encabeza un grupo empresarial con cinco filiales participadas al 100%, que consolidan fiscalmente. La participación en la entidad A fue adquirida en diciembre de 2014 por la entidad S, con financiación, y se plantea la fusión inversa por la que la entidad A absorberá a la entidad S. La entidad absorbida cuenta con bases imponibles negativas.

El préstamo de la entidad S para la adquisición de su participación en A se irá amortizando en un período de 8 años, período en el que se pagarán los correspondientes intereses. La financiación supera el 70% del precio de adquisición.

La DGT admite como motivo económico válido para que la fusión sea inversa la simplificación del proceso frente a terceros porque permite mantener la denominación, la posición jurídica y las relaciones comerciales de la entidad absorbente, que tiene un volumen de activos y un número de clientes superior a los de la absorbida.

Añade la DGT que el hecho de que la entidad absorbida cuente con bases imponibles negativas pendientes de compensar no invalida *per se* la aplicación del régimen de neutralidad, en la medida en que tras la fusión continúen las actividades que se venían realizando antes de la fusión; ello siempre que la fusión no se realice dentro de un plan de liquidación de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades o con el principal objetivo de aprovechar las bases imponibles negativas.

En lo que respecta a la aplicación del "límite adicional" de deducibilidad de los gastos financieros para el caso de fusiones, afirma lo siguiente: "De conformidad con el artículo 16.5 o el 83 de la LIS, dependiendo de si a la operación le resulta de aplicación el régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS, los gastos financieros correspondientes al endeudamiento de S para la adquisición de sus participaciones en A serían fiscalmente deducibles con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición (S), salvo que se cumplan las circunstancias para aplicar la excepción prevista en el tercer párrafo del mismo artículo".

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- Desde 2018 no es posible aplicar la reducción por 'patent-box' a la cesión de 'know-how', aunque los contratos de cesión se hayan firmado con anterioridad

Dirección General de Tributos. Consulta [V3286-20](#), de 5 de noviembre

Una sociedad firmó contratos de cesión de *know-how* con sus filiales cuya duración se extendía desde 2017 hasta 2019.

Como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, las rentas derivadas de cesiones de *know-how* efectuadas a partir de 1 de julio de 2016 no se pueden beneficiar de la reducción por *patent box* en los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018. Las cesiones realizadas con anterioridad a 1 de julio de 2016 pueden disfrutar de un régimen transitorio que, con carácter general, se extiende hasta el 30 de junio de 2021.

Por tanto, en este caso, la sociedad no podrá aplicar la reducción en los períodos impositivos 2018 y 2019, aunque las rentas resulten de una cesión de un *know-how* efectuada en 2017 para el período comprendido entre 2017 y 2019.

4.4 Impuesto sobre Sociedades.- Los incentivos basados en acciones pagados en efectivo son deducibles cuando los empleados generan el derecho a su percepción

Dirección General de Tributos. Consulta [V3284-20](#), de 5 de noviembre

Una sociedad concede a sus directivos dos incentivos variables y extraordinarios (un *phantom equity plan* y un *performance equity plan*), que les permite obtener una retribución por el incremento de valor de la compañía. El derecho a la retribución se produce en caso de que haya un evento de liquidez que ponga de manifiesto dicho incremento de valor; en concreto, un reparto de dividendos por la entidad o la transmisión de acciones en la compañía a un tercero. El incentivo se liquida en efectivo.

Solicitado informe al ICAC sobre el tratamiento contable de estos planes de incentivos, este concluye que, en estos casos, la sociedad debe reconocer los servicios prestados por los directivos como un gasto de personal contra el correspondiente pasivo, porque se trata de una transacción basada en el valor de los instrumentos de patrimonio a liquidar en efectivo. Si es necesario completar un determinado período de servicios para tener derecho al incentivo, el reconocimiento se deberá realizar a medida que los servicios sean prestados, en aplicación del principio de devengo.

De acuerdo con lo previsto en los apartados 3.e) y 5 del artículo 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS), (i) el gasto no será deducible en el período de su registro contable; (ii) sino cuando se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad, es decir, cuando el empleado tenga derecho a cobrar el incentivo, es decir, cuando la retribución sea exigible.

4.5 IRPF.- No son deducibles para un autónomo los suministros de la vivienda habitual en la que trabaja como consecuencia del COVID-19

Dirección General de Tributos. Consulta [V3461-20](#), de 30 de noviembre

Una autónoma desarrolla habitualmente su actividad en un despacho fuera de su vivienda habitual. No obstante, debido a la situación derivada del COVID-19, algunos días no acude al despacho, sino que trabaja en su vivienda, lo que supone un mayor gasto de suministros (luz, internet, etc.).

La DGT recuerda que, para que un gasto de suministro en un determinado inmueble sea deducible en el ámbito de una actividad económica en el IRPF, es necesario que el inmueble esté afecto total o parcialmente a la actividad.

Esta circunstancia, según la DGT, no se produce en el caso planteado, pues la vivienda no está parcialmente afectada a la actividad y su utilización para dicha actividad está motivada por una circunstancia ocasional y excepcional.

4.6 Impuesto sobre el Patrimonio.- Un empleado contratado a jornada completa, pero en situación de pluriempleo, no es suficiente para aplicar la exención de empresa familiar a una sociedad inmobiliaria

Dirección General de Tributos. Consulta [V3319-20](#), de 6 de noviembre

Una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles dispone para la gestión de dicha actividad de un empleado por cuenta ajena, con contrato laboral y a jornada completa. Este empleado ya dispone de otro contrato laboral a jornada completa con otro empleador para el desarrollo de una actividad completamente diferente. Se trata de una situación de pluriempleo, es decir, mantiene dos contratos laborales a jornada completa al mismo tiempo.

La exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio está condicionada a que los inmuebles estén afectos a una actividad económica, para lo que se requiere que el arrendador tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En relación con este requisito, la DGT precisa que el empleado debe dedicar la jornada completa a la ordenación de la actividad de arrendamiento. Ello implica que, si parte de la jornada se dedica al ejercicio de una actividad profesional propia o a la ordenación de la actividad de otro contribuyente, se deberá entender incumplido el referido requisito; conclusión esta que resulta discutible por cuanto parece que se confunde el contrato a jornada completa (cuya calificación se debería realizar teniendo en cuenta la normativa laboral) con un contrato en exclusividad.

4.7 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se aclara la tributación de una herencia conforme al Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición

Dirección General de Tributos. Consulta [V3310-20](#), de 6 de noviembre

La consultante reside en Murcia y es heredera universal de su hermano, residente fiscal en Suecia. El hermano falleció sin testamento. El haber hereditario está compuesto por dos

inmuebles situados en Suecia y por saldos en cuentas bancarias y fondos de inversión que cotizan en bolsa contratados con entidades bancarias españolas y suecas.

Según el Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición sobre las herencias:

- (a) Los bienes inmuebles se someten a tributación en el Estado en el que estén situados.
- (b) Los saldos de las cuentas corrientes se entienden situados en España cuando la cuenta corriente esté abierta en una sucursal de una entidad de crédito situada en España, si los servicios que constituyen los elementos esenciales del contrato bancario de cuenta corriente se prestan principalmente por dicha sucursal (lo que deberá ser acreditado por el sujeto pasivo). Se entiende que el contrato de cuenta corriente es de la sucursal si el IBAN contiene los caracteres numéricos de la sucursal.
- (c) Las participaciones en fondos de inversión en una cuenta de valores abierta en una sucursal bancaria en España se entienden situadas en España. No obstante, si se trata de participaciones en fondos de inversión que estuvieran directamente registradas a nombre del causante en el registro de la entidad gestora del fondo, las participaciones se entenderán localizadas en dicho registro, es decir, no se podrán considerar «depositadas» en la cuenta de valores de la sucursal.

La consultante solo deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en España por los bienes y derechos sujetos al impuesto que se entiendan localizados en España conforme a los anteriores criterios.

Por otra parte, como el causante es no residente, será posible aplicar la normativa de la comunidad autónoma en la que se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Según la DGT, se trata de una opción tributaria a favor de los obligados tributarios, por lo que, una vez elegida la normativa aplicable (estatal o autonómica), no se podrá modificar con posterioridad.

4.8 IAE y tasa de basuras.- Los domicilios de los empleados que teletrabajan no constituyen local de la sociedad empleadora

Dirección General de Tributos. Consulta [V3293-20](#), de 6 de noviembre

Los empleados de una entidad prestan sus servicios desde su vivienda. Tributando la sociedad en el IAE por cuota municipal, se plantea si las viviendas de los empleados son locales donde se debe entender realizada la actividad a efectos del IAE.

Recuerda la DGT que el punto de conexión para determinar el lugar de realización de la actividad es el municipio en el que radique el establecimiento desde donde se presta efectivamente el servicio. A tal fin, se deben considerar como establecimientos los locales sobre los que el sujeto pasivo tenga, por cualquier título, disponibilidad directa, lo que no sucede con las viviendas de sus empleados, sobre las que el empleador no disfruta de dicha disponibilidad directa.

Por este motivo, las viviendas de los empleados no se deberán dar de alta como locales afectos en el IAE; y, por la misma razón, la entidad tampoco estará obligada a satisfacer la tasa por prestación del servicio municipal de recogida de residuos sólidos urbanos en aquellos municipios en los que no disponga de establecimiento, aunque en ellos se hallen los domicilios de sus empleados desde los cuales estos trabajan en modo de teletrabajo.

4.9 Tasas locales.- Es posible solicitar la división de la tasa de basuras entre los cotitulares de un inmueble, salvo que se trate de una prestación patrimonial de carácter público no tributario

Dirección General de Tributos. Consulta [V3281-20](#), de 4 de noviembre

Un inmueble es propiedad de varios cotitulares. Se plantea si existe obligación por parte del ayuntamiento de dividir el recibo de la tasa de recogida de residuos sólidos entre todos los copropietarios, de forma análoga al IBI.

La DGT señala que cualquiera de los sujetos pasivos puede solicitar la división de la liquidación entre los distintos obligados tributarios, cuando se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 35.7 de la Ley General Tributaria (LGT), es decir, siempre que se faciliten a la Administración los datos personales y el domicilio de todos los obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participa en el dominio o derecho sobre el bien inmueble.

Ahora bien, en el caso en que la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos no se realice directamente por el propio ayuntamiento, sino a través de alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (sociedad mercantil o entidad pública empresarial de capital íntegramente público) o mediante gestión indirecta (como es la concesión administrativa), la contraprestación exigida a los usuarios no tendrá la condición de tasa, sino de prestación patrimonial de carácter público no tributario. En tal caso, al no tener la consideración de tributo, no le resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 35.7 de la LGT, por lo que, a efectos de la división de la liquidación entre los distintos obligados, habrá que estar a lo dispuesto en la norma que regule dicha prestación patrimonial de carácter público no tributario.

5. Normativa

5.1 Se aprueba el Plan de Control Tributario y Aduanero para 2021

En el BOE de 1 de febrero de 2021 se ha publicado el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

En nuestra [alerta](#) de 2 de febrero de 2021 se destacan las directrices más importantes.

5.2 Se amplía el plazo de presentación de declaraciones de enero con domiciliación de pago como consecuencia de la borrasca 'Filomena'

En el BOE de 14 de enero de 2021, se publicó la Orden HAC/5/2021, de 13 de enero, por la que se extiende el plazo de domiciliación correspondiente a la presentación de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias, con ocasión de la borrasca 'Filomena'.

En nuestra [Alerta](#) de 14 de enero de 2021 se resumen las principales novedades.

5.3 Brexit.- Se reconoce a los empresarios de Reino Unido la posibilidad de recuperar el IVA soportado en España

En el BOE de 5 de enero de 2021 se publicó la Resolución de 4 de enero de 2021, de la Dirección General de Tributos, sobre la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a

los empresarios o profesionales establecidos en los territorios del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

En nuestra [Alerta](#) de 5 de enero de 2021 se resumen las principales implicaciones de esta Resolución.

6. Otros

6.1 Se retrasa la presentación de las primeras autoliquidaciones del ITF e IDSD

El 15 de enero de 2021, la AEAT anunció a través de su página web el retraso en el plazo para la presentación de las primeras autoliquidaciones del Impuesto sobre transacciones financieras (ITF) y del Impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD). En nuestra [Alerta](#) de esta misma fecha se detallan los nuevos plazos de presentación de estas autoliquidaciones.

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