

2020

Junio

NEWSLETTER  
TRIBUTARIO



GARRIGUES

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Flashes de actualidad - Sentencias

## ÍNDICE

1. No elegir en plazo el régimen especial de impatriados implica optar por el régimen general del IRPF
2. Sentencias
  - 2.1 IRPF.- El empleador debe acreditar que las dietas pagadas se corresponden con desplazamientos laborales, aunque el percceptor sea el administrador de la empresa
  - 2.2 IVA/Derecho de defensa.- Se vulneran los derechos del contribuyente si no se le da acceso al expediente completo y se le niega el derecho a la deducción de IVA por meras sospechas sobre la realización efectiva de las operaciones
  - 2.3 IVA.- El Tribunal Supremo analiza cómo afectan a la prorrata los resultados de la venta de participaciones y de las operaciones con derivados de cobertura realizadas por entidades 'holding'

- 2.4 ITPyAJD.- La liberación de los codeudores de un préstamo hipotecario formalizada en escritura pública está sujeta a AJD
- 2.5 ITPyAJD.- Las operaciones que no sean inexcusables para la adecuación al plan urbanístico tributan por AJD de forma independiente
- 2.6 ITPyAJD.- La constitución de una sociedad mediante aportación de inmuebles hipotecados tributa por operaciones societarias y por transmisiones patrimoniales onerosas
- 2.7 ITPyAJD.- Las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios por las que se modifica el sistema de amortización están exentas de AJD
- 2.8 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Si se anula una valoración catastral mediante resolución firme, se deben dejar sin efecto las liquidaciones del IBI que tengan en cuenta esa valoración
- 2.9 Valoraciones Catastrales.- El nuevo valor catastral notificado por Catastro como consecuencia de un procedimiento de subsanación de discrepancias no tiene efectos retroactivos

2.10 Valoraciones Catastrales.- La Administración debe iniciar de oficio un procedimiento para la subsanación de discrepancias relativas a la valoración catastral si el titular catastral evidencia que existen tales discrepancias

2.11 Procedimiento de recaudación.- Si se solicita un aplazamiento, pero se paga antes de que se resuelva la solicitud, cabe la reducción del recargo por declaración extemporánea

2.12 Procedimiento de verificación de datos.- El procedimiento de verificación de datos no se puede utilizar para realizar interpretaciones jurídicas complejas

2.13 Procedimiento de inspección y sancionador.- Los acuerdos de liquidación y sancionador deben valorar las alegaciones del contribuyente

2.14 Procedimiento de ejecución.- Las discrepancias con un acto de ejecución las debe resolver el órgano de revisión que dictó la resolución

### 3. Resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos

- 3.1 IRNR.- Si los dividendos se satisfacen a una ‘holding’ residente en un Estado miembro, pero su beneficiario efectivo no es residente en la UE, están sujetos a retención
- 3.2 Procedimiento de recaudación.- La nueva redacción del artículo 150.7 de la LGT sobre el cómputo de intereses de demora en liquidaciones dictadas en ejecución es de aplicación cuando la recepción del expediente para la ejecución se produzca desde el 12 de octubre de 2015
- 3.3 Procedimiento de recaudación.- En la regularización de un ejercicio como resultado de una previa revisión administrativa, se excluyen los recargos por declaración extemporánea

## 4. Resoluciones de la DGT y el TEAC

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La DGT reitera la admisibilidad de las aportaciones no dinerarias de participaciones que permiten eliminar el “peaje fiscal” por el reparto de dividendos
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Las bases imponibles negativas no se reducen en el deterioro de la participación, si este se revierte antes de la fusión

- 4.3 Impuesto sobre Sociedades.- Una escisión total no proporcional tras una fusión por absorción no se puede beneficiar del régimen de neutralidad
- 4.4 Impuesto sobre Sociedades.- Si la reserva de fusión se corresponde con el capital y la prima de emisión aportados por el socio a la sociedad absorbida, su distribución no se integrará en la base imponible del perceptor
- 4.5 Impuesto sobre Sociedades.- El gasto financiero para distribuir prima de emisión es deducible con los límites generales para los gastos financieros
- 4.6 IRPF.- Un administrador puede deducir las cuotas de autónomos, aunque su cargo sea no retribuido
- 4.7 IRPF.- Los impatriados se pueden beneficiar de los supuestos de exención y no sujeción para rentas del trabajo (retribución flexible)
- 4.8 IRPF.- La indemnización percibida por un falso autónomo, acordada en conciliación judicial, no estará exenta de tributación si no se reconoce adecuadamente la improcedencia del despido

- 4.9 IRPF.- Los honorarios derivados de procedimientos que han durado varios años son rentas irregulares
- 4.10 IRPF.- En el ámbito de las actividades económicas, la base de amortización de un local adquirido por donación será su valor venal, incrementado en los gastos y tributos inherentes a la adquisición
- 4.11 IRPF.- El cómputo del plazo de dos años de reinversión en una nueva vivienda se paraliza desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020
- 4.12 IRNR.- Una actividad de duración inferior a 6 meses, pero recurrente durante varios años, puede dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente en España
- 4.13 IRNR.- Las costas percibidas por un residente en Reino Unido se califican como ganancia patrimonial que, conforme al CDI, únicamente tributarán en el Estado de residencia
- 4.14 IVA.- El IVA repercutido en los pagos anticipados de reservas hoteleras se debe rectificar si el cliente no se presenta
- 4.15 Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).- No se devenga el impuesto en la

modalidad de autoconsumo con excedentes acogido al régimen de compensación

## 5. Normativa

5.1 Se aprueban los modelos de regularización voluntaria de la deuda tributaria en supuestos de delito contra la Hacienda pública



## 1. No elegir en plazo el régimen especial de impatriados implica optar por el régimen general del IRPF

Una reciente sentencia del Tribunal Supremo considera que, al no comunicar a tiempo la decisión de optar por el régimen especial de impatriados, se entiende que el contribuyente ha optado por el régimen general. Esta resolución recuerda la importancia de actuar con la máxima prudencia al decidir sobre opciones tributarias en las declaraciones.

El régimen de trabajadores desplazados a territorio español permite que los contribuyentes que se conviertan en residentes en España tributen como no residentes (con ciertas reglas especiales) durante el período en que adquieran su residencia fiscal y los cinco años siguientes. En la actualidad, la aplicación de este régimen especial está sometida a diversos requisitos y, entre ellos, a la obligatoria comunicación por parte del contribuyente de que ha “optado” por dicho régimen. Esta comunicación se debe realizar en un plazo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita al contribuyente, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Este régimen resulta aplicable desde el 1 de enero de 2004, pero el modelo para optar por el régimen fue aprobado por orden ministerial unos meses después. Por este motivo, se estableció entonces que quienes hubiesen adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o la adquirieran en 2005, podrían optar por este régimen especial en los dos meses siguientes a la publicación de esta orden (es decir, en dos meses a contar desde el 11 de junio de 2004).

En su Sentencia 1102/2020, de 18 de mayo de 2020, el Tribunal Supremo analiza el caso de un contribuyente que comunicó su opción transcurridos más de dos meses desde el 11 de junio de 2004; y concluye negando la aplicación del régimen especial. El tribunal determina lo siguiente:

- a) El referido plazo de dos meses constituía un requisito sine qua non para la aplicación del régimen especial y no un requisito meramente formal.
- b) Como se trata de un requisito configurado en la ley como “opción”, el contribuyente no la puede modificar transcurrido el plazo establecido en la norma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria. Según este artículo, las opciones tributarias no se pueden rectificar una vez transcurrido el plazo de declaración.

- c) En definitiva, al no presentar la comunicación en plazo, es “como si” el contribuyente hubiera optado por aplicar el régimen general del IRPF.

Previsiblemente, el tribunal alcanzaría la misma conclusión en relación con el plazo actual de seis meses antes mencionado.

Esta sentencia, junto con otras tantas sobre el régimen de opciones tributarias (que muestran una interpretación muy flexible del concepto de “opción”), aconseja actuar con la máxima prudencia al tomar decisiones en las declaraciones tributarias.

## 2. Sentencias

### 2.1 IRPF.- El empleador debe acreditar que las dietas pagadas se corresponden con desplazamientos laborales, aunque el perceptor sea el administrador de la empresa

Tribunal Supremo. [Sentencia de 18 de mayo de 2020](#)

La Ley del IRPF establece que no tributan determinadas dietas de locomoción, manutención y estancia. Para ello, es preciso, entre otros requisitos, que se pueda probar el día y lugar del desplazamiento y su razón o motivo. Si las dietas no tributan, el pagador no practicará retenciones.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo confirma el criterio sentado en sus sentencias de 29 de enero y de 6 de febrero de 2020, analizadas en nuestra [Newsletter Tributario - Febrero 2020](#). De acuerdo con dicho criterio, corresponde a la Administración la carga de la prueba dirigida a acreditar la tributación de las dietas. Y si la Administración no dispone de la prueba necesaria, se deberá dirigir al empleador, que es el obligado a acreditar que las cantidades abonadas por dietas responden a desplazamientos realizados como consecuencia del desarrollo de una actividad laboral.

Como novedad, en esta sentencia también se plantea si las reglas de distribución de la carga de la prueba en esta materia se deben alterar cuando el perceptor de las dietas sea administrador de la sociedad que las abona. El Tribunal Supremo concluye que el hecho de que el obligado tributario sea administrador de la empresa no determina *per se* que sea este el que deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia. Entre otras cuestiones,

será preciso constatar si en los requerimientos dirigidos al administrador se mencionaba la condición en que tales requerimientos se dirigían a él; o si este conocía la relevancia de los requisitos legales a la hora de tomar las decisiones correspondientes sobre la necesidad de los desplazamientos.

## 2.2 IVA/Derecho de defensa.- Se vulneran los derechos del contribuyente si no se le da acceso al expediente completo y se le niega el derecho a la deducción de IVA por meras sospechas sobre la realización efectiva de las operaciones

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 4 de junio de 2020. Asunto C-430/19](#)

Una sociedad rumana fue sometida a un procedimiento de inspección que fue suspendido como consecuencia de la instrucción de ciertas diligencias penales que, finalmente, fueron archivadas. Sin embargo, en la continuación del procedimiento administrativo, la Inspección concluyó que las transacciones comerciales entre la sociedad y dos de sus proveedores eran ficticias. La sociedad impugnó el acta y solicitó tener acceso a todo el expediente administrativo, lo que le fue negado.

El TJUE concluye que un particular debe tener la posibilidad de que se le dé traslado, si así lo solicita, de la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información esté justificada por objetivos de interés general.

En relación con el fondo del asunto (denegación del derecho a la deducción del IVA al destinatario de la factura cuando no pueda aportar otras pruebas de la realidad de las operaciones económicas realizadas), el TJUE reconoce que, frente al derecho de deducción del IVA soportado del contribuyente, las autoridades y los tribunales nacionales pueden denegar tal deducción siempre que acrediten, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. Ante la ausencia de normativa europea relativa a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, el TJUE señala que estos elementos objetivos deben ser acreditados por la Administración tributaria nacional, sin que se pueda obligar al contribuyente a aportar documentos adicionales que no se prevén en la Directiva del IVA.



En virtud de lo anterior, el TJUE concluye que el régimen común del IVA se opone a que, en situaciones de meras sospechas (carentes de prueba) sobre la realización efectiva de las operaciones que otorgan el derecho a la deducción, la Administración tributaria competente deniegue tal derecho cuando el contribuyente no pueda aportar más que la factura que acredita tal operación.

### 2.3 IVA.- El Tribunal Supremo analiza cómo afectan a la prorrata los resultados de la venta de participaciones y de las operaciones con derivados de cobertura realizadas por entidades 'holding'

Tribunal Supremo. Dos sentencias de 19 de Mayo de 2020 ([recurso 4855/2018](#) y [recurso 34/2018](#))

Se analizan en estas sentencias los casos de dos sociedades *holding* dedicadas fundamentalmente a la tenencia, adquisición y transmisión de participaciones sociales. Entre otras cuestiones, se ocupan de la planificación estratégica del grupo, la concesión de préstamos y la prestación de otros servicios corporativos a las sociedades participadas. La Administración tributaria regularizó a la baja la prorrata de ambas entidades, mediante la inclusión en su denominador de las plusvalías obtenidas por la transmisión de participaciones y por la suscripción de derivados financieros. Según la Administración, se trataba de operaciones financieras realizadas con habitualidad, que suponían una prolongación directa y permanente de la actividad de la empresa, es decir, de actividades no accesorias.

El Tribunal Supremo concluye de la siguiente forma:

- a) La venta de participaciones en empresas del grupo no merece la calificación de accesorias en las circunstancias concretas de los casos analizados porque las entidades *holding* prestan servicios de apoyo financiero, contable, legal, técnico y comercial a sus filiales, mediante labores permanentes de asesoramiento, consultoría e intermediación y de concesión de préstamos, lo que permite concluir que esa venta de participaciones es, realmente, una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad principal de la compañía. Por lo tanto, la regularización administrativa es correcta en lo que se refiere a la inclusión del resultado de esa venta de participaciones en el denominador de la prorrata.



- b) Por el contrario, las operaciones con derivados financieros no suponen la realización de operaciones sujetas a IVA y, por tanto, no se deben incluir en el cálculo de la prorrata. El motivo de ello es que la entidad *holding* no solo no presta un servicio al contratar el producto derivado, sino que (con dicha contratación) se limita a garantizar la cobertura de ciertos riesgos que pueden comprometer el buen fin de las actividades que le son propias. En definitiva, la suscripción de derivados no constituye en estos casos la realización de operaciones imputables a la compañía en concepto de actividad empresarial y, por tanto, no se deben incluir en el cómputo de la prorrata.

## 2.4 ITPyAJD.- La liberación de los codeudores de un préstamo hipotecario formalizada en escritura pública está sujeta a AJD

Tribunal Supremo. [Sentencia de 20 de mayo de 2020](#)

Se analiza un supuesto en el que varios copropietarios de una finca gravada con una hipoteca disuelven el condominio, de manera que tanto la finca como el préstamo hipotecario se asignan a dos de los copropietarios, quedando liberados el resto de deudores.

El Tribunal Supremo concluye que la liberación de los codeudores de un préstamo hipotecario formalizada en escritura pública notarial tributa por la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPyAJD porque (i) una modificación de la hipoteca constituida inicialmente y (ii) una redistribución de la responsabilidad hipotecaria, son susceptibles de inscripción registral.

## 2.5 ITPyAJD.- Las operaciones que no sean inexcusables para la adecuación al plan urbanístico tributan por AJD de forma independiente

Tribunal Supremo. [Sentencia de 19 de mayo de 2020](#)

Un obligado tributario agrupó y segregó varias fincas y disolvió la comunidad de bienes existente en relación con una de ellas. Todas estas operaciones se documentaron en una sola escritura pública. El obligado tributario presentó tantas autoliquidaciones como negocios jurídicos había realizado. A continuación, las impugnó por entender que se trataba de una operación global con una sola finalidad (facilitar la transferencia de aprovechamientos urbanísticos de acuerdo con las prescripciones del plan urbanístico), por lo que el ITPyAJD (en su modalidad de AJD) solo se devengaba una vez.



El Tribunal Supremo precisa que, aunque las operaciones se hicieran con una sola finalidad, la agrupación y segregación de las fincas y la disolución del condominio no eran operaciones imprescindibles para la adecuación al plan urbanístico. Por tanto, se trata de negocios jurídicos distintos y cada uno tributará por separado por la modalidad de AJD.

## 2.6 ITPyAJD.- La constitución de una sociedad mediante aportación de inmuebles hipotecados tributa por operaciones societarias y por transmisiones patrimoniales onerosas

Tribunal Supremo. Tres sentencias de 18 de mayo de 2020 ([recursos 3205/2017](#), [6263/2017](#) y [5194/2017](#))

En la constitución de una sociedad se aportaron varios inmuebles gravados con préstamos hipotecarios; la deuda pendiente de amortizar fue asumida íntegramente por la nueva sociedad. El contribuyente autoliquidó el ITPyAJD en la modalidad de Operaciones Societarias (OS) por la constitución de la sociedad. La Administración, sin embargo, consideró que debía haber tributado también por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), porque la adjudicación de inmuebles en asunción de deudas es un hecho imponible de TPO.

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia que, efectivamente, en este caso concurren dos convenciones perfectamente separables e indicadoras cada una de capacidad económica: la suscripción del capital mediante la aportación de inmuebles hipotecados, que debe tributar por OS, y la asunción por la entidad de nueva constitución del crédito hipotecario, que debe tributar por TPO.

## 2.7 ITPyAJD.- Las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios por las que se modifica el sistema de amortización están exentas de AJD

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. [Sentencia de 29 de enero de 2020](#)

La normativa del ITPyAJD prevé una exención de AJD para las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una entidad financiera y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.



En el supuesto analizado se modificó el sistema de amortización de un préstamo hipotecario, aumentando el plazo de carencia y posponiendo la devolución del préstamo al vencimiento mediante una cuota única. La Administración tributaria consideró que en este caso la escritura pública de novación no estaba exenta porque lo que se modificaba no era ni el tipo de interés ni el plazo sino la forma de amortización.

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia concluye, frente a ello, que es evidente que la novación pactada ha incidido en el plazo del préstamo y, por tanto, que resulta plenamente aplicable la exención.

## **2.8 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Si se anula una valoración catastral mediante resolución firme, se deben dejar sin efecto las liquidaciones del IBI que tengan en cuenta esa valoración**

Tribunal Supremo. [Sentencia de 18 de mayo de 2020](#)

El Tribunal Supremo concluye que, una vez anulado (total o parcialmente) el valor catastral de un inmueble mediante resolución firme, la Administración competente para la gestión tributaria del IBI debe dejar sin efecto las liquidaciones emitidas a partir del valor catastral anulado, aunque aún no se haya aprobado un nuevo valor catastral.

Ello será así sin perjuicio de que, una vez sea emitida la nueva valoración catastral, la Administración pueda volver a emitir liquidaciones del IBI en las que aplique el nuevo valor, siempre y cuando no haya prescrito su derecho a liquidar.

## **2.9 Valoraciones Catastrales.- El nuevo valor catastral notificado por Catastro como consecuencia de un procedimiento de subsanación de discrepancias no tiene efectos retroactivos**

Tribunal Supremo. [Sentencia de 28 de mayo de 2020](#)

La norma catastral establece que, cuando Catastro inicie un procedimiento de subsanación de discrepancias como consecuencia de la falta de concordancia entre la descripción catastral de un inmueble y su realidad inmobiliaria, la nueva valoración catastral notificada tendrá efectos desde el día siguiente a aquel en que se acuerde la subsanación.



En el supuesto de esta sentencia, el recurrente sostiene que el hecho de que la norma catastral establezca que el procedimiento de subsanación de discrepancias solo puede tener efectos a futuro, tiene como finalidad no perjudicar al titular catastral cuando el nuevo valor catastral no le beneficia. Es decir, que esta limitación de efectos temporales no afectaría a aquellos actos en los que la subsanación determinara un efecto favorable o menos gravoso para el propio titular catastral.

Sin embargo, el Tribunal Supremo concluye que, de acuerdo con una interpretación tanto literal como finalista de la norma, en ningún caso cabe otorgar efectos retroactivos a los nuevos valores catastrales derivados de un procedimiento de subsanación de discrepancias.

## **2.10 Valoraciones Catastrales.- La Administración debe iniciar de oficio un procedimiento para la subsanación de discrepancias relativas a la valoración catastral si el titular catastral evidencia que existen tales discrepancias**

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. [Sentencia de 22 de abril de 2020](#)

La normativa catastral dispone que el procedimiento de subsanación de discrepancias se debe iniciar de oficio por parte de la Administración siempre que esta tenga conocimiento, por cualquier medio, de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria.

Aunque este procedimiento se inicia de oficio, ello no permite a la Administración negar el inicio del procedimiento sin motivación. Como concluye el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en esta sentencia, si el titular de un inmueble pone en conocimiento de la Administración que hay discrepancias entre la descripción catastral del inmueble y su realidad inmobiliaria y, además, esas discrepancias se evidencian, la Administración está obligada a iniciar de oficio el correspondiente procedimiento a efectos de analizar y concluir si procede o no la subsanación.



## 2.11 Procedimiento de recaudación.- Si se solicita un aplazamiento, pero se paga antes de que se resuelva la solicitud, cabe la reducción del recargo por declaración extemporánea

Tribunal Supremo. [Sentencia de 18 de mayo de 2020](#)

La Ley General Tributaria establece que cuando se presenta voluntariamente una declaración fuera de plazo (es decir, sin que haya habido requerimiento previo por parte de la Administración tributaria), procede la exigencia de recargo por declaración extemporánea. Este recargo se reduce en un 25% si el 75% restante se ingresa en el plazo voluntario abierto con su notificación, siempre que el ingreso total de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea se realice al tiempo de su presentación; o, si se ha solicitado aplazamiento o fraccionamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución, en el plazo fijado en el acuerdo de aplazamiento.

En el caso analizado en esta sentencia, un contribuyente había presentado su autoliquidación del IRPF fuera de plazo, solicitando el aplazamiento del pago y ofreciendo un inmueble como garantía. Antes de que la Administración se pronunciara sobre el aplazamiento solicitado, el contribuyente ingresó por completo el importe resultante de la autoliquidación. Como el ingreso se había realizado fuera del plazo voluntario, se giró el correspondiente recargo por extemporaneidad; y como se había efectuado antes de que se emitiera acuerdo en relación con el aplazamiento, el contribuyente entendió que el recargo se debía reducir en un 25%.

No obstante, la Administración entendió que no procedía aplicar la referida reducción del 25% conforme a una interpretación literal de la ley, porque (i) no se había aportado como garantía un aval o un certificado de seguro de caución y, además, (ii) el aplazamiento no había sido concedido aún en el momento del pago.

Frente a ello, el Tribunal Supremo concluye que este planteamiento administrativo supone hacer de peor condición al contribuyente que paga antes de que se resuelva su petición de aplazamiento frente al que no paga la deuda hasta más tarde porque se le ha concedido el aplazamiento. Por tanto, concluye que es posible aplicar la reducción del 25% cuando, solicitado por el contribuyente el aplazamiento de la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (aunque sea aportando una garantía distinta del aval o certificado de seguro de caución), dicho contribuyente efectúa el ingreso completo de la deuda tributaria antes de que la Administración se pronuncie sobre el aplazamiento solicitado.



## 2.12 Procedimiento de verificación de datos.- El procedimiento de verificación de datos no se puede utilizar para realizar interpretaciones jurídicas complejas

Tribunal Supremo. [Sentencia de 19 de mayo de 2020](#)

El Tribunal Supremo se plantea si el procedimiento de verificación de datos es el adecuado para comprobar el cumplimiento de los requisitos para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF.

En su sentencia, el tribunal concluye que el procedimiento de verificación de datos solo se puede iniciar en relación con una declaración o autoliquidación del obligado tributario y con la finalidad de (i) aclarar algún dato de dicha declaración o autoliquidación, (ii) aclarar posibles contradicciones con los datos recogidos en otras declaraciones; (iii) corregir defectos formales o errores aritméticos, o (iv) subsanar una indebida aplicación de la norma, siempre que el error sea patente.

De ello se derivan las siguientes consideraciones:

- a) Este procedimiento no se puede utilizar para comprobar hechos distintos de los que hayan sido declarados por el contribuyente; y la veracidad de esos hechos solo se puede comprobar recurriendo a otras declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente.
- b) Tampoco se puede utilizar este procedimiento para cuestionar la calificación jurídica de los hechos realizada por el contribuyente, cuando esa calificación pueda ser controvertida o no sea clara y evidente en función de la doctrina y de la jurisprudencia.

Conforme a lo anterior, el tribunal descarta que el procedimiento de verificación de datos se pueda utilizar para decidir (como había hecho la Administración en el caso que está en el origen de la sentencia) si el matrimonio y nacimiento del primer hijo del contribuyente poco después de la venta de su anterior vivienda, constituyen una excepción a la obligación de residir durante el plazo de tres años para que se pueda aceptar que un inmueble es la vivienda habitual.



## 2.13 Procedimiento de inspección y sancionador.- Los acuerdos de liquidación y sancionador deben valorar las alegaciones del contribuyente

Tribunal Supremo. [Sentencia de 18 de mayo de 2020](#)

Tras la tramitación de un procedimiento de inspección, la Administración dictó los acuerdos de liquidación y sancionador antes de recibir el escrito de alegaciones presentado por el contribuyente contra el acta y la propuesta de imposición de sanción. Una vez recibidas las alegaciones, dictó nuevos actos administrativos en los que ratificaba los acuerdos anteriores, pero respondiendo a dichas alegaciones; estos segundos actos administrativos se emitieron una vez transcurrido el período máximo de duración de las actuaciones de inspección que establece la Ley General Tributaria.

El Tribunal Supremo equipara la falta de valoración de las alegaciones a la omisión del trámite de audiencia, y establece consecuencias diferentes en función del procedimiento:

- a) En el procedimiento de inspección, la falta de valoración de las alegaciones del contribuyente no es una causa de nulidad de la liquidación, sino de mera anulabilidad si se justifica que provocó indefensión.

No obstante, el acto que pone fin al procedimiento de inspección no es el acuerdo de liquidación inicial, sino el segundo, en el que se respondió a las alegaciones. Dado que dicho acto fue dictado una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, habrá prescrito el derecho de la Administración a liquidar en relación con varios de los periodos inspeccionados.

- b) En el procedimiento sancionador, la omisión del trámite de audiencia (o la falta de valoración de las alegaciones) es un vicio de nulidad de la sanción, que no se puede entender subsanado por la respuesta dada por la Administración en el acto dictado posteriormente. Por tanto, el procedimiento sancionador es nulo de pleno derecho.



## 2.14 Procedimiento de ejecución.- Las discrepancias con un acto de ejecución las debe resolver el órgano de revisión que dictó la resolución

Tribunal Supremo. [Sentencia de 19 de mayo de 2020.](#)

La Administración practicó liquidaciones provisionales de IVA, no admitiendo como deducibles determinadas cuotas de IVA soportado. En la resolución de la posterior reclamación económico-administrativa se anularon las liquidaciones porque la Administración había practicado liquidaciones anuales y debió haberlas emitido considerando los períodos de liquidación (mensuales o trimestrales) que establece la norma. En ejecución de la resolución, la Administración dictó acuerdo mediante el que dio de baja las liquidaciones previas y de alta nuevas liquidaciones conforme a los períodos de liquidación adecuados.

Se analiza si las cuestiones que se susciten en relación con las nuevas liquidaciones emitidas en ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo se han de enmarcar en el ámbito propio de la ejecución de resoluciones o en el de las reclamaciones económico-administrativas. El Tribunal Supremo concluye de la siguiente forma:

- a) En primer lugar, recuerda que, anulado un acto por cuestiones de fondo, la Administración tributaria puede volver a dictar un nuevo acto ajustado a Derecho en relación con el mismo asunto. No obstante, recuerda también que esta posibilidad se debe rechazar en supuestos de (i) prescripción, (ii) reincidencia o contumacia de la Administración en el error, (iii) *reformatio in peius*, y (iv) duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hechos y fundamentos (principio *non bis in idem*).
- b) Tras esta conclusión añade que las discrepancias frente a las nuevas liquidaciones se deberán tramitar como un incidente de ejecución que habrá de ser resuelto por el órgano económico-administrativo que dictó la resolución ejecutada; y que en dicho incidente se podrán analizar tanto argumentos formales que afecten a las nuevas liquidaciones, como argumentos de fondo que no hubieran sido analizados o decididos por la resolución que se ejecuta.



### 3. Resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos

#### 3.1 IRNR.- Si los dividendos se satisfacen a una 'holding' residente en un Estado miembro, pero su beneficiario efectivo no es residente en la UE, están sujetos a retención

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de octubre de 2019

Una sociedad española practicó una retención a cuenta del IRNR sobre los dividendos satisfechos a su matriz (residente en Luxemburgo), aplicando el tipo establecido en el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre España y Luxemburgo (15%). Posteriormente, la sociedad matriz presentó un Modelo 210 para solicitar la devolución de la totalidad de las retenciones soportadas. Según la sociedad matriz, resultaba de aplicación la exención prevista para los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE (artículo 14.1 h) de la LIRNR).

En un procedimiento de inspección iniciado tras la referida solicitud, se denegó el derecho a la exención y además se concluyó que el tipo de retención aplicable era el de la normativa interna española (21% en los ejercicios controvertidos) y no el del CDI.

En resolución de 8 de octubre de 2019, publicada en junio de 2020, el TEAC sigue el criterio fijado por el TJUE en su sentencia de 26 de febrero de 2019 ([C-116/16 y C-117/16, T Danmark](#)) y concluye que en el supuesto analizado es aplicable la "cláusula antiabuso" prevista en la norma reguladora de la exención.

El TEAC subraya a estos efectos, lo siguiente:

- a) La matriz luxemburguesa está participada al 100% por una sociedad qatarí y fue constituida, según se concluyó en la inspección, para aplicar indebidamente la exención.
- b) El beneficiario efectivo de los dividendos no es la sociedad luxemburguesa, sino su sociedad matriz qatarí.

Entre las razones que le permiten concluir sobre quién es el beneficiario efectivo de los dividendos, se subraya la importancia del análisis financiero y de los flujos de caja, con independencia de la calificación de los pagos efectuados a la matriz como dividendos o, por ejemplo, como remuneración o reembolso de parte de la financiación recibida.

- c) El hecho de que la sociedad luxemburguesa no sea la beneficiaria efectiva de los dividendos impediría, no solo la aplicación de la exención, sino también el tipo reducido del CDI con Luxemburgo.

El TEAC niega la aplicación de la exención sobre la base de que, de no haber interpuesto una sociedad en un Estado miembro de la UE, la sociedad qatarí habría soportado una retención en origen de acuerdo con lo previsto en la normativa interna española.

### 3.2 Procedimiento de recaudación.- La nueva redacción del artículo 150.7 de la LGT sobre el cómputo de intereses de demora en liquidaciones dictadas en ejecución es de aplicación cuando la recepción del expediente para la ejecución se produzca desde el 12 de octubre de 2015

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 1 de junio de 2020](#).

Antes de la reforma del artículo 150.7 de la Ley General Tributaria (LGT) operada por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, tanto la doctrina como la jurisprudencia establecían que, en supuestos de nuevas liquidaciones dictadas en ejecución de otras que habían sido anuladas por razones formales, no procedía calcular intereses de demora más allá de la fecha en la que se dictó aquella primera liquidación anulada. En otras palabras, en el cómputo de los intereses de demora derivados de la segunda liquidación se debía tomar como *dies ad quem* la fecha en la que se dictó la primera liquidación.

Sin embargo, tras la mencionada reforma, los intereses de demora derivados de nuevas liquidaciones dictadas en ejecución se deben calcular desde la fecha que le hubiera correspondido a la liquidación anulada y hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación.

En el marco de este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la cuestión controvertida consiste en determinar si a los intereses de demora que se calculan en supuestos en los que se dicte una nueva liquidación administrativa como consecuencia de una sentencia o



resolución que ordene la retroacción de actuaciones (artículo 150.7 de la LGT), le resulta de aplicación la modificación operada por Ley 34/2015 de 21 de septiembre, con independencia de la fecha en que se hubiera iniciado el procedimiento que se continúa.

El TEAC concluye que la nueva redacción del artículo 150.7 de la LGT es de aplicación, tal y como señala la Disposición Transitoria Única.6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, a las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción ordenada se produzca a partir del 12 de octubre de 2015, con independencia de que el procedimiento inspector que se continúa tras la retroacción se hubiera iniciado antes de dicha fecha.

### **3.3 Procedimiento de recaudación.- En la regularización de un ejercicio como resultado de una previa revisión administrativa, se excluyen los recargos por declaración extemporánea**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Resolución de 27 de noviembre de 2019**

El artículo 27 de la LGT regula el régimen de recargos por la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Dicho artículo aclara que se entenderá como requerimiento previo de la Administración cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario que conduzca al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

En el supuesto de hecho analizado en esta reclamación, la entidad presentó fuera de plazo una autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades de 2014 como consecuencia de un procedimiento de inspección previo relativo al ejercicio 2011, en el que se había indicado a la entidad que debía regularizar los ejercicios posteriores.

La Administración consideró que dicha presentación extemporánea fue voluntaria, sin requerimiento previo, por lo que giró el recargo por declaración extemporánea. Sin embargo, el TEAR de Madrid concluye, sobre la base de la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011, que dicha presentación extemporánea vino derivada de una actuación administrativa previa y que, por tanto, no concurre la nota de espontaneidad exigida para liquidar el referido recargo.



## 4. Resoluciones de la DGT y el TEAC

### 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La DGT reitera la admisibilidad de las aportaciones no dinerarias de participaciones que permiten eliminar el “peaje fiscal” por el reparto de dividendos

Dirección General de Tributos. Consultas [V1007-20, de 22 de abril](#) y [V1122-20, de 28 de abril](#)

En estas dos resoluciones se analizan operaciones de aportación no dineraria de participaciones por personas físicas. En concreto, en ambos casos las personas físicas, que compartían la titularidad de las participaciones en una entidad A, aportan esas participaciones en A a dos entidades *holding* (B y C) íntegramente participadas, cada una de ellas, por cada una de las personas físicas.

La DGT entiende que los motivos alegados para la aportación son válidos y que, por tanto, se puede aplicar el régimen de neutralidad. Entre dichos motivos, se citan los siguientes:

- a) Permitir la planificación y la gestión de los dos patrimonios empresariales de forma separada.
- b) Facilitar el futuro relevo generacional.
- c) Mejorar la obtención de financiación para nuevas inversiones.
- d) Canalizar a través de las *holding* los dividendos distribuidos por sus participadas (es decir, en definitiva, evitar el “peaje fiscal” que supone distribuir esos dividendos a las personas físicas para posteriormente realizar inversiones).

### 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Las bases imponibles negativas no se reducen en el deterioro de la participación, si este se revierte antes de la fusión

Dirección General de Tributos. [Consulta V0853-20, de 14 de abril](#)

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que, en las operaciones acogidas al régimen de neutralidad, se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas generadas por la entidad transmitente que estén pendientes de compensación. No obstante:

- a) Si la entidad adquirente participaba en el capital de la transmitente o ambas formaban parte de un grupo mercantil, las bases imponibles negativas se reducirán en la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación y su valor fiscal.
- b) Además, según la disposición transitoria decimosexta de la ley, no serán compensables las bases imponibles negativas de la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación en la entidad adquirente (o en otra del grupo mercantil) antes de 1 de enero de 2013.

En esta consulta se plantea una fusión por absorción por medio de la cual una entidad dominante de un grupo absorberá a otra entidad íntegramente participada por aquella, que cuenta con bases imponibles negativas pendientes de compensación. Tras subrayar que el hecho de que la sociedad absorbida cuente con bases imponibles negativas pendientes de compensar no invalida *per se* la aplicación del régimen fiscal especial, la DGT repasa los referidos requisitos para la subrogación de la entidad absorbente en el derecho a compensar las bases negativas de la entidad absorbida y puntualiza lo siguiente:

- El límite relacionado con la depreciación de la participación tiene como finalidad evitar que la misma pérdida pueda ser objeto de aplicación dos veces; lo que en el caso de que se hayan dotado pérdidas por deterioro de la participación ocurriría si la entidad absorbente ha deducido ese deterioro y, además, puede compensar las bases imponibles negativas generadas por la entidad absorbida.
- No obstante, si antes de la operación se revierte el deterioro de la participación registrado y deducido por la entidad absorbente, las bases imponibles negativas pendientes de compensar no se minorarán por ese deterioro.



### 4.3 Impuesto sobre Sociedades.- Una escisión total no proporcional tras una fusión por absorción no se puede beneficiar del régimen de neutralidad

Dirección General de Tributos. [Consulta V0857-20, de 14 de abril](#)

Dos hermanos con distintos porcentajes de participación en dos entidades (A y B) dedicadas a la explotación de activos inmobiliarios, pretenden separar paulatinamente sus patrimonios. Plantean realizar una fusión por la que A absorberá a B. Posteriormente, la entidad resultante de la fusión se escindirá en dos sociedades C y D; cada hermano recibirá el 100% de una de estas entidades. Los activos a recibir por C y D no forman ramas de actividad.

La DGT niega la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, porque los socios de la entidad escindida (resultante de la fusión) recibirán participaciones de las entidades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la que tenían en aquella, lo que determina que la operación se califique como una escisión total no proporcional; a lo que se añade que los bloques patrimoniales transmitidos no constituyen ramas de actividad.

### 4.4 Impuesto sobre Sociedades.- Si la reserva de fusión se corresponde con el capital y la prima de emisión aportados por el socio a la sociedad absorbida, su distribución no se integrará en la base imponible del perceptor

Dirección General de Tributos. [Consulta V0535-20, de 5 de marzo](#)

La entidad H constituyó una entidad P, que a su vez adquirió el 100% de la entidad A. Mediante una fusión inversa acogida al régimen de neutralidad, la entidad A absorbió a la entidad P. Como consecuencia de esa operación, surgió una reserva de fusión en A que se correspondería con el capital y la prima de emisión de P (aportados por H para que P adquiriera su participación en A). Ahora la entidad A va a repartir esa reserva de fusión a la entidad H.

En el régimen de neutralidad fiscal impera el principio de subrogación en derechos y obligaciones, entre los cuales se encuentra el mantenimiento del régimen fiscal aplicable al capital y a la prima de emisión existentes en la entidad absorbida, con independencia de la forma en que se incorporen en los fondos propios de la absorbente. Por tanto, el capital o la prima de emisión



existentes en la entidad P (entidad absorbida) que posteriormente fueran reintegrados a su socio H, conservarían su régimen fiscal, con independencia de que en la contabilidad de la entidad A (entidad absorbente) se hubieran incorporado como reservas. Es decir, tendrían el tratamiento correspondiente a una devolución de capital o de prima de emisión.

Por su parte, la devolución de capital o prima de emisión (artículo 17.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) supone la integración en la base imponible de los socios del exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.

En el supuesto analizado, el valor fiscal de la participación de H en A se determinaría de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.2 de la ley del impuesto (régimen de neutralidad); es decir, el valor a efectos fiscales de dicha participación sería el valor fiscal que tenía en P.

Por tanto, en la medida en que la reserva de fusión objeto de distribución se corresponda con el capital y la prima de emisión aportados por H a la entidad P, la entidad H no integraría renta alguna en su base imponible como consecuencia del reparto.

#### 4.5 Impuesto sobre Sociedades.- El gasto financiero para distribuir prima de emisión es deducible con los límites generales para los gastos financieros

Dirección General de Tributos. [Consulta V1193-20, de 30 de abril](#)

Una entidad recibe un préstamo de una entidad vinculada y lo destina en parte a la devolución de prima de emisión a su socio único. Se plantea si el gasto financiero derivado de dicho préstamo tendrá la consideración de deducible.

Para resolver la consulta planteada, la DGT parte de la hipótesis de que, desde la adquisición o constitución de la entidad por su socio único, aquella ha generado beneficios superiores a la prima de emisión que se distribuye, de manera que dicha distribución, conforme a los criterios contables, se pueda calificar como de distribución de beneficios.

Conforme a esta hipótesis, concluye que los gastos financieros serán deducibles siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, si bien con la limitación general a la deducibilidad de gastos financieros del artículo 16 de la ley.



#### 4.6 IRPF.- Un administrador puede deducir las cuotas de autónomos, aunque su cargo sea no retribuido

Dirección General de Tributos. [Consulta V0718-20, de 6 de abril](#)

El consultante es administrador de una sociedad limitada, con cargo no retribuido. La mercantil no ha tenido ingresos. El consultante no ha participado como autónomo en la realización de ninguna actividad económica, pero ha pagado las cuotas a la Seguridad Social en el régimen de autónomos.

La DGT señala que las cotizaciones al régimen de autónomos que corresponde realizar al consultante por el desempeño de las funciones de administrador tendrán para aquel la consideración de gasto deducible para la determinación de su rendimiento neto del trabajo, que puede resultar negativo por este motivo.

Conviene recordar que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 14 de octubre de 2019, se ha manifestado en sentido contrario, al considerar que si el cargo de administrador es gratuito no se pueden deducir las cuotas de Seguridad Social.

#### 4.7 IRPF.- Los impatriados se pueden beneficiar de los supuestos de exención y no sujeción para rentas del trabajo (retribución flexible)

Dirección General de Tributos. [Consulta V0589-20, de 16 de marzo](#)

Se revisa el caso de una entidad que contrata empleados que se acogen al régimen fiscal especial de trabajadores desplazados (impatriados). Estos trabajadores reciben diversas rentas en especie. Conforme al régimen fiscal de impatriados, la deuda tributaria se determinará según las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), con ciertas especialidades. Esta remisión a la Ley del IRNR (LIRNR) supone a su vez una remisión a las reglas de Ley del IRPF, según se establece en el artículo 13.3 de la LIRNR. Entre las referidas especialidades, se establece que los impatriados no podrán aplicar exenciones.

Se plantea si los trabajadores impatriados se pueden beneficiar de las exenciones que la Ley del IRPF establece para ciertas retribuciones en especie.



La DGT recuerda que la distinción entre supuestos de no sujeción y exención de rentas en especie que existe desde el 1 de enero de 2015 en la Ley del IRPF es de carácter aclaratorio y no puede implicar que las exenciones del artículo 42 de la Ley del IRPF den lugar a rentas del trabajo en especie por las que deban tributar los impatriados. En definitiva, quienes se hayan acogido al régimen de impatriados se podrán beneficiar de las exenciones establecidas en la Ley del IRPF para las retribuciones en especie.

#### **4.8 IRPF.- La indemnización percibida por un falso autónomo, acordada en conciliación judicial, no estará exenta de tributación si no se reconoce adecuadamente la improcedencia del despido**

Dirección General de Tributos. [Consulta V0777-20, de 7 de abril](#)

La consultante fue despedida por la empresa para la que trabajaba como falsa autónoma, por lo que decidió demandar a la empresa. Se llegó a una conciliación judicial entre ambas partes en la que, sin entrar a valorar la calificación jurídica del despido, se otorgó a la demandante una indemnización.

La DGT entiende lo siguiente:

- a) Como en el procedimiento desarrollado ante la jurisdicción social se parte de la hipótesis de que la consultante tenía una relación laboral, la indemnización se calificará como rendimiento del trabajo.
- b) No obstante, solo estará exenta si se reconoce la improcedencia del despido, bien ante el servicio de conciliación, bien mediante resolución judicial.
- c) En este caso no resulta aplicable la exención porque esa improcedencia no fue reconocida de forma expresa (sin perjuicio de la posible aplicación de la reducción del 30% si el período de generación es superior a dos años).



## 4.9 IRPF.- Los honorarios derivados de procedimientos que han durado varios años son rentas irregulares

Dirección General de Tributos. [Consulta V0609-20, de 30 de marzo](#)

El consultante es abogado y en ocasiones percibe honorarios correspondientes a procesos judiciales que han durado varios años, cobrando una única cantidad al final de dichos procedimientos.

La DGT recuerda que la reducción por rentas irregulares no es aplicable a los rendimientos que procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual genere este tipo de rendimientos. No obstante, menciona que el Tribunal Supremo ha precisado, en sentencia de 19 de marzo de 2018, que la determinación de si un rendimiento se obtiene de forma regular o habitual debe partir de un análisis de la actividad específica o concreta desarrollada por cada contribuyente. En dicha sentencia, el tribunal concluyó (y así lo asume la DGT) lo siguiente:

- a) La regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia impide aplicar la reducción se ha de referir al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de esta, global o abstractamente considerada.
- b) Los ingresos obtenidos por un abogado por la defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un periodo superior a dos años y se podrán beneficiar del tratamiento de rentas irregulares.
- c) La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho para aplicar la reducción incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comporta obviamente la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción no resulta aplicable.



#### 4.10 IRPF.- En el ámbito de las actividades económicas, la base de amortización de un local adquirido por donación será su valor venal, incrementado en los gastos y tributos inherentes a la adquisición

Dirección General de Tributos. [Consulta V0728-20, de 6 de abril](#)

El consultante ejerce una actividad profesional. El local donde desarrolla la actividad fue adquirido por donación. Se pregunta cuál es el valor de adquisición del local a efectos de su amortización.

Como valor de adquisición (que coincidirá con el valor contable al que se debe registrar el activo en el libro registro de bienes de inversión) se tomará el valor venal del local en el momento de la adquisición, incrementado en los gastos y tributos inherentes a la adquisición. Como valor venal se tomará el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta las características particulares del elemento patrimonial.

El valor resultante de lo dispuesto en el párrafo anterior, excluido el valor del suelo, será la base de amortización del local.

#### 4.11 IRPF.- El cómputo del plazo de dos años de reinversión en una nueva vivienda se paraliza desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020

Dirección General de Tributos. [Consulta V1115-20, de 28 de abril](#)

La ganancia derivada de la venta de la vivienda habitual está exenta si el precio obtenido se invierte en dos años.

Como resumimos en nuestra alerta de 5 de junio ([acceda aquí](#)), la DGT entiende que el cómputo del plazo de dos años quedó paralizado desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020.



#### 4.12 IRNR.- Una actividad de duración inferior a 6 meses, pero recurrente durante varios años, puede dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente en España

Dirección General de Tributos. [Consulta V1008-20, de 22 de abril](#)

El consultante, de nacionalidad alemana, es un abogado residente fiscal en Alemania. Es propietario de un local en Lanzarote que está acondicionado para el desarrollo de la actividad de bar-cafetería y tiene la intención de ejercer dicha actividad personalmente (sin trabajadores a cargo) durante los periodos de vacaciones en España, que no superarán los dos o tres meses al año ni serán continuados.

Conforme a los Comentarios de la OCDE, existe un establecimiento permanente cuando la actividad en el lugar de negocio no sea de índole meramente temporal, lo que en general se entiende que requiere que la actividad se realice por un plazo superior a seis meses.

No obstante, según la DGT, incluso cuando el plazo durante el que se ejerce la actividad sea inferior a seis meses, puede también existir establecimiento permanente si se dan las notas de recurrencia de la actividad durante varios años, como parece que sucede en el caso consultado, así como el hecho de que dicha actividad siempre se realizará en el mismo local. A ello se une que la actividad de bar-cafetería será desarrollada por el consultante solo en España (no desarrollando una actividad similar en su país de residencia).

Por tanto, se debe concluir que sí existe un establecimiento permanente en España. En particular, se deberán aplicar las reglas para la determinación de la base imponible previstas para las actividades económicas de temporada.

#### 4.13 IRNR.- Las costas percibidas por un residente en Reino Unido se califican como ganancia patrimonial que, conforme al CDI, únicamente tributarán en el Estado de residencia

Dirección General de Tributos. [Consulta V1010-20, de 22 de abril](#)

De acuerdo con la LIRNR, las rentas se calificarán siguiendo las reglas del IRPF, con ciertas especialidades. Por este motivo, en general, las costas procesales obtenidas por un no residente (sin mediación de establecimiento permanente) se calificarán como ganancia patrimonial sujeta al impuesto.



No obstante, la DGT concluye que, si resulta aplicable el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Reino Unido, esta ganancia estará exenta en España (tributando exclusivamente, en su caso, en el Reino Unido).

Debemos recordar que recientemente el TEAC ha concluido que la ganancia patrimonial se debe determinar minorando las costas en los gastos del proceso, con el límite de aquellas ([vea aquí nuestra alerta](#)).

#### 4.14 IVA.- El IVA repercutido en los pagos anticipados de reservas hoteleras se debe rectificar si el cliente no se presenta

Dirección General de Tributos. [Consulta V0839-20 de 14 de abril de 2020](#)

La DGT analiza en esta resolución la sujeción a IVA de las cantidades recibidas por los establecimientos hoteleros en los casos de cancelación de las reservas o de no presentación de los clientes, para un supuesto en el que el hotel ofrece dos alternativas:

- a) Alternativa 1: Pagar un precio reducido por la habitación y realizar un pago anticipado, que no será reembolsable si finalmente se cancela la reserva o el cliente no se presenta.
- b) Alternativa 2: Pagar un precio sin reducción por la habitación, pero sin realizar pago anticipado; si finalmente el cliente no se presenta o realiza la cancelación de la reserva fuera de plazo, se carga en su tarjeta de crédito la cantidad equivalente a una noche de estancia.

Para la resolución de esta cuestión, la DGT se basa en los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, concluyendo de la siguiente forma:

- a) Alternativa 1:
  - Las cantidades no reembolsables que se satisfacen de manera anticipada son pagos a cuenta del servicio final y, por tanto, están sujetos al IVA.



- Si se produce una cancelación o el cliente no se presenta, las cantidades retenidas (el pago anticipado), no suponen la contraprestación de un acto de consumo, sino una indemnización no sujeta a IVA. Por tanto, el IVA inicialmente repercutido deberá ser devuelto al cliente como consecuencia de la resolución del contrato, mediante la emisión de una factura rectificativa.
- b) Alternativa 2: Las cantidades cargadas por cancelación de la reserva o porque no se haya presentado el cliente no se corresponden con un acto de consumo, sino con un pago cuyo objeto es la reparación de las consecuencias de la falta de ejecución del contrato (una indemnización). Por tanto, no existirá ninguna operación sujeta a IVA.

#### 4.15 Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).- No se devenga el impuesto en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido al régimen de compensación

Dirección General de Tributos. [Consulta V1187-20, de 30 de abril](#)

El consultante está ultimando un acuerdo de inversión para adquirir la condición de titular y consumidor asociado en una instalación de producción de energía eléctrica con tecnología renovable y se acogerá a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido al régimen de compensación.

En la medida en que, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 14 del Real Decreto 244/2019, la energía horaria excedentaria de los consumidores acogidos al mecanismo de compensación simplificada no tendrá la consideración de energía incorporada al sistema eléctrico de energía eléctrica, no se producirá respecto de dicha energía eléctrica el hecho imponible que da lugar a la exacción del IVPEE.



## 5. Normativa

### 5.1 Se aprueban los modelos de regularización voluntaria de la deuda tributaria en supuestos de delito contra la Hacienda pública

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, introdujo un nuevo artículo 252 en el que se regula el régimen de regularización voluntaria que impide que la Administración Tributaria pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente y remita el expediente al Ministerio Fiscal.

Recordemos que esta regularización voluntaria debe suponer el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se notifique el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda; o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, (i) antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra el obligado tributario, o (ii) antes de que el Ministerio Fiscal o el juez de Instrucción realicen actuaciones que permitan al obligado tributario tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Ahora, mediante la Orden HAC/530/2020, de 3 de junio, publicada en el BOE de 16 de junio de 2020, se aprueban los siguientes modelos y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación:

- a) Modelo 770 de autoliquidación de intereses de demora y recargos para la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 de la Ley General Tributaria.
- b) Modelo 771 de autoliquidación de cuotas de conceptos y ejercicios sin modelo disponible en la sede electrónica de la AEAT para la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 de la Ley General Tributaria.

La orden entró en vigor el 26 de junio de 2020.

# Más información:

## Departamento Tributario

Síguenos:



# GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,  
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación,  
reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra,  
sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3  
28001 Madrid España  
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08

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

