

Newsletter Tributario

GARRIGUES

Julio a Septiembre de 2021

Índice

1. Los proyectos de 'software' dan derecho a la deducción por innovación tecnológica

2. Sentencias

- 2.1 Impuesto sobre Sociedades. – La deducción de gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público se calcula a partir del coste total de los envases
- 2.2 Impuesto sobre Sociedades. – Los gastos por promoción de actividades deportivas son deducibles si están relacionados con el objeto social de la entidad
- 2.3 IRPF. – El Derecho de la Unión Europea se opone a una normativa que rechaza la aplicación de beneficios fiscales en función del origen de los rendimientos obtenidos por el contribuyente
- 2.4 IRPF. – Aunque la familia del contribuyente mantenga su residencia en España hasta la finalización del curso escolar, este puede ser no residente
- 2.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. – No se puede negar la exención matriz-filial cuando los accionistas únicos sean mayoritariamente no residentes, si no se prueba que la matriz se constituyó para disfrutar de la exención
- 2.6 IVA. – La falta de prueba de la remisión de las facturas rectificativas al deudor impide la modificación de la base imponible
- 2.7 IVA. – La Administración no puede invocar una directiva no traspuesta o traspuesta indebidamente en perjuicio del contribuyente

- 2.8 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – El valor de los bienes dejados como legado se debe incluir en el cálculo del ajuar
- 2.9 Plusvalía municipal. – Aunque los inmuebles hayan estado en régimen de arrendamiento financiero, su transmisión puede estar sujeta al impuesto
- 2.10 IBI. – El procedimiento de regularización catastral interrumpe el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria
- 2.11 Impuestos medioambientales. – Los impuestos sobre el valor de la producción de energía eléctrica, sobre la producción y sobre el almacenamiento en instalaciones centralizadas del combustible nuclear gastado no son contrarios a la Constitución ni al derecho de la Unión Europea
- 2.12 Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía. – El IDECA no es un impuesto indirecto ni genera doble imposición por el hecho de que los sujetos pasivos tributen por el Impuesto sobre Sociedades
- 2.13 Procedimiento administrativo. – No se puede solicitar la rectificación de una autoliquidación para acreditar bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos
- 2.14 Procedimiento administrativo. – La anulación de una liquidación con retroacción de actuaciones obliga a devolver la cuantía ingresada a cuenta de la liquidación original
- 2.15 Procedimiento de devolución. – La solicitud de devolución de ingresos indebidos es el cauce adecuado para cuestionar una autoliquidación contraria a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea
- 2.16 Procedimiento de inspección. – La Administración no puede comprobar, liquidar o sancionar con base en pruebas halladas de forma casual en un registro a terceros y que hayan sido declaradas nulas por sentencia penal

- 2.17 Procedimientos de gestión e inspección. – Las bases imponibles negativas comprobadas no pueden ser posteriormente cuestionadas
- 2.18 Procedimiento de revisión. – Las pruebas aportadas en sede judicial deben ser valoradas por el tribunal una vez admitidas
- 2.19 Procedimiento de revisión. – No se puede ordenar la retroacción de actuaciones por el tribunal económico-administrativo cuando los defectos apreciados son de carácter material y no formal
- 2.20 Procedimiento de revisión. – El plazo para la interposición del recurso de alzada por la AEAT comienza cuando la resolución impugnada se comunica a la Oficina de Relación con los Tribunales o a cualquier otro departamento de la Administración tributaria
- 2.21 Procedimiento de ejecución. – La Administración no puede ejecutar una resolución parcialmente estimatoria hasta que no se resuelva el recurso interpuesto contra dicha resolución

3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – El requisito que exige que las cuotas de un contrato de 'leasing' sean iguales o crecientes constituye una cláusula antiabuso
- 3.2 IRPF. – La condición de familia numerosa se puede acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho
- 3.3 IRPF. – La opción entre tributación individual y conjunta se puede modificar si cambian las circunstancias objetivas que se tuvieron en cuenta para la decisión inicial
- 3.4 IRPF. – Se puede aplicar la reducción del 40% a las prestaciones procedentes de varios planes de pensiones

- 3.5 IRPF. – El TEAR analiza los efectos de la anulación de operaciones con participaciones preferentes y obligaciones subordinadas
- 3.6 IVA. – Si no se consigna en la autoliquidación la cuota de IVA diferido a la importación, se inicia el periodo ejecutivo
- 3.7 IVA. – En los contratos de ‘renting’, el seguro de responsabilidad civil y la cobertura de daños propios son prestaciones independientes a la propia cesión de los vehículos
- 3.8 ITP y AJD. – La exención para la adquisición de VPO no es aplicable a personas jurídicas
- 3.9 IAE. – Si no procede elaborar cuentas consolidadas, la exención de IAE se determinará atendiendo al importe neto de la cifra de negocios individual de las sociedades que forman parte de un grupo
- 3.10 Procedimiento de devolución. – Los ingresos indebidos sobrevenidos se devolverán con intereses de demora calculados desde la presentación de la autoliquidación original
- 3.11 Procedimientos de gestión e inspección. – La liquidación practicada en un procedimiento de gestión iniciado mediante declaración tiene efecto preclusivo con respecto a los beneficios fiscales solicitados
- 3.12 Procedimiento de recaudación. – La responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal tiene carácter tendencial
- 3.13 Procedimiento de recaudación. – El control de una sociedad por parte del deudor se puede acreditar mediante la prueba indiciaria o de presunciones

- 3.14 Procedimiento sancionador. – La infracción consistente en solicitar indebidamente devoluciones exige que concurra algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos
- 3.15 Procedimiento de revisión. – Los efectos de la anulación de una disposición de carácter general se retrotraen al momento de su aprobación

4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Servicios Digitales. – En la gestión hotelera no se produce el hecho imponible “intermediación en línea” del IDSD
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. – Los intereses por la anulación de las cláusulas suelo tributan en el ejercicio en que se reconozca el derecho a la devolución
- 4.3 Impuesto sobre Sociedades. – Se analiza cómo afecta la distribución de dividendos a la reserva de capitalización
- 4.4 Impuesto sobre Sociedades. – El valor de mercado a efectos de otros tributos no vincula a la Administración para el Impuesto sobre Sociedades
- 4.5 Impuesto sobre Sociedades. – Una filial española de un grupo internacional con matriz extranjera no está obligada a presentar la información país por país
- 4.6 Impuesto sobre Sociedades. – No se incumplen los requisitos de mantenimiento para aplicar la reserva de capitalización en caso de fusión transfronteriza y afección de los elementos absorbidos a una sucursal en España
- 4.7 IRPF. – Los días de desplazamiento al país de destino o de regreso computan a efectos de la exención por trabajos en el extranjero

- 4.8 IRPF. – Los gastos asociados al teletrabajo no son deducibles
- 4.9 IRPF. – Las prestaciones de un plan de pensiones de Liechtenstein se pueden acoger a la reducción del 40% si se reciben en forma de capital
- 4.10 IRPF. – Se aclaran algunos aspectos de la deducción por donativos
- 4.11 IRPF. – Los inmuebles en expectativa de alquiler solo obligan a imputar renta si no están afectos a una actividad económica
- 4.12 Impuesto sobre el Patrimonio. – Para el cálculo del límite conjunto renta-patrimonio se excluyen los bienes improductivos atendiendo a su naturaleza o destino en el momento del devengo
- 4.13 Impuesto sobre el Patrimonio. – En la valoración de los inmuebles adquiridos por compraventa se incluirán los gastos y tributos inherentes a su adquisición

5. Normativa

- 5.1 Se aprueba un nuevo modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria
- 5.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el cuarto trimestre de 2021, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros
- 5.3 Se introducen nuevas medidas fiscales en relación con la fiscalidad energética
- 5.4 Se introducen modificaciones en los procedimientos de pagos de impuestos a través de entidades colaboradoras

1. Los proyectos de 'software' dan derecho a la deducción por innovación tecnológica

La Audiencia Nacional avala que el 'software' encaje en el concepto de "procesos de producción" aunque se desarrolle en sectores no industriales; y critica que se niegue el derecho a la deducción por los proyectos de 'software' con base en informes técnicos de Hacienda que contienen valoraciones jurídicas.

Desde hace varios años, la Inspección tributaria discute la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo (I+D) e innovación tecnológica (IT) que regula la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En particular, cuestiona de forma repetida la deducción en relación con los proyectos de *software* que, en general, se encuadran en el ámbito de la innovación tecnológica. Para ello, la Inspección viene sustentando sus conclusiones en informes emitidos *ad hoc* por el departamento de informática de la propia Agencia Tributaria.

Si bien en dichos informes no se suele cuestionar que los proyectos de *software* constituyan IT cuando el contribuyente ha obtenido informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación (antes Ministerio de Economía y Competitividad), la base de la deducción se reduce prácticamente a cero porque se entiende que los gastos de los proyectos, en general, no encajan dentro de los incluidos como "base de la deducción" en el artículo 35.2.b).1º y 2º de la ley. En estos apartados se indica que forman parte de la base de deducción:

- (a) Las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a identificar, definir y orientar soluciones tecnológicas avanzadas.
- (b) El diseño industrial y la ingeniería de procesos de producción (incluyendo la concepción y elaboración de planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de productos), entre otros.

A estos efectos, la Inspección viene entendiendo que los gastos incurridos en los proyectos de *software*, o bien no se incluyen en ninguno de los conceptos anteriores, o solo lo están en la parte que se refiere al "diagnóstico tecnológico" y no en los "gastos de desarrollo" de los proyectos. A estos efectos, la tesis de la Inspección se sustenta en que cuando la norma hace referencia a "procesos de producción", lo hace a los procesos de producción del sector industrial.

En [sentencia de 1 de julio de 2021 \(recurso 120/2018\)](#), la Audiencia Nacional admite, frente a ello, (i) que la deducción por IT se puede aplicar a proyectos de *software* en sectores no industriales (en concreto, en la sentencia se analizaba un *software* bancario); y (ii) que en la base de la deducción se incluyen tanto los gastos de diagnóstico como los de desarrollo del proyecto. Ya se había pronunciado en sentido similar en su [sentencia de 12 de mayo de 2021 \(recurso 1087/2017\)](#), en la que afirmó que "tampoco puede decirse que el desarrollo del *software* en el ámbito bancario se limite al diagnóstico tecnológico".

Critica además la Audiencia Nacional que la Inspección base sus conclusiones en informes técnicos en los que se realizan valoraciones jurídicas y en los que, indirectamente, aunque se dice discutir la base de la deducción, realmente se está cuestionando que los proyectos de *software* puedan encajar en el ámbito de la IT, incluso cuando el contribuyente ha aportado los informes del Ministerio.

Posteriormente, en su [sentencia de 7 de julio de 2021 \(recurso 286/2018\)](#), también referida a proyectos de *software* bancario, la Audiencia Nacional recuerda que, aunque los informes del Ministerio solo vinculan a la Administración en cuanto a la calificación de la actividad como de I+D o de IT, no se puede desconocer que en estos informes el Ministerio también se puede pronunciar sobre los gastos que forman parte de la base de deducción como parte de su “labor de fiscalización”, en el sentido defendido por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 17 de marzo de 2016 \(recurso 2799/2013\)](#); y, por tanto, estos informes tienen, en relación con esta cuestión, “un valor, una significación y una relevancia que no cabe ignorar ni desconocer”.

2. Sentencias

2.1 Impuesto sobre Sociedades. – La deducción de gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público se calcula a partir del coste total de los envases

Tribunal Supremo. Sentencias de 20 de julio de 2021 (recursos [4081/2018](#), [1773/2018](#) y [6716/2017](#))

En estas sentencias, el Tribunal Supremo modifica su criterio en cuanto a la forma de calcular la deducción en el Impuesto sobre Sociedades del 15% de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, cuando se trata de la adquisición de envases que lleven incorporado el logotipo de los acontecimientos.

El tribunal concluye que la base de la deducción es el coste total de los envases que incorporan el logotipo. En nuestra [alerta de 27 de julio de 2021](#) se analiza esta sentencia de forma detallada.

2.2 Impuesto sobre Sociedades. – Los gastos por promoción de actividades deportivas son deducibles si están relacionados con el objeto social de la entidad

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

Se analiza el caso de una promotora inmobiliaria que registró gastos por publicidad y patrocinio (entre otros, gastos por la intervención en competición de *rallys*) que fueron considerados deducibles en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2005. La Inspección rechazó su deducibilidad porque entendió que los gastos no estaban relacionados con la actividad de la entidad, además de que su importe (algo más de un millón de euros) era exageradamente elevado en comparación con los ingresos.

En su sentencia, la Audiencia Nacional subraya que el objeto social de la recurrente no se limitaba a la promoción inmobiliaria, sino que también incluía, entre otras, la actividad de prestación de servicios de automovilismo deportivo. Además, teniendo en cuenta que sus ingresos declarados ascendieron a 10 millones de euros, no parece posible afirmar que el gasto de un millón resulte “exagerado”. En cualquier caso, el tribunal incide en que es la Administración la que tiene que acreditar que los gastos cuya deducibilidad rechaza no tienen repercusión alguna en la actividad de la entidad (su conocimiento, la divulgación de su marca, etc.), lo que no quedó acreditado en el procedimiento.

2.3 IRPF. – El Derecho de la Unión Europea se opone a una normativa que rechaza la aplicación de beneficios fiscales en función del origen de los rendimientos obtenidos por el contribuyente

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 15 de julio de 2021. Asunto C-241/20](#)

Una persona física residente fiscal en Bélgica desarrolló una actividad profesional por cuenta ajena en Luxemburgo por la que obtuvo rendimientos del trabajo. Además, recibía rendimientos del arrendamiento de un inmueble situado en Luxemburgo.

De acuerdo con el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Bélgica y Luxemburgo, ambos rendimientos quedarían gravados en Luxemburgo y exentos de tributación en Bélgica. Sin embargo, de acuerdo con la normativa belga, la aplicación de esta exención llevaba aparejada una pérdida parcial de ciertos beneficios fiscales a efectos del IRPF belga.

El TJUE concluye que la normativa belga constituye una restricción a la libre circulación de trabajadores y de capitales, en la medida en que establece un tratamiento diferenciado en función del origen de los rendimientos (en este caso, rendimientos obtenidos en Luxemburgo) y puede disuadir al contribuyente en el ejercicio de dichas libertades. Además, el TJUE considera que dicha normativa no persigue un objetivo legítimo justificado por razones de interés general.

Finalmente, el TJUE señala que la anterior conclusión no se ve alterada por las siguientes circunstancias: (i) que el contribuyente no haya recibido rendimientos significativos en el Estado de residencia (Bélgica), (ii) que el residente haya disfrutado de ventajas fiscales del Estado miembro de empleo (Luxemburgo) respecto de los ingresos gravables en dicho Estado, no estando entre dichas ventajas las concedidas por el Estado de residencia; o (iii) que en el Estado de empleo el contribuyente haya obtenido una reducción impositiva equivalente, como mínimo, a la de las ventajas fiscales que le corresponderían en el Estado de residencia.

2.4 IRPF. – Aunque la familia del contribuyente mantenga su residencia en España hasta la finalización del curso escolar, este puede ser no residente

Audiencia Nacional. [Sentencia de 4 de marzo de 2021](#)

La Audiencia Nacional resuelve el caso de un contribuyente que trasladó su domicilio habitual por motivos laborales desde España a Reino Unido a partir del 1 de enero de 2011. La Administración tributaria, sin embargo, entendió que fue contribuyente del IRPF en dicho ejercicio, sobre la base de que tanto su esposa como sus hijos mantuvieron su residencia en España hasta la finalización del curso escolar de los hijos (después de junio de 2011). Para alcanzar esta conclusión, la Administración se basaba en la regla contenida en la normativa reguladora del IPRF, según la cual se presume que el contribuyente es residente en territorio español cuando vivan en él su cónyuge e hijos menores.

Tras reconocer que estamos ante una cuestión meramente probatoria, el tribunal entiende acreditado que la única razón por la que la familia del contribuyente permaneció en España más allá de junio de 2011 fue la finalización del curso escolar de los hijos menores, porque se ha probado que la familia se trasladó al completo a Reino Unido en agosto de 2011 con

la intención de residir en aquel país. En definitiva, según el tribunal, es evidente que el diferimiento en el traslado de la residencia de la familia del contribuyente quedó justificado por razones de estudio.

Por tanto, no se puede concluir que en 2011 radicaran en España ni los intereses económicos ni los familiares del contribuyente en cuestión y, conforme a ello, no se le puede considerar residente en España en dicho ejercicio a efectos del IRPF.

2.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. – No se puede negar la exención matriz-filial cuando los accionistas únicos sean mayoritariamente no residentes, si no se prueba que la matriz se constituyó para disfrutar de la exención

Audiencia Nacional. Sentencia de 31 de mayo de 2021

Una entidad luxemburguesa recibió dividendos y primas de asistencia a juntas de su filial española.

Sobre los dividendos se aplicó la exención matriz-filial, motivo por el cual la filial no practicó retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). La Administración rechazó la exención sobre la base de que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz estaban en posesión de personas no residentes en la Unión Europea (al ser el socio único una entidad residente en Qatar).

La Audiencia Nacional recuerda que la norma permite la aplicación de la exención incluso en esos casos, siempre que, entre otras, se pueda probar que la constitución de la matriz (en este caso, la entidad luxemburguesa) se realizó por motivos económicos válidos.

Del análisis de los datos obrantes en el expediente, a juicio de la Audiencia Nacional, se desprende que la matriz luxemburguesa es una entidad holding cuya actividad es la realización de inversiones en diversos países europeos, sin que su constitución obedezca únicamente a su interés por aplicar la exención a los dividendos controvertidos. Por tanto, no observando ánimo defraudatorio alguno, confirma la existencia de motivos económicos válidos y admite la exención.

En cuanto a las primas de asistencia a juntas, la filial solicitó la devolución de las retenciones practicadas en aplicación del convenio para evitar la doble imposición entre Luxemburgo y España. La devolución fue rechazada por la Administración, en el entendimiento de que tales primas eran en realidad dividendos.

La Audiencia Nacional considera que las primas de asistencia a juntas no se pueden asimilar a dividendos, porque su causa no es la participación en los beneficios de la entidad, sino una gratificación a los accionistas por asistir a las juntas. Además, España no aplica el mismo tratamiento fiscal a dividendos y primas (a las segundas no les es de aplicación la deducción para evitar la doble imposición). En consecuencia, concluye que en aplicación del convenio para evitar la doble imposición entre España y Luxemburgo (en concreto, su artículo 22) tales primas no pueden ser gravadas en España.

2.6 IVA. – La falta de prueba de la remisión de las facturas rectificativas al deudor impide la modificación de la base imponible

Audiencia Nacional. Sentencia de 23 de junio de 2021

Una entidad modificó la base imponible de varias facturas tras la declaración de concurso de dos acreedores, emitiendo facturas rectificativas y realizando la correspondiente comunicación (modelo 952) a la Administración. Las facturas remitidas fueron enviadas a los acreedores mediante correo ordinario.

La Administración consideró que la referida remisión no había quedado probada convenientemente, por lo que rechazó la referida modificación de la base imponible, lo que fue confirmado por el TEAC.

La Audiencia Nacional confirma el criterio administrativo. Afirma el tribunal que la obligación que pesa sobre el sujeto pasivo de expedición y remisión de la factura rectificativa al destinatario respeta tanto el principio de neutralidad impositiva como el de proporcionalidad. No es, por tanto, un mero requisito formal, sino un requisito proporcionado en relación con la legítima finalidad de garantizar la correcta mecánica recaudatoria del IVA, eliminando el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2.7 IVA. – La Administración no puede invocar una directiva no traspuesta o traspuesta indebidamente en perjuicio del contribuyente

Tribunal Supremo. Sentencias de 10 de junio (recurso 1045/2020) y 14 de junio de 2021 (recurso 1093/2020)

Una sociedad adquirió unas fincas en 2006. En la escritura se indicó que la operación estaba sujeta y no exenta de IVA. Además, el adquirente tributó por la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyADJ).

El artículo 5.Uno.b de la ley del impuesto vigente cuando tuvo lugar la compraventa, establecía que las sociedades mercantiles tenían en todo caso la consideración de empresarios a efectos del IVA. Sin embargo, con posterioridad, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, modificó la redacción de dicho artículo para considerar empresarios o profesionales a las sociedades mercantiles “salvo prueba en contrario”.

En un procedimiento de inspección se concluyó que la entidad no podía ser calificada como sujeto pasivo de IVA porque no había realizado ninguna actividad empresarial desde su constitución, lo que determinó que la sociedad tuviera que tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD a pesar de la literalidad de la norma cuando se realizó la operación. Argumentaba la Inspección que la norma vigente entonces no había traspuesto correctamente la directiva de IVA y que, por tanto, se debía atender a lo que se establecía en la directiva (que es lo que se reguló con la modificación legal de 2008).

El Tribunal Supremo concluye que los sujetos pasivos pueden invocar, en su beneficio, las directivas no traspuestas en plazo o traspuestas indebidamente (efecto directo vertical ascendente), pero que la Administración no tiene esta prerrogativa (efecto descendente o inverso) en perjuicio del particular. Según el tribunal, una directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada.

2.8 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – El valor de los bienes dejados como legado se debe incluir en el cálculo del ajuar

Tribunal Supremo. [Sentencia de 24 de junio de 2021](#)

El artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que “el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante (...)”.

En el supuesto analizado en esta sentencia, los herederos calcularon el ajuar doméstico aplicando dicho 3% solo a los bienes heredados, sin incluir los legados. Para ello se apoyaron en diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos, en las que el término “caudal relicto” debía ser entendido como el conjunto de los bienes de la herencia transmitidos a título universal, excluyendo las deudas y cargas deducibles y los bienes y derechos transmitidos a título particular o mediante legado.

El Tribunal Supremo, sin embargo, concluye que los legados no se pueden equiparar con las cargas y deudas deducibles que la norma excluye del caudal relicto, ya que su conceptualización y tratamiento en el Código Civil son claramente distintos. Añade el tribunal que, si se acogiera la postura de los recurrentes y todos los bienes de la herencia fueran distribuidos o atribuidos en legados, o los legados de inmuebles no incluyeran la mención de que comprenden el ajuar, se llegaría a la situación de que, existiendo la presunción de sucesión en el ajuar doméstico, no se tributaría por este concepto, lo que es contrario a la normativa del impuesto.

2.9 Plusvalía municipal. – Aunque los inmuebles hayan estado en régimen de arrendamiento financiero, su transmisión puede estar sujeta al impuesto

Tribunal Supremo. [Sentencia de 21 de junio de 2021](#)

Una entidad financiera adquirió varios inmuebles para su arrendamiento financiero. Posteriormente, tras el ejercicio de la opción de compra por el arrendatario, el Ayuntamiento giró a la entidad financiera liquidaciones en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal).

El Tribunal Supremo concluye que es posible la existencia de un incremento de valor del terreno en los casos en que los inmuebles transmitidos hayan estado en arrendamiento financiero, aunque la sujeción o no a la plusvalía municipal dependerá de las circunstancias concretas de cada caso. En relación con esto último, añade el tribunal que corresponde al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real (en su caso) conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria (LGT).

2.10 IBI. – El procedimiento de regularización catastral interrumpe el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria

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

Como resultado de un procedimiento de regularización catastral en el que se modificó el valor catastral de un inmueble con efectos retroactivos, se notificaron a un contribuyente liquidaciones complementarias del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) de los períodos

no prescritos. En concreto, el acuerdo (de 20 de septiembre de 2016) modificó el valor catastral con efectos de 22 de enero de 1998 y las liquidaciones complementarias se refirieron a los años 2013 a 2016.

El contribuyente entendió que la liquidación complementaria de 2013 estaba prescrita porque le fue notificada en 2017.

El Tribunal Supremo falla, no obstante, a favor de la Administración, sobre la base de que la tramitación del procedimiento de regularización catastral había interrumpido el plazo de prescripción de cuatro años del que disponía el Ayuntamiento para determinar la deuda tributaria.

2.11 Impuestos medioambientales. - Los impuestos sobre el valor de la producción de energía eléctrica, sobre la producción y sobre el almacenamiento en instalaciones centralizadas del combustible nuclear gastado no son contrarios a la Constitución ni al derecho de la Unión Europea

Tribunal Supremo. Sentencias de 8 de junio ([recurso 2554/2014](#)) y 15 de junio de 2021 ([recurso 2092/2015](#))

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética reguló 3 nuevos impuestos:

- El Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.
- El Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.
- El impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

El Tribunal Supremo confirma que estos impuestos no contravienen el principio constitucional de capacidad económica, como ya ha tenido ocasión de concluir el Tribunal Constitucional, a pesar de la similitud de su hecho imponible con el del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Además, resuelve que, de acuerdo con las sentencias del TJUE de 7 de noviembre de 2019 y 21 de marzo de 2021, los referidos impuestos tampoco son contrarios al Derecho de la Unión Europea.

2.12 Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía. - El IDECA no es un impuesto indirecto ni genera doble imposición por el hecho de que los sujetos pasivos tributen por el Impuesto sobre Sociedades

Tribunal Supremo. Sentencias de 15 de junio de 2021 (recursos [3082/2017](#) y [1305/2018](#))

El Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía (IDECA) era un impuesto autonómico que, desde su creación y hasta el año 2012 (cuando quedó sin efecto por la creación de un impuesto de carácter estatal), gravaba a las entidades

de crédito por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas que estuvieran situadas en Andalucía. La norma que regulaba dicho tributo recogía un sistema de deducciones tanto generales (que dependían de si el domicilio social de la entidad estaba en Andalucía y del número de oficinas situadas en dicha comunidad), como específicas (que dependían del importe destinado a proyectos de economía sostenible y a la obra social de las cajas de ahorro y el fondo de educación y promoción de las cooperativas de crédito).

Con base en la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2021 (resumida en nuestra [newsletter de marzo de 2021](#)), el Tribunal Supremo concluye lo siguiente:

- (a) El IDECA no puede ser calificado como un impuesto indirecto.
- (b) La deducción de 200.000 euros prevista para entidades de crédito con domicilio social en Andalucía se opone a la libertad de establecimiento porque supone una diferencia de trato injustificada, mientras que la deducción de 5.000 euros no supone tal diferencia de trato (salvo que se demuestre que esta última también genera una discriminación injustificada).
- (c) El impuesto no genera doble imposición. El Impuesto sobre Sociedades grava el beneficio de las entidades de crédito, mientras que el IDECA sujeta a gravamen exclusivamente la captación de depósitos o de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que comporten la obligación de restitución. Esta captación de fondos es una operación concreta y aislada que, por sí misma, no genera beneficios, por lo que no se puede producir una situación de doble imposición en relación con el Impuesto sobre Sociedades que vulnere el principio de capacidad económica.

2.13 Procedimiento administrativo. – No se puede solicitar la rectificación de una autoliquidación para acreditar bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos

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

Como consecuencia de un procedimiento concursal, el contribuyente advirtió que había cometido un error en las cuentas anuales de los ejercicios 2003 a 2009, que le habían llevado a tributar por unos ingresos improcedentes. De no haber computado tales ingresos, la base imponible de esos ejercicios (ya prescritos) habría sido negativa.

Tras corregir el error contable, el contribuyente solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo más antiguo no prescrito, con el fin de acreditar en dicha declaración las bases imponibles negativas que se habrían generado en los ejercicios prescritos; teniendo en cuenta que, en todo caso, la antigüedad de dichas bases negativas no era superior a 10 años, que es el plazo que tiene la Administración para su revisión.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que el plazo de 10 años no afecta al contribuyente, sino a la Administración (en su capacidad de comprobación). El contribuyente está sujeto al plazo de prescripción de 4 años y, por tanto, no puede solicitar la rectificación de una autoliquidación de un ejercicio no prescrito para reconocer *ex novo* bases imponibles que no fueron incluidas en las autoliquidaciones de ejercicios prescritos.

2.14 Procedimiento administrativo. – La anulación de una liquidación con retroacción de actuaciones obliga a devolver la cuantía ingresada a cuenta de la liquidación original

Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de junio de 2021

En vía económico-administrativa se anuló una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones por falta de motivación en la valoración de determinados bienes, pero se ordenó la retroacción de las actuaciones para que el órgano competente efectuara una nueva comprobación de valores debidamente motivada.

El Jefe del Área de la Oficina Técnica de Inspección dictó acuerdo en ejecución de la resolución del TEAC por el que (i) anulaba la liquidación inicial, (ii) practicaba una nueva liquidación provisional “a cuenta” de la que resultara de las actuaciones que se debían iniciar en cumplimiento de la orden de retroacción; y (iii) acordaba la devolución del ingreso realizado por el contribuyente derivado de la liquidación anulada más los correspondientes intereses de demora, pero compensando dicha devolución con el resultado a pagar de la mencionada liquidación a cuenta.

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia que, cuando se anula una liquidación por un vicio formal y se retrotraen las actuaciones, lo que existe es una marcha atrás del procedimiento original. Es decir, no se debe iniciar un nuevo procedimiento, sino reparar la quiebra formal determinante de la anulación, sin perjuicio de la conservación de los actos producidos en la tramitación que no se hayan visto afectados.

En consecuencia, la Administración no puede, antes de la reanudación del procedimiento, dictar una liquidación provisional a cuenta de la liquidación que finalmente resulte tras las nuevas actuaciones ni, por tanto, compensar la cuantía que resulte de esa liquidación provisional con la cuantía a devolver por la anulación de la liquidación original.

2.15 Procedimiento de devolución. – La solicitud de devolución de ingresos indebidos es el cauce adecuado para cuestionar una autoliquidación contraria a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea

Tribunal Supremo. Sentencias de 12 de julio (recursos [4087/2020](#) y [4066/2020](#)), 14 de julio ([recurso 3524/2020](#)), 15 de julio (recursos [4036/2020](#) y [4144/2020](#)) y 16 de julio de 2021 ([recurso 3699/2020](#))

Se analiza si la rectificación de una autoliquidación tributaria es el procedimiento adecuado para solicitar la devolución de un ingreso indebido por ser contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

El Tribunal Supremo concluye que no existe limitación a este respecto y que el hecho de que se alegue como único motivo de impugnación la inconstitucionalidad o la incompatibilidad con el Derecho europeo de la norma que crea un impuesto, no supone alteración alguna del procedimiento y vía para procurar el control jurisdiccional.

2.16 Procedimiento de inspección. – La Administración no puede comprobar, liquidar o sancionar con base en pruebas halladas de forma casual en un registro a terceros y que hayan sido declaradas nulas por sentencia penal

Tribunal Supremo. Sentencias de 14 de julio de 2021 ([recurso 3895/2020](#)) y 16 de julio de 2021 ([recurso 2778/2020](#) y [recurso 2190/2020](#))

La Administración tributaria realizó un registro domiciliario autorizado por el juez de lo contencioso-administrativo a varias sociedades mercantiles. En el registro se obtuvieron "hallazgos casuales" (documentos referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquellos a los que se refería la autorización judicial de entrada y registro) que fueron utilizados por la AEAT para girar liquidaciones y sanciones a otros contribuyentes.

La Audiencia Provincial de Pontevedra declaró en sentencia penal firme que dicho registro no había sido lícito porque la AEAT no había respetado las garantías constitucionales exigibles y se habían cometido en su ejecución múltiples y graves irregularidades.

El Tribunal Supremo concluye que la Administración tributaria no puede realizar válidamente comprobaciones, determinar liquidaciones o imponer sanciones a un obligado tributario tomando como fundamento fáctico de la obligación fiscal supuestamente incumplida los documentos o pruebas incautados como consecuencia de un registro practicado en el domicilio de terceros (aunque se haya autorizado la entrada y registro por el juez de esta jurisdicción), cuando se ha emitido sentencia penal firme en la que se ha concluido que los documentos se han obtenido con vulneración de derechos fundamentales. El tribunal añade que la misma conclusión se alcanzaría aun cuando no se hubiera llegado a declarar formalmente la irregularidad del registro por la jurisdicción penal, ya que en ese caso la nulidad procedería de lo establecido en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, conforme al cual "no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales".

En la sentencia hay un voto particular formulado por un magistrado que considera que la Administración tributaria sí puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones respecto de un sujeto pasivo tomando en consideración documentos incautados en un registro domiciliario practicado a otro sujeto pasivo (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo). Además, indica que, en los casos en que dichos documentos sean declarados nulos por la jurisdicción penal, correspondería al juez competente de lo contencioso-administrativo realizar una valoración y calificación de los documentos y de la irregularidad cometida a efectos tributarios.

2.17 Procedimientos de gestión e inspección. – Las bases imponibles negativas comprobadas no pueden ser posteriormente cuestionadas

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

La Inspección denegó la compensación de unas bases imponibles negativas generadas en 2003 y 2004 y aplicadas en la declaración de 2005, aunque estos créditos fiscales habían sido ya revisados en un procedimiento de comprobación limitada.

La Audiencia Nacional confirma que, si en un procedimiento de comprobación limitada se han comprobado las bases negativas sin que hayan sido modificadas como resultado de dicha comprobación, no es posible regularizarlas posteriormente en un procedimiento de inspección, en atención a lo establecido en el artículo 140 de la LGT, porque el derecho de comprobación de la Administración sobre dichos elementos tributarios habrá precluido.

2.18 Procedimiento de revisión. – Las pruebas aportadas en sede judicial deben ser valoradas por el tribunal una vez admitidas

Tribunal Supremo. [Sentencia de 27 de julio de 2021](#)

En un procedimiento de comprobación de IVA, la AEAT solicitó a un contribuyente que aportara varias facturas mediante dos requerimientos. El contribuyente, en lugar de entregar las facturas, comunicó a la Administración que estaban a su disposición en la sede social. La Administración entendió que con ello no se atendía a los requerimientos adecuadamente, porque el contribuyente estaba obligado a entregar fotocopia de las facturas o bien las facturas digitalizadas o escaneadas. Por este motivo, se negó la deducibilidad del IVA soportado.

En vía jurisdiccional, el contribuyente aportó las facturas, que fueron admitidas por el tribunal como prueba; pero declinó su examen y valoración porque entendió que las facturas debían haber sido examinadas previamente por parte de la Administración. El Tribunal Supremo analiza en esta sentencia si el órgano jurisdiccional debió proceder a su examen y valoración, aunque no hubieran sido aportadas previamente.

El tribunal concluye lo siguiente:

- (a) Que, tras la admisión de la prueba por parte de la sala de instancia, esta debió valorarla, dado el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y el derecho del contribuyente a la tutela judicial efectiva.
- (b) En este sentido, según el tribunal, las discrepancias sobre la obligación, el modo y la forma en que se deben aportar unas facturas ante la Administración no supone deslealtad procesal o un comportamiento abusivo o contrario a la buena fe por parte del contribuyente, que impida la valoración posterior de la prueba en sede jurisdiccional.

2.19 Procedimiento de revisión. – No se puede ordenar la retroacción de actuaciones por el tribunal económico-administrativo cuando los defectos apreciados son de carácter material y no formal

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

En un procedimiento de inspección, el contribuyente defendía que los rendimientos recibidos por la distribución de copias de *software* estandarizado sin derecho de adaptación ni de reproducción no se debían calificar como cánones, sino como beneficios empresariales. Ante el TEAC, el sujeto aportó un informe pericial que acreditaba esta posición.

El TEAC estimó la reclamación, pero ordenó que las actuaciones fueran devueltas a la Administración, para que sus expertos revisaran la calificación de las rentas a la vista del nuevo informe. Según el tribunal, la revisión de cuestiones técnico-informáticas eran ajenas a su facultad meramente revisora.

El contribuyente recurrió esa orden de retroacción de las actuaciones ante la Audiencia Nacional, pero este tribunal inadmitió el recurso porque la resolución del TEAC era estimatoria y, por tanto, no era susceptible de recurso.

El Tribunal Supremo falla a favor del contribuyente. En concreto, entiende lo siguiente:

- (a) En primer lugar, que una orden de retroacción de actuaciones no equivale a una estimación total de la reclamación, por lo que se debió admitir el recurso.
- (b) En cualquier caso, que el TEAC no se debió negar a resolver alegando su falta de idoneidad para analizar cuestiones técnicas y, por tanto, que no debió acordar la retroacción de las actuaciones. Esta retroacción solo es procedente cuando (i) se aprecie la existencia de defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del procedimiento y (ii) estos defectos hayan causado indefensión al reclamante.

Es decir, como el vicio apreciado por el TEAC era de carácter sustancial y no meramente formal (pues consistía en acreditar la calificación de unas rentas), no cabía la retroacción de actuaciones para dar a la Administración una nueva oportunidad de mejorar la motivación de la primera liquidación.

2.20 Procedimiento de revisión. – El plazo para la interposición del recurso de alzada por la AEAT comienza cuando la resolución impugnada se comunica a la Oficina de Relación con los Tribunales o a cualquier otro departamento de la Administración tributaria

Tribunal Supremo. Sentencias de 17 de junio ([recurso 6123/2019](#)), 18 de junio ([recurso 2188/2020](#)) y 21 de junio de 2021 ([recurso 6194/2019](#))

La Administración tributaria tiene la posibilidad de interponer ante el Tribunal Económico-Administrativo Central recurso de alzada contra las resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales. En estas tres sentencias se analiza cuándo empieza a computar el plazo para la interposición de dicho recurso, si (i) cuando las resoluciones se notifican al órgano de la Administración legitimado para interponer el recurso de alzada (en general, directores de departamento de la AEAT) o (ii) cuando se notifican a la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o a cualquier otro departamento dentro de la Administración tributaria.

El Tribunal Supremo concluye que la Administración tributaria tiene personalidad jurídica única y que, por tanto, para que se inicie el plazo de recurso es suficiente con la comunicación recibida en la ORT o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Añade además que, conforme al principio de buena administración, debería existir en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución.

Las mismas conclusiones se aplican para el cómputo del plazo con el que cuenta la Administración para ejecutar una determinada resolución o sentencia, como ya se pronunció el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2020, resumida en nuestra [Newsletter de diciembre de 2020](#).

2.21 Procedimiento de ejecución. – La Administración no puede ejecutar una resolución parcialmente estimatoria hasta que no se resuelva el recurso interpuesto contra dicha resolución

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

Se plantea si la Administración tributaria puede ejecutar una resolución que estima parcialmente una reclamación económico-administrativa (que anula y ordena la retroacción de actuaciones para que se dicte otra liquidación) mientras se tramita el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente contra dicha resolución, en aquellos casos en que la ejecución de la liquidación original había sido suspendida a instancia del propio contribuyente.

La Audiencia Nacional concluyó que, aunque la ejecución de la liquidación hubiera sido suspendida a instancias del contribuyente, la Administración podría haber ejecutado la orden de retroacción de actuaciones. Como no lo hizo, cuando finalmente emitió la nueva liquidación se había producido la prescripción.

El Tribunal Supremo, sin embargo, concluye que, cuando la ejecución de la liquidación se suspende a instancias del propio contribuyente, la Administración tributaria no puede ejecutar la resolución hasta que no se resuelva definitivamente el recurso de alzada interpuesto contra ella.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – El requisito que exige que las cuotas de un contrato de ‘leasing’ sean iguales o crecientes constituye una cláusula antiabuso

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

El régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para los contratos de arrendamiento financiero exige que el importe anual de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o tenga carácter creciente a lo largo del período de duración del contrato.

En el supuesto que está en el origen de esta resolución, la Administración tributaria había practicado una regularización del Impuesto sobre Sociedades de un contribuyente porque no se cumplía este requisito.

El TEAC confirma la liquidación administrativa. Según el tribunal, este requisito es una cláusula antiabuso para evitar que, bajo la apariencia de un *leasing*, se lleven a cabo operaciones que se asimilan más a una compraventa.

3.2 IRPF. – La condición de familia numerosa se puede acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 24 de junio de 2021](#)

La Ley del IRPF establece una deducción por familia numerosa.

El TEAC concluye en esta resolución que, para poder aplicar esta deducción, es necesario acreditar la concurrencia de los requisitos y condiciones establecidos en la Ley de Protección a las Familias Numerosas. No obstante, esta circunstancia se puede acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y no solo mediante el título oficial de familia numerosa.

3.3 IRPF. – La opción entre tributación individual y conjunta se puede modificar si cambian las circunstancias objetivas que se tuvieron en cuenta para la decisión inicial

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. [Resolución de 28 de mayo de 2021](#)

De acuerdo con el artículo 119.3 de la LGT, las opciones que se deban ejercitar con la presentación de una declaración no se podrán rectificar con posterioridad, salvo que tal rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

En el caso analizado, la interesada presentó su autoliquidación de IRPF en la modalidad de declaración individual. En esta autoliquidación declaró como sujeta y no exenta su prestación de maternidad.

Posteriormente, tras establecer la ley del impuesto que estas prestaciones están exentas, advirtió que la declaración conjunta habría sido más favorable, por lo que solicitó modificar su opción.

La Administración le reconoció su derecho a aplicar la exención, pero rechazó el cambio de la modalidad de tributación por haber sido instado una vez expirado el plazo voluntario para la presentación de la autoliquidación.

El TEAR de Murcia recuerda, en primer lugar, que la opción por una modalidad u otra es voluntaria, pero se debe manifestar en el plazo de declaración del impuesto, sin que se pueda modificar posteriormente. No obstante, subraya que, para el correcto ejercicio de dicha opción, es preciso que la voluntad no se halle viciada por causas no imputables a los interesados. Siguiendo este razonamiento, el tribunal concluye que la referida modificación legislativa constituye un motivo justificado para cambiar de opción, pues se habría producido una variación sustancial de las circunstancias que condicionaron el ejercicio de la opción y esta variación no es imputable al contribuyente.

3.4 IRPF. – Se puede aplicar la reducción del 40% a las prestaciones procedentes de varios planes de pensiones

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. [Resolución de 29 de abril de 2021](#)

Como ya analizamos en nuestra [Alerta de 23 de julio de 2021](#), el TEAR de la Comunidad Valenciana contradice la doctrina tradicional de la Dirección General de Tributos y permite que se aplique la reducción a las prestaciones de planes de pensiones que se reciben en varios ejercicios.

3.5 IRPF. – El TEAR analiza los efectos de la anulación de operaciones con participaciones preferentes y obligaciones subordinadas

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. [Resolución de 28 de abril de 2021](#)

Un sujeto solicitó la nulidad de unos contratos de adquisición de participaciones preferentes suscritos en mayo de 2009 y de adquisición de obligaciones subordinadas suscritos de mayo de 2010, así como del posterior canje de acciones. En sentencia de junio de 2014, se declaró la nulidad de dichos contratos y operaciones, por lo que la entidad financiera demandada debía restituir al demandante las cuantías recibidas de este para la adquisición de los productos financieros.

Tras la sentencia, el demandante solicitó la rectificación de sus autoliquidaciones de IRPF de 2009 a 2012, para eliminar las rentas (cupones de las preferentes) derivadas de dichos productos financieros. Las solicitudes fueron estimadas por la AEAT.

En noviembre de 2018, la Administración inició un procedimiento de comprobación limitada del IRPF del ejercicio 2013, ejercicio que no había sido incluido en la anterior solicitud de rectificación por el contribuyente y en el que este había computado rentas negativas derivadas del canje. No obstante, cuando se inició este procedimiento, el ejercicio 2013 estaba prescrito.

La Administración entendió que no se había producido la prescripción por aplicación de la regla de las obligaciones conexas, dado que entendía que todas las rentas de las operaciones (las adquisiciones de los productos financieros y el posterior canje) estaban relacionadas.

El TEAR de Madrid concluye de la siguiente forma:

- (a) No estamos ante obligaciones conexas. Los cupones recibidos de las preferentes entre 2009 y 2012 no están relacionados con las rentas negativas derivadas de una operación de canje posterior y lo que motiva la necesidad de modificar los rendimientos declarados en 2013 es la sentencia firme que anuló los contratos y el canje, no lo ocurrido o declarado entre 2009 y 2012.
- (b) Aunque la sentencia que anuló los contratos y el canje supuso la reapertura del plazo de prescripción, como esta se emitió en junio de 2014 y el procedimiento de comprobación limitada se inició en noviembre de 2018, ya habían transcurrido 4 años, por lo que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Conforme a ello, el tribunal estima las pretensiones del obligado tributario y declara la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del ejercicio 2013.

3.6 IVA. – Si no se consigna en la autoliquidación la cuota de IVA diferido a la importación, se inicia el periodo ejecutivo

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

Una entidad que había realizado importaciones no consignó en la casilla 77 de su autoliquidación de IVA las cuotas pendientes de ingreso liquidadas por la Aduana. La Administración dictó providencias de apremio a los efectos del cobro en vía ejecutiva de la cantidad correspondiente a dichas cuotas de IVA.

Con posterioridad, la reclamante presentó escrito de rectificación de autoliquidación, solicitando la modificación de (i) la casilla 77, para incluir el IVA a la importación liquidado y pendiente de ingreso; y de (ii) las casillas 32 y 33, para computar el IVA deducible, desestimando la Administración la rectificación instada.

Tras la oportuna reclamación, el TEAC concluye de la siguiente manera:

- (a) La falta de inclusión de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana y pendiente de pago en la declaración del IVA supone el inicio del periodo ejecutivo, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

De este modo, la casilla 77 de la autoliquidación de IVA se configura como un mecanismo de pago de una deuda ya liquidada.

- (b) No se pierde el derecho a la deducción del IVA soportado, pero dicho derecho se podrá ejercer en un momento posterior. Por lo tanto, no hay enriquecimiento injusto de la Administración.

En definitiva, según el TEAC, la regularización del IVA liquidado en la importación no computado en la autoliquidación difiere de los supuestos de regularización en supuestos de inversión del sujeto pasivo, en los que sí se reconoce a los contribuyentes el derecho inmediato a deducir el IVA no auto repercutido inicialmente.

3.7 IVA. – En los contratos de ‘renting’, el seguro de responsabilidad civil y la cobertura de daños propios son prestaciones independientes a la propia cesión de los vehículos

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones [00/00449/2019/00/00](#) y [00/06518/2019/00/00](#) de 21 de junio de 2021

Se analiza si, en los supuestos en que una entidad de *renting* de vehículos ofrece al cliente la posibilidad de contratar el seguro de daños propios con un tercero, ambas operaciones (la cesión del vehículo y la operación aseguradora) se deben tratar de forma unitaria o, por el contrario, de forma independiente.

El TEAC confirma la postura de la Administración en estas resoluciones y que la cobertura de daños propios contratada con una entidad aseguradora externa es un servicio de seguro con sustantividad propia, que se percibe por el cliente como una prestación adicional y separada a la propia cesión del vehículo. Entre otras, abunda en esta conclusión el hecho de que la contratación de este seguro sea opcional. Lo mismo cabe concluir, según el tribunal, cuando la cobertura de daños propios se produzca mediante la figura del “autoseguro”.

Por el contrario, según el TEAC, cuando se trate de contratos de arrendamiento de corta duración, en los que el servicio de cobertura total no se ofrezca de forma independiente, sino que esté incluido dentro del resto de servicios que se prestan al cliente por la entidad de *renting*, se estará ante una prestación única (no exenta). En estos casos, el cliente no puede elegir entre las distintas coberturas que ofrece el contrato y sería poco operativo contratar la cesión del vehículo y el seguro de manera independiente.

En relación con el seguro de responsabilidad civil, afirma el TEAC que también estamos ante una operación no accesoria al arrendamiento, al ser un seguro de suscripción obligatoria. Ello es así con independencia de su innegable estrecha relación con el *renting*, dado que el seguro no propicia *per se* un mejor disfrute o aprovechamiento del vehículo.

3.8 ITP y AJD. – La exención para la adquisición de VPO no es aplicable a personas jurídicas

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

Una persona jurídica adquirió (conjuntamente) varias viviendas de protección oficial (VPO). En su autoliquidación del ITPyAJD declaró la operación como exenta, pero la Comunidad de Madrid rechazó la aplicación de dicha exención.

El TEAC confirma la liquidación administrativa sobre la base del fin social perseguido por las VPO y, por tanto, por la exención legal. En virtud de ello, según el tribunal, la exención solo podrá ser aplicada por personas físicas.

3.9 IAE. – Si no procede elaborar cuentas consolidadas, la exención del IAE se determinará atendiendo al importe neto de la cifra de negocios individual de las sociedades que forman parte de un grupo

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

La Ley Reguladora de Haciendas Locales establece una exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) para las sociedades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior al millón de euros. También establece que, cuando una sociedad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios a efectos de esta exención se referirá al conjunto de entidades que lo integran.

En el caso analizado en esta resolución, un ayuntamiento rechazó la aplicación de la exención a una sociedad cuyo importe neto de la cifra de negocios individual era inferior a un millón de euros, al considerar que se debía computar el importe neto de la cifra de negocios agregado correspondiente a todas las compañías que, a juicio de la Administración, formaban parte del grupo al que pertenecía la sociedad.

El TEAC concluye, sin embargo, que, de acuerdo con el criterio manifestado por el Tribunal Supremo, si las entidades no están obligadas legalmente a consolidar cuentas, se debe atender al importe neto de la cifra de negocios individual de cada una de las sociedades.

Debemos recordar, no obstante, que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ([acceda a nuestro comentario tributario](#)) ha modificado la normativa y ha establecido que el importe neto de la cifra de negocios será el agregado, aunque no haya obligación de consolidación contable.

3.10 Procedimiento de devolución. – Los ingresos indebidos sobrevenidos se devolverán con intereses de demora calculados desde la presentación de la autoliquidación original

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura. [Resolución de 30 de abril de 2021](#)

La Inspección regularizó el Impuesto sobre Sociedades de una entidad por entender que las retribuciones satisfechas por dicha entidad a sus socios y administradores no eran gastos deducibles. La Inspección basaba su conclusión en que no se había acreditado la existencia de un contrato y en que el cargo de administrador constaba como gratuito en los estatutos sociales. Tras la regularización, uno de los socios de la entidad, que había consignado inicialmente dichas retribuciones en su autoliquidación de IRPF como rendimientos del trabajo, presentó una solicitud de rectificación de su autoliquidación de IRPF para tratar dichas retribuciones como rendimientos del capital mobiliario, lo que originó un importe a devolver en su favor.

En la posterior reclamación, se discute si dicha devolución se debe tratar como una devolución de ingresos indebidos (lo que supondría el devengo de intereses de demora desde la fecha del ingreso) o como una devolución derivada de la normativa del tributo (lo que supondría el devengo de intereses de demora solo si se supera el plazo de seis meses desde que se solicita la rectificación de la autoliquidación).

El TEAR de Extremadura recuerda que, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2021 (rec. 3010/2018), en este caso estamos ante un ingreso indebido sobrevenido, por lo que la devolución no se puede calificar como derivada de la normativa del tributo. Por lo tanto, los intereses se deben calcular desde que se realizó el ingreso de la cuota del impuesto tras la presentación de la autoliquidación.

3.11 Procedimientos de gestión e inspección. – La liquidación practicada en un procedimiento de gestión iniciado mediante declaración tiene efecto preclusivo con respecto a los beneficios fiscales solicitados

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

De acuerdo con la normativa aplicable, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pueden optar por autoliquidar el impuesto o bien por presentar una declaración en la que harán constar los elementos necesarios para que la Administración practique liquidación.

En el caso analizado en esta resolución, se había optado por presentar declaración en lugar de autoliquidación. En la declaración se solicitó que se reconociera el derecho a la reducción en base imponible aplicable a las transmisiones *mortis causa* de la empresa familiar, y así se reconoció en la liquidación provisional posterior. Sin embargo, posteriormente los órganos de inspección iniciaron un procedimiento de comprobación limitada en el que rechazaron la aplicación de dicha reducción y practicaron la correspondiente liquidación.

El interesado alegó que la previa liquidación provisional practicada por los órganos de gestión impedía comprobar de nuevo la aplicación del beneficio fiscal controvertido, criterio que acepta el TEAC siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Según el TEAC, no se puede admitir que la Administración, habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, regularice y liquide de nuevo el mismo elemento de la obligación tributaria previamente liquidada.

3.12 Procedimiento de recaudación. – La responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal tiene carácter tendencial

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

Una sociedad fue declarada responsable solidaria de las deudas tributarias de otra sociedad, sobre la base de que había colaborado en la ocultación de bienes a la Administración mediante la celebración de un contrato de compraventa de dos solares y una porción de terreno. El TEAR de Castilla-La Mancha anuló dicho acuerdo de derivación de responsabilidad, en la medida en que el mencionado contrato de compraventa no se llegó a perfeccionar, porque no se había hecho efectivo el pago del precio a la fecha de su vencimiento.

El TEAC confirma el acuerdo de derivación de responsabilidad. Según el tribunal, la responsabilidad tributaria solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado tiene “carácter tendencial” y no depende del éxito o fracaso posterior de los actos de transmisión u ocultación. En definitiva, cabe acordar la declaración de responsabilidad solidaria cuando se cumplen los requisitos legalmente previstos para ello, pese a que el negocio jurídico que constituye el presupuesto habilitante de dicha declaración quede sin efecto con posterioridad a instancia de las partes o de terceros.

3.13 Procedimiento de recaudación. – El control de una sociedad por parte del deudor se puede acreditar mediante la prueba indiciaria o de presunciones

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 19 de mayo de 2021](#)

Un contribuyente fue declarado responsable solidario del pago de las deudas y sanciones tributarias de una sociedad. En el marco del procedimiento de derivación de responsabilidad, la Administración (i) acordó el embargo preventivo de un inmueble y de las participaciones sociales del contribuyente en otra sociedad y (ii) dictó un acuerdo de prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de los que esta sociedad era titular (de la que el sujeto declarado responsable y su cónyuge eran socios y administradores). Según la Administración, el control efectivo de esta sociedad era ejercido por el referido contribuyente.

El contribuyente defendía, entre otras cuestiones, (i) que, tras diversas ampliaciones de capital de dicha sociedad, su porcentaje de participación en la entidad no superaba el 26%, (ii) que el matrimonio estaba sujeto al régimen económico de separación de bienes y (iii) que, en cualquier caso, la medida no era proporcional porque afectaba a todos los socios y no a su cuota de participación en la sociedad.

El TEAC concluye que la enumeración regulada en el artículo 42 del Código de Comercio no constituye una lista cerrada de supuestos de control, de manera que podrá existir control de una sociedad por parte del deudor cuando, aun no concurriendo los supuestos concretos legalmente establecidos, se acredite suficientemente el control efectivo mediante prueba indiciaria o de presunciones. En este caso, el TEAC confirma la prohibición de disponer

acordada sobre la base de la existencia de vínculos familiares entre las personas cuyas participaciones habían sido embargadas y la persona o personas que tenían el control formal de la sociedad sobre la que recaía la prohibición de disponer, dados los estrechos lazos afectivos y de confianza que cabe atribuir, en principio, a las relaciones matrimoniales o de parentesco.

3.14 Procedimiento sancionador. – La infracción consistente en solicitar indebidamente devoluciones exige que concorra algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos

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

La Ley General Tributaria establece que constituye infracción la solicitud indebida de devoluciones.

Según el TEAC, sin embargo, para imponer sanción en estos casos es preciso que la Administración pruebe que el sujeto ha omitido datos relevantes o incluido datos falsos en su solicitud. Es decir, cuando se solicite indebidamente una devolución, pero no concurren esos requisitos (similares a los de una ocultación) la conducta no será merecedora de sanción.

3.15 Procedimiento de revisión. – Los efectos de la anulación de una disposición de carácter general se retrotraen al momento de su aprobación

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

La Administración tributaria dictó un acuerdo de liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades de una entidad, incluyendo en la base imponible un importe relativo a una operación inmobiliaria realizada con ocasión de un proyecto de reparcelación que fue declarado posteriormente nulo por sentencia judicial.

El TEAC anula la liquidación administrativa. Según el tribunal, la declaración de nulidad del proyecto de reparcelación tiene efectos *ex tunc*, es decir, desde que el proyecto fue aprobado y no desde que fuera anulado. Es decir, no habiendo existido desde un punto de vista jurídico el mencionado proyecto, no se pueden derivar de este efecto de ningún tipo, incluidos los de carácter tributario.

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Servicios Digitales. – En la gestión hotelera no se produce el hecho imponible “intermediación en línea” del IDSD

Dirección General de Tributos. Consulta [V2153-21](#), de 28 de julio de 2021

Se analiza la sujeción al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) por una entidad dedicada a la gestión hotelera.

En virtud del contrato de gestión hotelera, la entidad gestora actúa frente a terceros en nombre y representación del propietario del hotel, con facultades para administrar y operar los hoteles. Entre otras, el gestor se ocupa de la comercialización de las habitaciones y estancias, utilizando medios digitales a través de canales propios (web corporativa) y de terceros. En los dos casos se incorporan las habitaciones y estancias en las plataformas digitales.

La DGT analiza en concreto si en la prestación de servicios de comercialización de las habitaciones y estancias por el gestor se produce el hecho imponible “intermediación en línea” del IDSD y concluye de la siguiente forma:

- (a) El hecho imponible “intermediación en línea” del IDSD se refiere a la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética, que permita interactuar con distintos usuarios y que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios entre los usuarios (o les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos).

En la Resolución de 25 de junio de 2021, de la DGT, se dice que la intermediación requiere la existencia de, al menos, dos usuarios.

- (b) En el contrato de gestión hotelera no se da esta circunstancia:
- (i) Aunque el servicio de alojamiento, estancia y manutención en los hoteles aparece como prestado formalmente por el propietario del hotel, estos servicios son realmente prestados por el gestor, con base en los poderes otorgados.
 - (ii) Por tanto, hay una identidad entre el prestador de los servicios hoteleros y el titular de la interfaz digital.
 - (iii) De acuerdo con ello, no se da el requisito de existencia de, al menos, dos usuarios, sino solo uno, que es el usuario final que utiliza o reserva los servicios hoteleros.
 - (iv) En definitiva, no existe una intermediación como tal, porque el gestor no media entre dos sujetos independientes, sino que solo hay una relación entre el gestor y el tercero.

En definitiva, como el gestor hotelero sule al propietario en la operativa completa de comercialización y explotación del establecimiento, no hay intermediación en el sentido del artículo 4.7 de la Ley del IDSD.

4.2 Impuesto sobre Sociedades. – Los intereses por la anulación de las cláusulas suelo tributan en el ejercicio en que se reconozca el derecho a la devolución

Dirección General de Tributos. Consulta [V1996-21](#), de 24 de junio de 2021

En esta resolución se analiza cuál es el tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses bancarios devueltos como consecuencia de la anulación de la cláusula suelo de una hipoteca inmobiliaria.

Solicitado informe al ICAC sobre el tratamiento contable, este señala que, por analogía con el criterio establecido para la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario), se deberá reconocer el derecho de cobro de los intereses con abono a una cuenta de ingresos excepcionales (cuenta 778) del ejercicio en que se deba realizar la devolución.

Añade el ICAC que, aunque el ingreso tiene naturaleza financiera, su carácter excepcional impide calificarlo como ingreso periódico a los efectos de evaluar los resultados de la empresa. No obstante, en el supuesto de que la cuantía no fuese significativa, la empresa podrá realizar el abono contra ingresos financieros (cuenta 769).

Según la DGT, este ingreso formará parte de la base imponible del período en que se produzca el devengo contable, con independencia de la fecha del pago efectivo.

4.3 Impuesto sobre Sociedades. – Se analiza cómo afecta la distribución de dividendos a la reserva de capitalización

Dirección General de Tributos. Consultas [V1952-21](#) y [V1956-21](#), de 21 de junio de 2021

La DGT analiza en dos resoluciones cómo afecta la distribución de dividendos a la reserva de capitalización del propio ejercicio y de ejercicios anteriores.

(a) Del propio ejercicio:

En la consulta V1952-21 se analiza el caso de una entidad que va a aprobar la distribución de un **dividendo a cuenta del ejercicio 2021** y que se plantea cómo afectará esta circunstancia al cálculo de la reserva de capitalización de dicho ejercicio.

La DGT recuerda que, para determinar la reserva de capitalización de 2021, el incremento de fondos propios se calculará como la diferencia positiva entre:

- Los fondos propios al cierre de 2021, sin incluir los resultados de dicho ejercicio, y
- los fondos propios al inicio de 2021, sin incluir los resultados de 2020.

Es decir, en la determinación del incremento de fondos propios no se tienen en cuenta los resultados del propio ejercicio 2021, por lo que la variación de fondos propios derivada de dichos resultados no afectará a la determinación de la base de la reducción. Por tanto, la distribución de dividendos en 2021 a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio no afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización de 2021, pero sí a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente.

(b) De ejercicios anteriores:

En la consulta V1956-21 se analiza el caso de una entidad que aplicó la reducción por reserva de capitalización en los ejercicios 2015, 2016 y 2017 y que en 2020 distribuyó un dividendo con cargo a reservas voluntarias dotadas en ejercicios anteriores a 2015.

La DGT confirma lo siguiente:

- La reducción por reserva de capitalización está condicionada a que el incremento de fondos propios que dio derecho a dicha reducción se mantenga durante 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo cuando haya pérdidas contables.
- El requisito de mantenimiento se refiere al importe global del incremento de los fondos propios y no a cada una de sus partidas. Consecuentemente, la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento, siempre que el importe del incremento de fondos propios se conserve en términos globales durante el plazo mínimo de mantenimiento.
- Una interpretación razonable de la norma conduce a que, en cada uno de los 5 años de plazo mínimo de mantenimiento, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio (sin incluir los resultados de dicho ejercicio) y al inicio del ejercicio (sin incluir los resultados del ejercicio anterior), ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

En el caso analizado se ha producido una disminución de la partida de reservas voluntarias en 2020 como consecuencia de la distribución de dividendos. Este cargo a reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2020, a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios considerado para la aplicación del beneficio fiscal en 2015, 2016 y 2017.

- En caso de incumplimiento del requisito del mantenimiento de los fondos propios, se deberá ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de dicho requisito, la cuota íntegra correspondiente al beneficio fiscal aplicado en períodos anteriores con intereses de demora.

4.4 Impuesto sobre Sociedades. – El valor de mercado a efectos de otros tributos no vincula a la Administración para el Impuesto sobre Sociedades

Dirección General de Tributos. Consulta [V1812-21](#), de 9 de junio de 2021

Como consecuencia de la disolución de una entidad, se adjudicará a sus socios una finca rústica. La Agencia Tributaria de las Islas Baleares ha emitido previamente un acuerdo de valoración de la finca, a efectos de un impuesto distinto del Impuesto sobre Sociedades.

La DGT entiende que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, este valor no vinculará a la Administración a efectos de la determinación del valor de mercado del inmueble en este impuesto.

4.5 Impuesto sobre Sociedades. – Una filial española de un grupo internacional con matriz extranjera no está obligada a presentar la información país por país

Dirección General de Tributos. Consulta [V1767-21](#), de 7 de junio de 2021

Una sociedad española forma parte de un grupo internacional cuya entidad dominante es una entidad alemana.

La filial española cumplió con la obligación de informar, antes de la finalización del periodo impositivo, de que la entidad alemana era la obligada a elaborar la información país por país. Sin embargo, la sociedad alemana no incluyó la información de la entidad española en su informe país por país debido a la reducida dimensión de la filial (lo que permitía excluir sus datos en la consolidación de la información).

A pesar de ello, la DGT confirma que la entidad española no estaría obligada a presentar la información país por país en España, al no estar incluida en ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 13.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

4.6 Impuesto sobre Sociedades. – No se incumplen los requisitos de mantenimiento para aplicar la reserva de capitalización en caso de fusión transfronteriza y afección de los elementos absorbidos a una sucursal en España

Dirección General de Tributos. Consulta [V1775-21](#), de 8 de junio de 2021

Se plantea una fusión transfronteriza por la que una sociedad (X), residente en Italia, absorbería a su filial (E), residente en España. La sociedad E se dedica a la actividad inmobiliaria y es propietaria de inmuebles situados en España, en los que se ubican locales arrendados a entidades relacionadas o terceros. Para realizar su actividad cuenta con medios personales y materiales. Con motivo de la fusión, los activos y pasivos de la sociedad E quedarían afectos a una sucursal en España.

La sociedad (E) aplicó en su momento la reserva de capitalización, dotando la correspondiente reserva. En el fondo dotacional de la nueva sucursal se incluirá el importe de la reserva existente en la sociedad en el momento de la operación.

La DGT concluye que la operación no supone incumplir el requisito de mantenimiento de la reserva. A los efectos de analizar año a año si se sigue cumpliendo este requisito, (i) el cómputo del incremento de los fondos propios se deberá realizar en sede de la nueva sucursal, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central; y (ii) el plazo de mantenimiento seguirá siendo el de cinco años computados desde el cierre del periodo impositivo en el que se hubiera aplicado el beneficio fiscal.

4.7 IRPF. – Los días de desplazamiento al país de destino o de regreso computan a efectos de la exención por trabajos en el extranjero

Dirección General de Tributos. Consulta [V1696-21](#), de 2 de junio de 2021

La normativa del IRPF declara exentos los rendimientos recibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero cuando concurren determinados requisitos.

La cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas que se beneficia de la exención se realiza aplicando un criterio de reparto proporcional, tomando en consideración los días que el trabajador ha estado efectivamente desplazado en el extranjero en relación con el número total de días del año (365 o 366).

Para el cómputo de los días de trabajo en el extranjero (numerador), se seguirán los siguientes criterios:

- (a) Se tomará el número de días naturales que el trabajador haya estado efectivamente desplazado en el extranjero para realizar su trabajo.
- (b) Se incluirán los días no laborables (festivos o fines de semana) del período de desplazamiento, desde el inicio de la prestación efectiva de los trabajos.
- (c) No se computarán los días festivos o fines de semana que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados estos.
- (d) No obstante, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo en su sentencia 274/2021, de 25 de febrero de 2021 en el recurso de casación núm. 1990/2019 ([acceda a nuestro resumen](#)), sí se computarán los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

4.8 IRPF. – Los gastos asociados al teletrabajo no son deducibles

Dirección General de Tributos. Consulta [V1635-21](#), de 28 de mayo de 2021

Un contribuyente ha estado en régimen de teletrabajo y la entidad empleadora le ha proporcionado el ordenador y el monitor. No obstante, el trabajador ha pagado los gastos de conexión a Internet.

Según la DGT, estos costes no tendrían la naturaleza de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del trabajo, al no estar incluidos dentro del listado cerrado de gastos deducibles que prevé la normativa del IRPF.

4.9 IRPF. – Las prestaciones de un plan de pensiones de Liechtenstein se pueden acoger a la reducción del 40% si se reciben en forma de capital

Dirección General de Tributos. Consulta [V1444-21](#), de 18 de mayo de 2021

La consultante, residente fiscal en España, ha recibido en forma de capital la prestación de jubilación derivada del sistema de previsión social profesional correspondiente al llamado "segundo pilar" del sistema de pensiones de Liechtenstein.

La DGT recuerda que Liechtenstein no es un Estado miembro de la Unión Europea pero sí forma parte del Espacio Económico Europeo, por lo que podría ser de aplicación la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

Conforme a ello:

- (a) Si el plan de pensiones no es de los regulados en la directiva, será de aplicación el régimen general y las prestaciones derivadas del plan de empleo se considerarán como rendimientos del trabajo sin mayores especialidades.
- (b) Si el plan de pensiones es de los regulados en la directiva, se podrá aplicar la reducción del 40% a la parte de la prestación que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, siempre que se reciba en forma de capital y hayan transcurrido más de dos años entre la primera aportación a planes de pensiones y la fecha de acaecimiento de la contingencia que origina la prestación.

4.10 IRPF. – Se aclaran algunos aspectos de la deducción por donativos

Dirección General de Tributos. Consultas [V1234-21](#), de 5 de mayo de 2021, y [V1340-21](#), de 11 de mayo de 2021

En relación con la deducción por donativos, la DGT aclara lo siguiente:

- (a) Imputación temporal (consulta [V1234-21](#)):

La deducción se deberá acreditar en el ejercicio en que la donación sea recibida por la entidad beneficiaria. Por lo tanto, si la orden de transferencia se efectúa en diciembre de 2020 pero la donación llega a la entidad en 2021, la deducción se deberá practicar en 2021.

- (b) Porcentajes incrementados (consulta [V1340-21](#)):

La Ley de incentivos fiscales al mecenazgo prevé unos porcentajes incrementados de deducción cuando en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.

Es decir, se podrá aplicar el porcentaje incrementado (por ejemplo) en 2020 en relación con los donativos efectuados en dicho ejercicio a una entidad a la que se hayan realizado donativos en 2018 y 2019 por importe igual o superior, en cada uno de los tres ejercicios, al del ejercicio inmediato anterior. Dicho de otro modo, los donativos de 2018 han de ser superiores a los de 2017, los de 2019 a los de 2018 y los de 2020 a los de 2019.

4.11 IRPF. – Los inmuebles en expectativa de alquiler solo obligan a imputar renta si no están afectos a una actividad económica

Dirección General de Tributos. Consultas [V1294-21](#), de 7 de mayo de 2021, y [V1401-21](#), de 13 de mayo de 2021

En estas consultas se analiza si corresponde imputar rentas inmobiliarias por inmuebles que están en expectativas de alquiler:

- (a) En la consulta V1294-21 se concluye que, **si los inmuebles están afectos a una actividad económica** de arrendamiento de inmuebles, no hay que imputar rentas por los meses en que permanecen en expectativa de alquiler.

Es decir, si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como una actividad económica y además los inmuebles están destinados exclusivamente a esa actividad, no existirá obligación de imputar rentas inmobiliarias a pesar de que no hayan estado arrendados durante parte del periodo impositivo.

- (b) Frente a ello, en la consulta V1401-21 se concluye que sí procede la imputación de rentas por los **períodos** en que los inmuebles en alquiler no hayan estado efectivamente arrendados cuando se trate de **inmuebles no afectos a actividades económicas**. Se sigue así el criterio del Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de febrero de 2021, en el recurso 1302/2020 ([acceda a nuestro resumen](#)).

Siguiendo lo concluido en dicha sentencia, la DGT confirma que, para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario del período en que los inmuebles hayan estado en alquiler, no se podrán considerar los gastos anuales del inmueble (amortización, IBI, prima del seguro) en su totalidad, sino de forma proporcional al número de días del periodo impositivo en que la vivienda haya estado arrendada.

Finalmente, la DGT añade que, si se incurre en gastos de reparación y conservación, estos solo serán deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario en la medida en que las obras estén dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario y no al disfrute, siquiera temporal, de la vivienda por su titular.

La situación de expectativa de alquiler de la vivienda deberá ser acreditada por los propietarios por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá a los órganos de comprobación de la Agencia Tributaria.

4.12 Impuesto sobre el Patrimonio. – Para el cálculo del límite conjunto renta-patrimonio se excluyen los bienes improductivos atendiendo a su naturaleza o destino en el momento del devengo

Dirección General de Tributos. Consulta [V1685-21](#), de 1 de junio de 2021

La normativa del Impuesto sobre el Patrimonio establece un límite conjunto a la tributación por este impuesto y por el IRPF (“límite conjunto renta-patrimonio”). A los efectos del cálculo de dicho límite, no se tiene en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados en IRPF.

A efectos de determinar los elementos patrimoniales que quedan excluidos en el cálculo de dicho límite, la DGT concluye que se debe atender a su “naturaleza o destino” en el momento del devengo del Impuesto sobre el Patrimonio (31 de diciembre). Es decir, no se tendrán en cuenta dentro del cálculo del citado límite aquellos elementos patrimoniales que, en dicho momento, no produzcan rendimientos gravados en el IRPF, al margen de que en un momento posterior puedan ser destinados a operaciones que devenguen rendimientos.

4.13 Impuesto sobre el Patrimonio. – En la valoración de los inmuebles adquiridos por compraventa se incluirán los gastos y tributos inherentes a su adquisición

Dirección General de Tributos. Consulta [V1343-21](#), de 12 de mayo de 2021

El consultante adquirió dos inmuebles por compraventa. Uno de los inmuebles era de nueva construcción, por lo que la operación de compra estuvo sujeta al Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), documentos notariales, del ITPyAJD. El segundo de los inmuebles se adquirió a un particular y la operación estuvo sujeta al ITPyAJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, el valor de los inmuebles se determina por el mayor entre el valor catastral, el valor de adquisición o el valor comprobado por la Administración a otros efectos. Según la DGT, el valor de adquisición se determinará siguiendo las reglas del IRPF, es decir, añadiendo al importe real de adquisición el coste de las inversiones y mejoras (en su caso) y los gastos y tributos inherentes a la adquisición (excluidos los intereses) satisfechos por el adquirente (es decir, el IVA y el AJD o el TPO, según el caso).

5. Normativa

5.1 Se aprueba un nuevo modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria

En el BOE de 30 de septiembre de 2021, se ha publicado la [Orden HFP/1032/2021, de 29 de septiembre](#), por la que se aprueba el modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria y se regulan la forma, condiciones y procedimiento para su presentación.

Entre otras, la orden establece que su presentación será exclusivamente telemática.

Este nuevo modelo entrará en vigor a partir del 1 de octubre de 2021.

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

En el BOE de 27 de septiembre de 2021 se ha publicado la [Resolución de 22 de septiembre de 2021](#), de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural del año 2021, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros, esta vez para el cuarto trimestre natural de 2021. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: -0,410 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: -0,297 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 0,261 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 0,538 por 100.

- Activos con plazo de treinta años: 1,123 por 100.

5.3 Se introducen nuevas medidas fiscales en relación con la fiscalidad energética

En el BOE de 15 de septiembre de 2021 se publicó el [Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre](#), de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad.

En el ámbito tributario, se introduce una serie de medidas fiscales orientadas a la reducción de los costes de la factura eléctrica final, como (i) la prolongación de la suspensión temporal del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) hasta el 31 de diciembre de 2021 o (ii) la reducción del tipo impositivo del Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) del 5,11269632% al 0,50% de manera transitoria hasta el 31 de diciembre de 2021.

Para un mayor detalle nos remitimos a nuestro [Comentario de 22 de septiembre de 2021](#).

5.4 Se introducen modificaciones en los procedimientos de pagos de impuestos a través de entidades colaboradoras

En el BOE de 3 de septiembre de 2021 se publicó la [Orden HFP/915/2021, de 1 de septiembre](#), en virtud de la cual se modifican varias normas relacionadas con el pago de deudas tributarias a través de entidades colaboradoras.

Entre otras novedades:

- (a) El código NRC (Número de Referencia Completo), que incorpora de forma cifrada la información básica para el pago de deudas tributarias, pasará a ser emitido por la AEAT a petición de la entidad colaboradora.
- (b) En caso de pago de deudas mediante domiciliación bancaria, se exigirá que los recibos expedidos por las entidades colaboradoras acreditativos del pago de la deuda contengan, en todo caso, un NRC que deberá ser consolidado ante la AEAT.
- (c) Se modifica el procedimiento de pago desde el extranjero de las cuotas a ingresar resultantes de la autoliquidación del IRNR sin establecimiento permanente (modelo 210).
- (d) Se introducen modificaciones en el procedimiento de recaudación de tasas.

La entrada en vigor de esta norma está prevista para el 4 de septiembre de 2021, si bien sus efectos se anticipan o retrasan en los siguientes casos:

- (a) En materia de ingresos recaudados a través de las entidades colaboradoras de la Agencia Tributaria:
 - En caso de ingresos efectuados a través de la Sede Electrónica de la AEAT o del Portal de Subastas de la Agencia estatal Boletín Oficial del Estado, la orden será aplicable desde el 7 de septiembre de 2021.
 - Las reglas relacionadas con los pagos por domiciliación bancaria (tanto autoliquidaciones como aplazamientos y fraccionamientos) serán de aplicación

para los ingresos que se deban abonar en las cuentas restringidas desde el 30 de noviembre de 2021.

- En el caso de órdenes de embargo de cuentas bancarias presentadas telemáticamente, la orden será aplicable a los ingresos en cuenta restringida derivados de diligencias puestas a disposición de las entidades de crédito desde el 17 de diciembre de 2021.
 - Respecto del resto de los ingresos, lo dispuesto en la orden será aplicable para los ingresos que se hayan de abonar en las cuentas restringidas desde el 24 de enero de 2022.
- (b) El nuevo procedimiento de pago desde el extranjero de las cuotas a ingresar resultantes de la autoliquidación del IRNR sin establecimiento permanente (modelo 210) será aplicable a partir de 1 de junio de 2022.
- (c) Las modificaciones previstas en el procedimiento de recaudación de tasas surtirán efecto desde el 4 de septiembre de 2021.

Por último, en el BOE de 3 de septiembre de 2021, también se publicó la [Resolución de 2 de septiembre de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria](#), por la que se modifican (i) la Resolución de 3 de junio de 2009 sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito y (ii) la Resolución de 18 de enero de 2021, por la que se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras.

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