



# **Newsletter Tributario**

---

**GARRIGUES**

Octubre 2021

## Índice

- 1. El Catastro aprueba las primeras disposiciones relativas al cálculo del “valor de referencia” y aclara algunas dudas**
  
- 2. Sentencias**
  - 2.1 Procedimientos amistosos. – La declaración de un conflicto en la aplicación de la norma puede determinar la inadmisión de un procedimiento amistoso para evitar la doble imposición
  
  - 2.2 Libre circulación de capitales. - No es contrario al Derecho de la UE el establecimiento de una limitación a los pagos en efectivo, ni el régimen sancionador asociado a ella
  
  - 2.3 Libre circulación de capitales. - Es contrario al Derecho de la UE el establecimiento de una limitación a la deducción por doble imposición en función del origen de los dividendos
  
  - 2.4 Impuesto sobre Sociedades. - Para aplicar el régimen de neutralidad a aportaciones no dinerarias, los pasivos no tienen que estar directamente vinculados con la adquisición de los activos
  
  - 2.5 IRNR/Procedimiento administrativo. - La carga de la prueba sobre la existencia de abuso en la exención matriz-filial recae sobre la Administración
  
  - 2.6 ISD. - La amortización de inmuebles arrendados adquiridos por herencia o donación se calcula sobre el valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones
  
  - 2.7 ISD. – La reducción por vivienda habitual se calcula sobre el valor íntegro de la vivienda, sin descontar el importe de la hipoteca
  
  - 2.8 ISD/Procedimiento de recaudación. - No se pueden exigir intereses de demora por meras diferencias interpretativas entre los contribuyentes y la Administración tributaria

- 2.9 ITPyAJD. – Las prórrogas de concesiones administrativas previstas en el título concesional original y que no comporten una ampliación de su alcance no están sujetas a ITPyAJD
- 2.10 Tasa por la cobertura del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos. – El método de cuantificación de la tasa respeta los principios de capacidad económica, igualdad y equivalencia
- 2.11 Procedimiento de gestión. – Se debe declarar la caducidad de un procedimiento de comprobación limitada para poder iniciar uno de inspección que tenga el mismo objeto
- 2.12 Procedimiento de gestión. - La solicitud de rectificación de una autoliquidación interrumpe el derecho a solicitar la devolución en relación con todos los elementos de la obligación tributaria y no únicamente respecto al elemento que dio lugar a la solicitud
- 2.13 Procedimiento de inspección. - La entrada y registro solo es posible una vez iniciado el procedimiento de inspección y, si la autorización de registro es anulada, la AEAT debe devolver los documentos incautados
- 2.14 Procedimiento sancionador. - En la graduación de sanciones, se debe atender a la cuota líquida como denominador del cálculo del porcentaje del perjuicio económico, no a la cuota diferencial
- 2.15 IVA / Procedimiento de revisión. – No es contrario al Derecho de la UE que, en sede de revisión, se rechace la aportación de pruebas no aportadas en el marco del procedimiento de comprobación

### 3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La limitación a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional no contraviene lo dispuesto en el convenio para evitar la doble imposición entre España y Portugal

- 3.2 IRPF. - La exención por trabajos realizados en el extranjero no está condicionada a que la entidad no residente se beneficie de forma exclusiva de los servicios prestados por el trabajador
- 3.3 IRPF. – En las transmisiones de inmuebles adquiridos por usucapión, el valor de adquisición del inmueble será su valor de mercado en la fecha de adquisición
- 3.4 IRPF. – En el régimen de gananciales, la transmisión entre cónyuges de participaciones gananciales no genera una alteración patrimonial
- 3.5 IVA. - Los fondos de pensiones y los fondos de inversión no reúnen los requisitos para formar parte del Registro de Grandes Empresas
- 3.6 ISD. – Un acto contrario a una norma imperativa es nulo y, por tanto, no puede dar lugar al devengo del ISD
- 3.7 ITPyAJD. – La valoración de un inmueble en función de las transmisiones del mismo bien durante el año posterior al devengo exige que la Administración justifique que se han mantenido las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico
- 3.8 Procedimiento de derivación de responsabilidad. – Se puede declarar responsable subsidiario al representante persona física del administrador persona jurídica de una sociedad que ha cesado en sus actividades
- 3.9 Procedimiento de derivación de responsabilidad. – Se puede declarar responsable solidario al donatario cuando el donante no se haya reservado bienes suficientes para pagar deudas tributarias anteriores a la donación
- 3.10 Procedimiento de gestión e inspección. – Para aplicar en el IRPF del transmitente de un inmueble el valor comprobado a efectos del ITPyAJD del adquirente, se debe dar trámite al primero en el procedimiento de comprobación de valores

3.11 Procedimiento de inspección. - El incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada no puede ser subsanado mediante la retroacción de actuaciones

#### 4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades. - Se analizan las implicaciones de la transformación de una sociedad civil a mercantil y de la aportación por los socios de inmuebles a la sociedad

4.2 Impuesto sobre Sociedades. - La reserva de capitalización se calcula sobre magnitudes contables, con independencia del criterio fiscal de imputación temporal de ingresos y gastos

4.3 Impuesto sobre Sociedades. - Los descuentos sobre compras futuras cobrados de forma anticipada se devengan durante el periodo de vigencia del contrato

4.4 Impuesto sobre Sociedades. - Las sociedades fotovoltaicas son entidades patrimoniales en tanto no inicien la promoción de las plantas solares

4.5 Impuesto sobre Sociedades. - La renta derivada del arrendamiento de viviendas y locales estará exenta de retención solo si el valor catastral de las viviendas y el de los locales, medidos de forma separada, supera los 601.012,10 euros

4.6 Impuesto sobre Sociedades e IVA. - Se analiza el régimen aplicable a la transmisión de un negocio con precio variable

4.7 Impuesto sobre Servicios Digitales. - En los servicios prestados por las agencias de viaje se devenga el impuesto si actúan en nombre ajeno

4.8 IRPF. - Los dividendos que se paguen al socio que haya ejercido su derecho de separación se imputarán al ejercicio en que eran exigibles, aunque se satisfagan en un ejercicio posterior

- 4.9 IRPF. - La contratación laboral de un comunero no es suficiente para que la actividad de arrendamiento de inmueble de una comunidad de bienes sea una actividad económica
- 4.10 IRPF. - Los incentivos se deben imputar en el ejercicio en que resultan exigibles, aunque se calculen en función de objetivos de años precedentes
- 4.11 IRPF. - La venta por el empleado de las acciones del empleador como consecuencia de una OPA supone el incumplimiento del plazo de mantenimiento de tres años
- 4.12 Impuesto sobre el Patrimonio. - Se analiza el tratamiento de las participaciones en una empresa familiar por un residente en Suiza
- 4.13 Impuesto sobre el Patrimonio. - Los no residentes no tributan en España por la participación en sociedades extranjeras, aunque estas tengan activos situados en España
- 4.14 Plusvalía municipal. - La exención por obras de conservación, mejora o rehabilitación requiere que estas se realicen por el propietario o titular del bien inmueble

## 5. Legislación

- 5.1 Se adapta el Reglamento del IRPF al contenido de la Ley de Presupuestos Generales de 2021
- 5.2 Se modifican las medidas tributarias introducidas en el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo
- 5.3 Se aprueban incentivos tributarios para paliar los efectos de la erupción del volcán en La Palma
- 5.4 Se aprueban medidas fiscales para impulsar la eficiencia energética de las viviendas

## 6. Otros

- 6.1 Las obligaciones formales y las sanciones aplicables en relación con los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión no serán exigibles hasta que no se realice el desarrollo reglamentario
  
- 6.2 Se actualiza la 'lista negra' de paraísos fiscales de la UE

## 1. El Catastro aprueba las primeras disposiciones relativas al cálculo del “valor de referencia” y aclara algunas dudas

En las últimas semanas se han publicado varias disposiciones, resoluciones e informes a efectos de la aplicación del valor de referencia en las transmisiones de inmuebles, tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, conocida como Ley Antifraude ([acceda a nuestro comentario de 10 de julio](#)).

De acuerdo con la Ley Antifraude, el valor de referencia se deberá tener en cuenta para determinar la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), salvo que el valor declarado por los interesados o el precio pagado (según el caso) sea superior, en cuyo caso se tomará este valor declarado. En consonancia con ello, esta ley ha introducido también diversas modificaciones en la normativa catastral a efectos de desarrollar las reglas de cálculo del valor de referencia.

En concreto, el valor de referencia será el determinado cada año (de forma objetiva y con el límite del valor de mercado) por la Dirección General del Catastro, por aplicación de módulos basados en el análisis de los precios de todas las compraventas inmobiliarias que se realizan ante fedatario en cada uno de los ámbitos homogéneos establecidos. A efectos de su determinación, la norma establece:

- (i) La aprobación de un factor de minoración de los valores para bienes de una misma clase, a efectos de asegurar que el valor de referencia no supera el valor de mercado. Este factor se ha fijado en un 0,9% para todos los inmuebles (tanto rústicos como urbanos) a través de la [Orden HFP/1104/2021, de 7 de octubre](#), publicada en el Boletín Oficial del Estado del 14 de octubre de 2021.
- (ii) La publicación anual por parte de la propia Dirección General del Catastro de un informe del mercado inmobiliario con las conclusiones del análisis de los datos de las transacciones anteriores y un mapa de valores, delimitando las zonas homogéneas y asignando módulos de valor medio de productos representativos.
- (iii) Un régimen transitorio en virtud del cual la Dirección General del Catastro debe aprobar, con base en el informe anual del mercado inmobiliario, una resolución en la que defina los ámbitos de aplicación de los módulos básicos de suelo y construcción, concretando los criterios y las reglas para su cálculo, los valores de suelo de cada zona, costes de construcción y campos de aplicación de los coeficientes correctores correspondientes.

Una vez elaborado dicho informe anual, la Dirección General del Catastro ha hecho públicas dos propuestas de resolución sobre los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles [urbanos](#) y [rústicos](#) del ejercicio 2022, respectivamente.

La propuesta relativa al método de cálculo del valor de referencia de los inmuebles urbanos incluye un importante matiz. En concreto, en su disposición segunda establece que los criterios de la propuesta solo serán aplicables para los inmuebles con construcción principal de uso residencial y de almacén-estacionamiento a efectos catastrales. Para el resto de casos habrá que tener en cuenta que la normativa del ITPyAJD y del ISD (tras la Ley Antifraude) establece que la base imponible será el mayor entre el valor declarado y el de

mercado (ISD) o entre dichos valores y el precio o contraprestación pactado (ITPyAJD), sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Finalmente, también se ha publicado en la Sede Electrónica de Catastro un [dossier de preguntas y respuestas](#) acerca de diversas cuestiones relativas al valor de referencia. Entre las respuestas ofrecidas, el Catastro afirma lo siguiente:

- a) Que el valor de referencia solo podrá ser impugnado cuando tenga efecto fiscal y sea base imponible del ITPyAJD o del ISD, en términos similares a lo previsto en la normativa del ITPyAJD y del ISD.
- b) Que en la medida en que el valor de referencia no afecta al valor catastral, no tendrá efectos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- c) Que este valor se tendrá en cuenta para la regla de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio respecto de aquellos inmuebles que se adquieran a partir del 1 de enero de 2022.

## 2. Sentencias

### 2.1 Procedimientos amistosos. – La declaración de un conflicto en la aplicación de la norma puede determinar la inadmisión de un procedimiento amistoso para evitar la doble imposición

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

Como consecuencia de una declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria por el artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT), la Administración denegó la deducibilidad de unos gastos financieros que, sin embargo, habían tenido la consideración de ingreso en Alemania, lo que derivó en una situación de doble imposición. Por ello, el recurrente inició un procedimiento amistoso. La Administración inadmitió dicho procedimiento sobre la base de que no se estaba ante un supuesto de interpretación y aplicación del convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania o del Convenio de Arbitraje de la Unión (Convenio 90/436/CEE), sino ante la estricta aplicación de la normativa interna española.

El Tribunal Supremo hace un breve repaso de la evolución histórica de la incorporación de cláusulas antiabuso a los convenios para evitar la doble imposición a la luz de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y de la interacción de las cláusulas antiabuso nacionales o domésticas y las de los convenios y concluye que, en este caso, concurrían motivos válidos para inadmitir la solicitud de inicio de procedimiento amistoso, conforme al contexto y legislación aplicable en el momento en que se produjeron los hechos, debido a que la regularización estaba basada en la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma (ex artículo 15 de la LGT, antiguo fraude de ley tributaria), es decir, en la aplicación de una norma general antiabuso interna.

## 2.2 Libre circulación de capitales. - No es contrario al Derecho de la UE el establecimiento de una limitación a los pagos en efectivo, ni el régimen sancionador asociado a ella

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 6 de octubre de 2021. Asunto C-544/19](#)**

Una entidad búlgara distribuyó dividendos a su socio único y realizó el pago en efectivo. La Administración tributaria búlgara comprobó que se había excedido el límite relativo a los pagos en efectivo establecido en la normativa nacional y, en consecuencia, impuso una sanción, que se calculó aplicando un porcentaje fijo a la cuantía pagada en efectivo.

El TJUE concluye que una limitación a los pagos en efectivo no contraviene la libre circulación de capitales y confirma que tampoco es contrario al Derecho de la UE el establecimiento de un régimen sancionador en el que el importe de la multa se calcule aplicando un porcentaje fijo al importe total del pago realizado contraviniendo dicha prohibición (sin que la multa se pueda modular en función de las circunstancias concretas del caso), siempre que la medida sea adecuada para garantizar los objetivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal y no exceda de lo necesario.

## 2.3 Libre circulación de capitales. - Es contrario al Derecho de la UE el establecimiento de una limitación a la deducción por doble imposición en función del origen de los dividendos

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 9 de septiembre de 2021. Asunto C-449/20](#)**

Una entidad portuguesa recibió dividendos de acciones admitidas a negociación tanto en el mercado bursátil portugués como en mercados extranjeros. En su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, acreditó una deducción del 50% del importe total de dichos dividendos. En el marco de un procedimiento de inspección, la Administración portuguesa redujo la base de cálculo de la deducción, excluyendo (de acuerdo con la normativa aplicable) los dividendos procedentes de acciones extranjeras.

El TJUE entiende que una normativa que limita la deducción para evitar la doble imposición de dividendos en función de su origen limita la libre circulación de capitales y no está justificada.

## 2.4 Impuesto sobre Sociedades. - Para aplicar el régimen de neutralidad a aportaciones no dinerarias, los pasivos no tienen que estar directamente vinculados con la adquisición de los activos

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 1 de octubre de 2021](#)**

En la constitución de una sociedad se aportó un inmueble junto con su deuda hipotecaria. La aportación no dineraria se benefició del régimen especial de neutralidad fiscal (por entonces, el artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). La Administración cuestionó la aplicación de dicho régimen porque la deuda aportada era superior al precio abonado por la aportante en la adquisición del inmueble, que estaba pendiente de pago en la fecha de constitución del préstamo. Es decir, al aportar el inmueble y una deuda, la aportante no solo recibió participaciones en la entidad beneficiaria de la

aportación (por el valor de lo aportado), sino que se benefició también de la asunción de la deuda por esta sociedad.

A juicio de la Administración, en las aportaciones no dinerarias que se vayan a acoger al régimen de neutralidad, los pasivos deben estar vinculados con los activos aportados, lo que solo sucede cuando el pasivo aportado se hubiera contraído expresamente para la adquisición del activo transmitido.

El tribunal concluye lo siguiente:

- a) Es cierto que, si el endeudamiento es muy elevado, la aportación puede ser realmente un mecanismo para la obtención inmediata de liquidez por la sociedad aportante que, de esta manera, se liberaría del pasivo.
- b) Sin embargo, la norma no exige que las aportaciones no dinerarias (distintas de las ramas de actividad) impliquen la transmisión conjunta de elementos patrimoniales y deudas, por lo que no es exigible que las deudas aportadas hayan sido expresamente contraídas para financiar la adquisición de los elementos que se transmiten.
- c) Además, el riesgo de "inflar" de forma ficticia el pasivo queda desactivado porque el referido artículo 94 prohibía en su apartado 3 que el elemento transmitido se valorara por encima de su valor normal de mercado, lo que exige que el valor neto de lo aportado deba ser positivo.

En cualquier caso, el tribunal añade que la vinculación de las deudas con los bienes aportados podrá ser un elemento a considerar en el contexto del análisis de los motivos económicamente válidos que justifiquen la operación.

## 2.5 IRNR/Procedimiento administrativo. - La carga de la prueba sobre la existencia de abuso en la exención matriz-filial recae sobre la Administración

### **Audiencia Nacional. Sentencia de 31 de mayo de 2021**

Una entidad residente en España repartió dividendos a su matriz residente en otro estado miembro de la UE y no practicó retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) conforme a la exención matriz-filial. La matriz última del grupo era residente en Qatar. La Administración cuestionó la aplicación de dicha exención porque entendió aplicable la cláusula anti abuso prevista en la norma para aquellos casos en que "la mayoría de los derechos de voto de la entidad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea". Según la Administración, la matriz "intermedia" residente en la UE no contaba con medios humanos y materiales para desarrollar una actividad económica y su único objeto era recibir dividendos para repartirlos a su entidad matriz residente en Qatar, por lo que había sido constituida únicamente para aplicar la exención.

La Audiencia Nacional concluye de la siguiente forma:

- a) No se puede presumir una finalidad abusiva por el mero hecho de que la matriz última esté establecida fuera de la UE o porque sea una entidad holding.

- b) Es la Administración tributaria la que debe justificar los presupuestos de aplicación de las cláusulas anti abuso “siéndole exigible una mayor prueba, a través de los distintos medios de información de los convenios y realizando los oportunos requerimientos para obtener información precisa que justifique la inexistencia de un interés económico válido”.
- c) No cabe afirmar que una entidad es meramente instrumental porque esté participada al 100% por otra entidad. Una filial puede actuar con autonomía aun reconociendo una unidad de decisión con su matriz o las sociedades del grupo.

## 2.6 **ISD. - La amortización de inmuebles arrendados adquiridos por herencia o donación se calcula sobre el valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones**

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

Como ya analizamos en nuestra [alerta de 29 de septiembre de 2021](#), el Tribunal Supremo contradice el criterio administrativo en virtud del cual la amortización de los inmuebles adquiridos por herencia o donación, a efectos del IRPF, se calcula sobre los impuestos pagados en dicha herencia o donación y los costes de las obras posteriores; y confirma que la amortización se calcula sobre el valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones.

## 2.7 **ISD. – La reducción por vivienda habitual se calcula sobre el valor íntegro de la vivienda, sin descontar el importe de la hipoteca**

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

Para determinar la base imponible del ISD, del valor de los bienes que integran el caudal relicto se deducen las cargas y gravámenes establecidos directamente sobre los bienes que disminuyan su valor (como, por ejemplo, los censos o las pensiones), pero no las cargas que constituyan obligación personal del adquirente, como las hipotecas y prendas. No obstante, del caudal relicto o masa hereditaria se pueden deducir las deudas que dejase contraídas el causante. Es decir, una hipoteca no minora el valor del inmueble heredado de forma específica pero sí el caudal relicto final.

Partiendo de lo anterior, se plantea si la reducción por vivienda habitual se calcula sobre el valor bruto del inmueble o sobre su valor neto, una vez restado el importe de la hipoteca que también se hereda.

La sala de instancia entendió que la reducción debía operar sobre el valor real del bien inmueble, es decir, sin tener en cuenta la hipoteca, porque el artículo 12 de la ley establece expresamente que “del valor real de los bienes no se deducirán las hipotecas”, lo que es confirmado por el Tribunal Supremo.

## 2.8 ISD/Procedimiento de recaudación. - No se pueden exigir intereses de demora por meras diferencias interpretativas entre los contribuyentes y la Administración tributaria

**Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. [Sentencia de 21 de junio de 2021](#)**

La Administración tributaria regularizó la situación de dos contribuyentes en relación con el ISD porque, entre otras cuestiones, entendió que no procedía la reducción por transmisión de empresa familiar aplicada por aquellos en su autoliquidación. Como consecuencia de lo anterior, la Administración les exigió la cuota dejada de ingresar más intereses de demora. Las resoluciones de las posteriores reclamaciones económico-administrativas fueron parcialmente estimatorias de las pretensiones de los contribuyentes.

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León entiende que en este caso no procedía exigir intereses de demora. El tribunal recuerda el criterio sentado por el Tribunal Supremo (sentencia de 16 de noviembre de 2015, en el recurso 848/2014), en virtud del cual en el ISD no cabe exigir intereses de demora devengados siempre y cuando (i) el obligado tributario declare los hechos correctamente, y (ii) las discrepancias entre Administración y contribuyente se reduzcan a una mera diferencia interpretativa. En el caso analizado concurría esta circunstancia, como prueba que los tribunales económico-administrativos hubieran estimado parcialmente las reclamaciones de los interesados, a lo que se une que no se aprecia ocultación de los hechos.

## 2.9 ITPyAJD. – Las prórrogas de concesiones administrativas previstas en el título concesional original y que no comporten una ampliación de su alcance no están sujetas a ITPyAJD

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

La Junta de Galicia otorgó a favor de la recurrente una concesión minera por un periodo de 30 años, prorrogables hasta un máximo de 90 años. La prórroga estaba prevista en el título concesional. La concesión fue prorrogada hasta en dos ocasiones en las mismas condiciones en las que fue otorgada inicialmente. En relación con dichas prórrogas la Administración exigió a la sociedad el pago del ITPyAJD, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), porque, según la ley del impuesto, son transmisiones patrimoniales sujetas a gravamen tanto la constitución de concesiones administrativas como la ampliación posterior de su contenido, cuando ello implique para su titular un incremento patrimonial.

El Tribunal Supremo concluye que la prórroga de concesiones administrativas no está sujeta a TPO cuando se cumplan las siguientes condiciones cumulativamente:

- a) Que la prórroga se prevea expresamente en el propio título concesional original.
- b) Que la prórroga se someta a condiciones no discrecionales de la Administración.
- c) Que la prórroga no suponga una ampliación del contenido material de la concesión, es decir, de su alcance.

Por tanto, en el caso analizado, como la prórroga de la concesión inicial no supone la constitución de nuevos derechos, ni la ampliación de su contenido; ni tampoco aumenta el valor patrimonial para el concesionario, se debe anular la liquidación impugnada.

## 2.10 Tasa por la cobertura del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos. – El método de cuantificación de la tasa respeta los principios de capacidad económica, igualdad y equivalencia

**Tribunal Supremo. Sentencias de 15 de septiembre de 2021 (recursos [3949/2019](#), [4773/2019](#), [683/2018](#) y [4763/2019](#))**

El Tribunal Supremo se pronuncia acerca de si resulta conforme a derecho la tasa municipal por el mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos de los ayuntamientos de Rivas - Vaciamadrid y Torrejón de Ardoz.

El tribunal concluye que, de acuerdo con la Ley de Haciendas Locales, se puede exigir una tasa por el mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos por un ayuntamiento, aunque el servicio público sea prestado de forma efectiva por la Administración autonómica, sin que ello suponga que el municipio pierda la competencia sobre dicho servicio; y sin que sea necesaria la tramitación de un convenio entre la comunidad autónoma y el ayuntamiento cuando no existan medios personales o materiales que transferir.

Además, afirma que en la ordenanza se delimita suficientemente quién es el sujeto pasivo de la tasa, por lo que se cumple con lo dispuesto en la norma. En concreto, son contribuyentes de la tasa los titulares de inmuebles que resulten beneficiados o afectados por el mantenimiento del servicio; y sustitutos del contribuyente las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo en el municipio (dado que se ponen en el lugar de los titulares de inmuebles asegurados).

Añade el tribunal que el sustituto del contribuyente (las compañías aseguradoras) puede exigir al contribuyente (el propietario del inmueble asegurado) el importe de la cuota satisfecha por aquel, dado que no hay prohibición legal en contra de dicha repercusión.

Finalmente, concluye que el método de determinación de la tasa es respetuoso con los principios de capacidad económica, igualdad y equivalencia, dado que está basado en el coste del servicio público, representado por el importe satisfeito por el ayuntamiento a la comunidad autónoma prestadora del servicio.

En cualquier caso, aunque el tribunal confirma la procedencia de la cuantificación de la cuota exigida a las entidades aseguradoras (recurrentes), también señala que la cuantificación será procedente en la medida en que sirve para determinar un ingreso a cuenta, de tal manera que, si lo ingresado por las compañías excede de lo que tiene que pagar el contribuyente, procede devolver el exceso.

La sentencia contiene un voto particular de dos magistrados, que discrepa y recoge los argumentos de los recurrentes.

## 2.11 Procedimiento de gestión. – Se debe declarar la caducidad de un procedimiento de comprobación limitada para poder iniciar uno de inspección que tenga el mismo objeto

**Audiencia Nacional. [Sentencia de 7 de julio de 2021](#)**

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada en concepto de IRPF del ejercicio 2010 y actuaciones de inspección en relación con el IRPF de los ejercicios 2008

y 2009. Transcurridos más de seis meses desde el inicio del procedimiento de comprobación limitada de 2010 sin haber dictado resolución, el órgano de inspección amplió el alcance de sus actuaciones al ejercicio 2010 sin haber declarado la caducidad del procedimiento de comprobación.

La Audiencia Nacional concluye, con base en jurisprudencia del Tribunal Supremo, que cuando el artículo 140.1 de la LGT prohíbe la realización de nuevas regularizaciones con el mismo objeto de un procedimiento de comprobación previo, no discrimina entre los órganos de gestión y los de inspección. Esa prohibición, por tanto, es aplicable a todos los órganos de la Administración tributaria en su conjunto.

Descendiendo al caso, el tribunal concluye de la siguiente forma:

- a) El alcance de las actuaciones de inspección (tras su ampliación) comprendía el objeto del procedimiento de comprobación limitada previo.
- b) Por ello, como no se declaró de forma expresa la caducidad del procedimiento de comprobación limitada una vez transcurrido su plazo máximo de duración, no se podía iniciar un procedimiento de inspección con el mismo objeto.

## **2.12 Procedimiento de gestión. - La solicitud de rectificación de una autoliquidación interrumpe el derecho a solicitar la devolución en relación con todos los elementos de la obligación tributaria y no únicamente respecto al elemento que dio lugar a la solicitud**

### **Audiencia Nacional. Sentencia de 23 de junio de 2021**

Un contribuyente presentó en 2011 una solicitud de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2006 con el objeto de corregir la aplicación de determinadas deducciones. En 2014 presentó una nueva solicitud de rectificación de la misma autoliquidación con el fin de incluir un ajuste negativo a la base imponible por los ingresos derivados de las devoluciones de un impuesto declarado inconstitucional, en el entendimiento de que dichos ingresos se debían imputar en el ejercicio en que se registró el gasto correlativo.

La Administración desestimó esta segunda solicitud sobre la base de que había prescrito el derecho del contribuyente a solicitar una nueva devolución del ejercicio 2006, porque la primera solicitud presentada en 2011 solo interrumpió la prescripción del ejercicio 2006 en lo que se refiere a las deducciones cuya rectificación se solicitó, pero no en relación con el resto de elementos de la obligación tributaria.

La Audiencia Nacional rechaza la tesis de la Administración y el TEAC y entiende que una solicitud de rectificación con devolución de ingresos indebidos interrumpe el derecho del contribuyente a solicitar las devoluciones a las que tenga derecho en relación con todos los elementos de la obligación tributaria en cuestión y no únicamente al concreto elemento al que se refiere la solicitud.

A juicio del tribunal, lo contrario supondría avalar una diferencia de trato inadmisibles a favor de la Administración, porque la primera solicitud de rectificación interrumpió la prescripción del derecho de la Administración a determinar toda la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en su integridad.

En relación con el fondo del asunto, relativo a la imputación temporal de los ingresos derivados de las devoluciones de un impuesto declarado inconstitucional, la Audiencia Nacional concluye que, cuando la sentencia del Tribunal Constitucional incluya una cláusula de limitación de efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, la imputación se debe realizar en el ejercicio en que se reciben las devoluciones y no en el ejercicio en que se registró el gasto por el impuesto.

## **2.13 Procedimiento de inspección. - La entrada y registro solo es posible una vez iniciado el procedimiento de inspección y, si la autorización de registro es anulada, la AEAT debe devolver los documentos incautados**

### **Tribunal Supremo. Sentencias de [23 de septiembre](#) y [27 de septiembre](#) de 2021**

El Tribunal Supremo se pronuncia de nuevo sobre la facultad de la Administración para entrar en el domicilio del contribuyente para su registro.

En la sentencia de 23 de septiembre de 2021, apoyándose en sus sentencias de 10 de octubre de 2019 ([Newsletter Tributario de Noviembre 2019](#)) y de 1 de octubre de 2020 ([Newsletter Tributario de Octubre 2020](#)), concluye de la siguiente forma:

- a) La autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido debe estar conectada con la existencia de un procedimiento de inspección ya abierto, cuyo inicio se haya notificado al sujeto inspeccionado, y en el marco del cual se hayan obtenido los datos e indicios que hacen imprescindible la entrada en el domicilio.

No se puede, por tanto, acceder al domicilio de un tercero distinto al sujeto inspeccionado, aunque haya alguna conexión entre ellos.

- b) La autorización de entrada se puede adoptar sin avisar al sujeto inspeccionado con carácter previo. No obstante, esta situación es absolutamente excepcional y, por ello, tanto en la solicitud de la Administración como en el auto judicial se debe concretar de forma expresa la motivación de la necesidad de la medida, no existiendo un derecho incondicionado o natural de la Administración de entrar en el domicilio.
- c) A efectos de formular recurso contra el auto que autoriza la entrada en el domicilio, el recurrente debe tener a su disposición toda la documentación posible que haya conocido y evaluado el juez competente para la autorización, para poder efectuar las alegaciones y aportar las pruebas que considere oportunas.

En la sentencia de 27 de septiembre de 2021 se analiza un caso en el que el auto judicial que autorizó la entrada y registro del domicilio del contribuyente fue recurrido y anulado por falta de motivación. En relación con esta medida, se plantea lo siguiente:

- a) Si es posible subsanar esa falta de motivación. El tribunal responde en sentido negativo, subrayando que solo es posible entrar en el domicilio constitucionalmente protegido con el consentimiento del titular o con una autorización judicial perfectamente válida.
- b) Cuáles son los efectos de la anulación del auto de entrada. El tribunal concluye que esta anulación elimina la cobertura legal de la incautación de documentos y otro material durante el registro domiciliario. Por lo tanto, la AEAT no tiene derecho a

conservar los documentos y los soportes informáticos incautados cuando la entrada en el domicilio se ha hecho conculcando el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y como consecuencia de ello se ha anulado el auto judicial que autorizó la entrada.

## **2.14 Procedimiento sancionador. - En la graduación de sanciones, se debe atender a la cuota líquida como denominador del cálculo del porcentaje del perjuicio económico, no a la cuota diferencial**

### **Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de julio de 2021**

De acuerdo con el artículo 187 de la LGT, las sanciones se pueden incrementar si concurre el agravante de perjuicio económico, que se calcula por el porcentaje resultante de la relación entre la base de la sanción y la “cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación”.

En el caso enjuiciado en esta sentencia, el origen de la sanción estaba en una regularización del Impuesto sobre Sociedades. Para el cálculo de la agravante por perjuicio económico, la Inspección partió de la cuota diferencial del impuesto, que es la que resulta una vez minorada la cuota líquida por las retenciones y pagos fraccionados. Frente a ello, la recurrente defendía que la verdadera deuda es la cuota líquida, que es el resultado de reducir la cuota íntegra (tras aplicar el tipo impositivo a la base imponible) en las correspondientes deducciones y bonificaciones, siendo las retenciones y pagos a cuenta solo un anticipo del impuesto. De este modo, el denominador de la fórmula era mayor que el defendido por la Inspección.

La Audiencia Nacional confirma el criterio del recurrente. En su opinión, es contrario al espíritu de la norma que la sanción sea distinta en dos contribuyentes que tengan la misma cuota líquida por el hecho de que uno haya soportado retenciones y realizado pagos fraccionados y otro no haya estado sometido a estas obligaciones. Según el tribunal, la interpretación del perjuicio económico se ha de realizar bajo el prisma del principio de proporcionalidad y por ello lo que se debe comparar es la carga impositiva que el sujeto debe soportar con el descubierto puesto de manifiesto por la Inspección.

## **2.15 IVA / Procedimiento de revisión. – No es contrario al Derecho de la UE que, en sede de revisión, se rechace la aportación de pruebas no aportadas en el marco del procedimiento de comprobación**

### **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de septiembre de 2021. Asunto C-294/20**

Una entidad no residente desatendió, en repetidas ocasiones, los requerimientos de documentación efectuados por la Administración tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación, motivo por el que, en la liquidación que puso fin al procedimiento, se negó su derecho a la devolución del IVA soportado. Posteriormente, en el marco de la reclamación económico-administrativa seguida ante el TEAC, el contribuyente aportó la documentación que justificaba su derecho a la deducción del IVA. El TEAC desestimó la reclamación porque, en su opinión, los documentos se debían haber aportado en el procedimiento de comprobación.

El TJUE concluye que las disposiciones de la Directiva de IVA no se oponen a que una norma nacional permita denegar el derecho a la devolución del IVA cuando un sujeto pasivo

no facilite (sin justificación razonable y a pesar de los requerimientos de información) los documentos que permitan probar que se cumplen los requisitos materiales para obtener dicha devolución antes de que la Administración adopte su resolución. Sin embargo, matiza que esas mismas disposiciones tampoco se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas en un momento posterior a la resolución administrativa y siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Esta sentencia y su relación con el criterio sentado por el Tribunal Supremo (entre otras, en sus sentencias de 10 de septiembre de 2018 y 27 de julio de 2021 – comentada en nuestra [Newsletter de julio a septiembre de 2021](#)-) se comenta en mayor detalle en nuestro [Blog](#).

### 3. Resoluciones

#### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La limitación a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional no contraviene lo dispuesto en el convenio para evitar la doble imposición entre España y Portugal

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

Un contribuyente integró en su base imponible unos dividendos recibidos de su filial portuguesa y acreditó la correspondiente deducción para evitar la doble imposición internacional, aplicando la limitación prevista en la Disposición Adicional 15ª (“DA 15ª”) de la ley del impuesto. Según esta disposición, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional no podrá exceder conjuntamente del 50% de la cuota íntegra del contribuyente, cuando su importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo.

Posteriormente, instó la rectificación de su autoliquidación con el fin de eliminar la aplicación de la mencionada limitación, porque consideraba que era contraria a lo dispuesto en el Convenio para evitar la Doble Imposición (“CDI”) con Portugal. Según el contribuyente, el CDI contiene una regulación autónoma y específica sobre la materia, que obliga a eliminar la doble imposición sin posibilidad de retraso en tal eliminación; y se debe aplicar de forma preferente.

El TEAC concluye de la siguiente forma:

- a) La jerarquía de fuentes obliga, en efecto, a acudir primero al CDI y, una vez que se comprueba que este permite someter la renta a tributación en el Estado de residencia, a la norma interna.
- b) No obstante, la limitación prevista en la DA 15ª no impide la eliminación de la doble imposición que establece el CDI, porque esa norma solo conduce a un diferimiento en la aplicación de la deducción, dado que la deducción no aplicada en un ejercicio se podrá aplicar en los siguientes.

### 3.2 IRPF. - La exención por trabajos realizados en el extranjero no está condicionada a que la entidad no residente se beneficie de forma exclusiva de los servicios prestados por el trabajador

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

Un obligado tributario aplicó en su autoliquidación del IRPF la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. La Administración Tributaria denegó la aplicación de esta exención por considerar que el trabajo realizado no beneficiaba exclusivamente a la entidad no residente.

En aplicación del criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de marzo de 2019 ([Newsletter tributario de abril de 2019](#)), el TEAC estima la reclamación y anula la liquidación, reconociendo que, para el disfrute de la mencionada exención, no existe inconveniente en que haya una pluralidad de beneficiarios de los servicios, siempre que uno de ellos sea la entidad no residente.

### 3.3 IRPF. – En las transmisiones de inmuebles adquiridos por usucapión, el valor de adquisición del inmueble será su valor de mercado en la fecha de adquisición

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares.** [Resolución de 29 de junio de 2021](#)

El contribuyente adquirió un inmueble por usucapión en 2002. La adquisición fue declarada mediante sentencia de 2010, en la que se reconoció la adquisición. Por tanto, en el ejercicio 2002 el contribuyente debería haber declarado la correspondiente ganancia patrimonial, por el valor de mercado del inmueble. El contribuyente, sin embargo, no declaró la correspondiente ganancia patrimonial ni en 2002 ni cuando se declaró su adquisición por usucapión en la sentencia de 2010. Tampoco la Administración liquidó el impuesto después de la sentencia, transcurriendo desde entonces más de cuatro años, por lo que prescribió el derecho de la Administración a liquidar el IRPF derivado de la adquisición.

En 2013 el contribuyente transmitió el inmueble. En un procedimiento de comprobación del IRPF de 2013, la Administración concluyó que, no existiendo un valor de adquisición del inmueble (porque no se había tributado en la adquisición), dicho valor debía ser de cero euros a fin de determinar la ganancia patrimonial.

Frente a ello, el TEAR de Baleares concluye que la falta de declaración de la ganancia patrimonial por la adquisición por usucapión no determina *per se* que el valor de adquisición del inmueble sea cero, sino que dicho valor será, según la ley del impuesto, el valor de mercado del inmueble en el momento de la adquisición.

### 3.4 IRPF. – En el régimen de gananciales, la transmisión entre cónyuges de participaciones gananciales no genera una alteración patrimonial

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha.** [Resolución de 16 de abril de 2021](#)

Un matrimonio era titular de las participaciones de una entidad, que tenían el carácter de participaciones gananciales. Uno de los cónyuges vendió al otro su mitad. La Administración

entendió que la transmisión generaba una ganancia patrimonial en el transmitente, que estaba sujeta a IRPF.

El TEAR de Castilla-La Mancha concluye, sin embargo, que la referida transmisión no produce alteración patrimonial alguna, pues las participaciones tenían carácter ganancial y el dinero pagado por ellas también. Según el tribunal, la transmisión supuso realmente una mera venta de los derechos políticos inherentes a la condición de socio, que sí tienen carácter personal.

El tribunal añade que no se debe confundir esta operación con la transmisión de bienes gananciales a uno de los cónyuges con carácter privativo o viceversa, en la que sí existe alteración patrimonial.

### 3.5 IVA. - Los fondos de pensiones y los fondos de inversión no reúnen los requisitos para formar parte del Registro de Grandes Empresas

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de [21 de junio](#) y [22 de septiembre](#) de 2021**

Los casos analizados en estas resoluciones tienen su origen en la inclusión, por parte de la Administración tributaria, de fondos de pensiones (resolución de 21 de junio) y fondos de inversión (resolución de 22 de septiembre) en el Registro de Grandes Empresas. A juicio de los órganos de gestión, cuando el volumen de operaciones de estas entidades excede los 6.010.121,04 euros durante un año, deben ser incluidas en el referido registro el año siguiente.

EL TEAC considera, sin embargo, que en la medida en que los fondos de pensiones o de inversión no ordenan medios propios para llevar a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios, sino que son un patrimonio separado e independiente de las entidades que los promueven y gestionan, no realizan una actividad empresarial en los términos que exige la Ley del IVA. Es decir, los ingresos de estas entidades son ajenos a la exacción del IVA, dado que proceden de intereses, dividendos o variaciones patrimoniales de su propio patrimonio.

A la vista de lo anterior, el tribunal se aparta del criterio expresado en anteriores resoluciones y concluye que la inclusión de los fondos de pensiones o de inversión en el Registro de Grandes Empresas es improcedente porque, por su naturaleza, carecen de “volumen de operaciones”.

### 3.6 ISD. – Un acto contrario a una norma imperativa es nulo y, por tanto, no puede dar lugar al devengo del ISD

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. [Resolución de 30 de septiembre de 2021](#)**

Unos cónyuges donaron su posición contractual (como tomadores y beneficiarios) en unas pólizas de seguro a su hija, lo que motivó la presentación de las correspondientes autoliquidaciones del ISD. Cuando la donación fue comunicada a la compañía aseguradora, esta manifestó que la donación no era posible jurídicamente porque en las pólizas se había designado beneficiario con carácter irrevocable y, por tanto, en virtud del artículo 99 de la Ley 50/1980, del Contrato de Seguro, el tomador no podía ceder la póliza por ningún título.

Como la donación era nula por ser contraria a esa norma imperativa, el matrimonio solicitó devolución de ingresos indebidos por las cantidades ingresadas en virtud de sus autoliquidaciones del ISD. El TEAR de Madrid concluye que la donación estaba afectada de nulidad radical y, por lo tanto, reconoce el derecho a la devolución solicitada.

### **3.7 ITPyAJD. – La valoración de un inmueble en función de las transmisiones del mismo bien durante el año posterior al devengo exige que la Administración justifique que se han mantenido las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. [Resolución de 31 de mayo de 2021](#)**

En el marco de un procedimiento de comprobación limitada, la Administración modificó el valor declarado por un contribuyente en el ITPyAJD. El método de valoración utilizado fue el establecido en el artículo 57.1.h) de la LGT, es decir, el precio correspondiente a otras transmisiones del mismo bien que se hayan producido en el plazo de un año desde el devengo del impuesto.

El artículo 158.4 del Reglamento General de gestión e inspección tributaria establece que este método es válido solo en el caso en que coincidan las circunstancias físicas, jurídicas y económicas determinantes del valor. Esta previsión reglamentaria venía siendo interpretada por el TEAR de Murcia en el sentido de otorgar validez a las comprobaciones de valores en las que se hubiera utilizado el citado método de valoración, si el contribuyente no acreditaba que se había producido una variación sustancial de dichas circunstancias.

Sin embargo, el TEAR de Murcia matiza su doctrina a raíz de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 17 de febrero de 2021, aclarando que deberá ser la Administración la que, para justificar la validez de su comprobación de valores, justifique que se han mantenido de forma sustancial estas circunstancias. Como en el supuesto analizado no existe esa justificación administrativa, el tribunal anula la liquidación impugnada y ordena la retroacción de actuaciones para que la Administración ofrezca dicha justificación.

### **3.8 Procedimiento de derivación de responsabilidad. – Se puede declarar responsable subsidiario al representante persona física del administrador persona jurídica de una sociedad que ha cesado en sus actividades**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 18 de octubre de 2021](#)**

La LGT establece que son responsables subsidiarios de la deuda tributaria los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias de estas que estén pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

El TEAC concluye que la equiparación que la normativa mercantil hace entre la persona jurídica administrador y el representante persona física designado por ella permite concluir que cabe exigir esta responsabilidad al representante persona física del administrador persona jurídica, por las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad deudora principal.

### 3.9 Procedimiento de derivación de responsabilidad. – Se puede declarar responsable solidario al donatario cuando el donante no se haya reservado bienes suficientes para pagar deudas tributarias anteriores a la donación

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 16 de septiembre de 2021 ([Criterio 1 de 2](#) y [Criterio 2 de 2](#))**

El TEAC analiza de nuevo un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria en el donatario, en un caso en que el donante se queda (tras la donación) sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria (supuesto previsto en el artículo 643.2 del Código Civil), matizando las conclusiones de su Resolución de 19 de octubre de 2020 ([acceda a nuestra Newsletter de noviembre de 2020](#)).

En estos casos, según el TEAC, se deben entender cumplidos dos de los requisitos para la declaración de responsabilidad:

- a) Por un lado, la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor (el donante) con la finalidad de impedir su traba por la Administración.
- b) Por otro, la “causación o colaboración” del donatario que recibe los bienes en la ocultación de bienes.

Sin embargo, la Administración tendrá que acreditar el tercero de los requisitos, es decir, la mala fe o el conocimiento por el declarado responsable (el donatario) de que se puede ocasionar un perjuicio a la Hacienda Pública.

Finalmente, el TEAC analiza si afecta a la declaración de responsabilidad el hecho de que las deudas tributarias se devengaron varios años antes de la donación y concluye que no se puede negar la existencia de ocultación por el hecho de que el acto o negocio jurídico por el que se declara la responsabilidad (en este caso, la donación) se hubiese podido realizar en un momento anterior.

### 3.10 Procedimiento de gestión e inspección. – Para aplicar en el IRPF del transmitente de un inmueble el valor comprobado a efectos del ITPyAJD del adquirente, se debe dar trámite al primero en el procedimiento de comprobación de valores

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares. [Resolución de 30 de junio de 2021](#)**

Un contribuyente transmitió una plaza de aparcamiento y declaró la correspondiente ganancia patrimonial en su IRPF tomando como valor de transmisión el fijado en la escritura. Tras un procedimiento de comprobación limitada frente al transmitente, la Administración entendió que el valor del inmueble era superior. Según la Administración estatal (competente a efectos del IRPF), la Administración autonómica había comprobado también el valor del inmueble al revisar el ITPyAJD pagado por el adquirente y había entendido que el valor del inmueble que debía servir de base imponible a efectos de dicho impuesto era superior al declarado (que era el que constaba en la escritura).

El TEAR de Baleares recuerda que, según el Tribunal Supremo, la valoración de un bien realizada por una Administración tributaria debe vincular a todos los efectos respecto de otros tributos, sobre todo si se trata de impuestos estatales (cedidos o no). No obstante, anula la liquidación de IRPF porque la Administración estatal, al partir de una comprobación de valores autonómica que pretendía extender a un contribuyente distinto del que había sido objeto de la actuación de la Administración autonómica, debía haber comprobado lo siguiente:

- a) En primer lugar, que se hubiera puesto de manifiesto el expediente del procedimiento autonómico de comprobación de valores al transmitente.
- b) Además, que el valor comprobado por la comunidad autónoma en sede del adquirente fuera firme.
- c) Finalmente, que se hubiera comunicado expresa y fehacientemente al transmitente la posibilidad de solicitar una tasación pericial contradictoria como medio de defensa frente al valor comprobado por la Administración autonómica; aunque este requisito no sería necesario, según el TEAR, si queda acreditado en el expediente que la comunidad autónoma ha notificado el expediente de comprobación de valores al vendedor.

### **3.11 Procedimiento de inspección. - El incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada no puede ser subsanado mediante la retroacción de actuaciones**

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

El TEAC venía manteniendo hasta esta resolución que una comprobación que excedía el alcance de las actuaciones definido en la comunicación de inicio, determinaba un defecto no invalidante de la liquidación finalmente practicada, que podía ser subsanado mediante la retroacción de actuaciones.

Sin embargo, a la vista del criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 4 de marzo de 2021](#), el TEAC cambia su criterio y concluye que la delimitación del alcance del procedimiento de comprobación al inicio de las actuaciones es un elemento sustantivo, por lo que la infracción del objeto del procedimiento constituye un defecto que trasciende lo meramente formal o procedimental, que no se puede restaurar a través de la retroacción de actuaciones.

## **4. Consultas**

### **4.1 Impuesto sobre Sociedades. - Se analizan las implicaciones de la transformación de una sociedad civil a mercantil y de la aportación por los socios de inmuebles a la sociedad**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2404-21](#), de 23 de agosto de 2021**

Los socios de una sociedad civil plantean su transformación en una sociedad mercantil de responsabilidad limitada. Desde 2016, la sociedad civil tiene la consideración de

contribuyente del Impuesto sobre Sociedades y deposita sus cuentas en el Registro Mercantil. La actividad se desarrolla en dos locales titular de los socios en proindiviso.

Los motivos para llevar a cabo esta transformación, dada la expansión de su actividad, son: (i) el cambio del régimen jurídico para la entidad, (ii) la separación del patrimonio personal del empresarial y (iii) abrir la posibilidad de la entrada en el futuro de nuevos socios e inversores.

De forma simultánea a la transformación de la sociedad civil, se plantea la aportación de los locales a la sociedad resultante de la transformación.

La DGT concluye lo siguiente:

- a) Transformación: la transformación no determina la obtención de renta a efectos fiscales, ni para la sociedad (dado que no supone una alteración del régimen fiscal aplicable a la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades) ni para los socios (puesto que no altera su participación en la entidad).
- b) Aportaciones: se puede aplicar el régimen de neutralidad fiscal, en los términos previstos para las aportaciones no dinerarias especiales realizadas por cada socio. A estos efectos, se entiende que los motivos económicos alegados para realizar las aportaciones son válidos.

#### **4.2 Impuesto sobre Sociedades. - La reserva de capitalización se calcula sobre magnitudes contables, con independencia del criterio fiscal de imputación temporal de ingresos y gastos**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2402-21](#), de 23 de agosto de 2021**

Una entidad tiene intención de efectuar una venta cuyo precio va a ser recibido en el propio ejercicio de la transmisión y en los 5 ejercicios siguientes. La renta se contabilizará en el ejercicio de su devengo, es decir, en el de la venta, pero se imputará en el Impuesto sobre Sociedades conforme los cobros vayan siendo exigibles, de acuerdo con la regla de operaciones a plazos. En relación con la incidencia que pudiera tener este criterio de imputación temporal en la reserva de capitalización, se indica lo siguiente:

- a) La reserva de capitalización es un beneficio tributario que permite reducir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el 10% del incremento de los fondos propios en el período impositivo.
- b) El incremento de fondos propios viene determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados de dicho ejercicio, y los fondos propios existentes al inicio de ese ejercicio, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.
- c) A estos efectos, se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de la entidad. Por tanto, el incremento de fondos propios se calculará con independencia de cuál sea el criterio fiscal de imputación temporal de ingresos y gastos utilizado en la declaración del impuesto (sin incluir el resultado del propio ejercicio en el que se efectúe la venta).

#### 4.3 Impuesto sobre Sociedades. – Los descuentos sobre compras futuras cobrados de forma anticipada se devengan durante el periodo de vigencia del contrato

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2387-21](#), de 23 de agosto de 2021**

La consultante tiene por objeto la explotación de actividades de hostelería. Tiene previsto firmar un contrato de exclusividad con una empresa distribuidora de bebidas con una duración de tres años, en virtud del cual se compromete a comprar y consumir en sus establecimientos exclusivamente las bebidas y marcas de la empresa distribuidora. Como contraprestación de la exclusividad, la empresa distribuidora le abonará, en el momento de la firma del contrato, una cuantía que se ha determinado teniendo en cuenta la duración del contrato, el consumo previsto y el porcentaje de descuento que se aplicará a los precios.

En relación con la tributación de las cantidades recibidas en concepto de exclusividad, se solicita informe al ICAC, del cual se desprende que el importe percibido en virtud de un compromiso de exclusividad futuro tiene la naturaleza de *rappel* (descuento) anticipado, que se devengará durante el periodo de vigencia del contrato.

En la medida en que la normativa del Impuesto sobre Sociedades no prevé un tratamiento específico a efectos de la imputación temporal de este tipo de ingresos, se deberá seguir el tratamiento contable para determinar la base imponible del impuesto y, por tanto, imputar el ingreso durante la referida vigencia del contrato.

#### 4.4 Impuesto sobre Sociedades. - Las sociedades fotovoltaicas son entidades patrimoniales en tanto no inicien la promoción de las plantas solares

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2265-21](#), de 12 de agosto de 2021**

Una entidad española tiene por actividad principal la producción, transporte y distribución de energía. Para realizar dicha actividad está tramitando todos los permisos necesarios para la construcción de una planta solar. El proyecto se divide en dos fases: la primera, de tramitación y obtención de todos los permisos necesarios para el desarrollo de la instalación; y la segunda, consistente en la obtención de la financiación necesaria y el desarrollo y la ejecución de la instalación.

La entidad no tiene personal contratado. Todos los trabajos son facturados por la sociedad matriz (también residente en España) y, en su caso, por terceros.

Ante la posibilidad de que la sociedad matriz transmita su participación en dicha entidad, la DGT concluye de la siguiente forma:

- a) En el supuesto de que la entidad participada tenga la consideración de entidad patrimonial, la parte de las rentas derivadas de la transmisión que no se correspondan con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación no dará derecho a la exención del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- b) Si en el momento de la venta de las participaciones se ha concluido la primera fase del proyecto, pero no se ha iniciado materialmente la promoción de la planta solar, se entenderá que la entidad participada no ha realizado una actividad económica y que

sus activos no están afectos a ninguna actividad, por lo que la entidad participada tendrá el carácter de sociedad patrimonial.

#### **4.5 Impuesto sobre Sociedades. - La renta derivada del arrendamiento de viviendas y locales estará exenta de retención solo si el valor catastral de las viviendas y el de los locales, medidos de forma separada, supera los 601.012,10 euros**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2112-21](#), de 15 de julio de 2021**

Una entidad es propietaria de una vivienda y un local industrial y quiere arrendar ambos inmuebles. Para ello, se dará de alta en los epígrafes 861.1 "Alquiler de viviendas" y 861.2 "Alquileres de locales industriales y otros alquileres" del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). El valor catastral del conjunto de los inmuebles destinados al arrendamiento (la vivienda y el local industrial), calculado de forma conjunta, pero no individualmente, supera los 601.012,10 euros.

El reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que no estará sujeta a retención la renta procedente del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la sección primera de las tarifas del IAE, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos; siempre que, aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

Conforme a la nota 2ª de los epígrafes 861.1 y 861.2, si el valor catastral de los inmuebles objeto de alquiler comprendidos en cada uno de dichos epígrafes es inferior a 601.012,10 euros, tributarán por cuota cero.

Por ello, la DGT concluye que se deberá practicar retenciones sobre la renta del arrendamiento en el caso analizado, porque el valor individual de cada tipo de inmueble (vivienda o local) no alcanza el umbral fijado en la normativa del IAE.

#### **4.6 Impuesto sobre Sociedades e IVA. - Se analiza el régimen aplicable a la transmisión de un negocio con precio variable**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2190-21](#), de 30 de julio de 2021**

Una entidad tiene la intención de transmitir una de sus ramas de actividad a otra entidad. El precio se calculará en función del margen de beneficio bruto obtenido por la entidad compradora en las siete anualidades siguientes, hasta un importe máximo. Si este importe máximo es satisfecho antes de cumplirse el plazo de 7 anualidades, se considerará abonado totalmente y no se generarán nuevos pagos. Si al finalizar ese período no se ha alcanzado ese límite, se consideraría el total pagado hasta ese momento como precio final y definitivo.

La DGT analiza el tratamiento de esta operación y concluye de la siguiente forma:

- a) Impuesto sobre Sociedades:
  - (i) En las operaciones con precio aplazado, el precio es cierto en el momento de la transmisión. Por lo tanto, la renta se entiende devengada y se contabiliza en ese

momento. No obstante, su integración en la base imponible se difiere hasta el momento en que se recibe el precio aplazado.

- (ii) En el caso planteado, por tanto, no se está ante una operación con precio aplazado, porque los importes a recibir dependen de unos hechos contingentes futuros inciertos. En este caso, el devengo de la renta se producirá en cada período impositivo posterior a la transmisión en el que, cumplidos los requisitos previstos, se devengue cada parte del precio contingente.
- b) IVA y facturación:
- (i) Si la unidad de negocio transmitida constituye una unidad económica autónoma a efectos de IVA, se tratará de una operación no sujeta a este impuesto.
  - (ii) Se deberá expedir y entregar una factura con ocasión de la entrega de los elementos que van a ser objeto de transmisión, con independencia de que no esté sujeta a IVA. En la factura se deberá consignar como base imponible, en su caso, el importe provisional que se determine aplicando criterios fundados, sin perjuicio de la rectificación que pueda proceder cuando se determine el precio definitivo.

#### 4.7 Impuesto sobre Servicios Digitales. - En los servicios prestados por las agencias de viaje se devenga el impuesto si actúan en nombre ajeno

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2214-21](#), de 2 de agosto de 2021**

En línea con lo concluido en la consulta V2153-21, de 28 de julio (ver [newsletter de julio a septiembre de 2021](#)), para ciertos contratos de gestión hotelera, la DGT concluye que los servicios prestados por las agencias de viajes que actúan en nombre propio no suponen el devengo del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (“IDSD”) por el concepto de intermediación en línea, porque en estos casos las agencias venden un servicio propio a los viajeros y no actúan como intermediarios.

Frente a ello, en el caso de agencias de viajes que actúan en nombre y por cuenta ajena sí se puede producir el hecho imponible de intermediación en línea:

- a) Si el cliente acude a una agencia de viajes física, no se realizará el hecho imponible de intermediación en línea porque en este caso la única interfaz digital funciona como herramienta de conexión entre la agencia de viajes (el intermediario) y el proveedor del servicio (el turoperador). Es decir, la interfaz no conecta a usuarios que sean parte del servicio subyacente (al viajero y al turoperador).
- b) Si, por el contrario, el cliente acude a la agencia de viajes en línea a través de la interfaz de la agencia para contratar el servicio del turoperador, sí se realizará el hecho imponible de intermediación en línea, porque se estará poniendo en contacto a dos usuarios (el viajero y el turoperador) a través de la interfaz. A ello no obsta que la contratación requiera que la interfaz de la agencia se conecte a la interfaz del turoperador.

Producido el hecho imponible:

- (i) Todos los ingresos o comisiones recibidas por los servicios formarán parte de la base imponible del IDSD, incluidos los gastos de gestión, aunque no correspondan a una comisión por la puesta en contacto de los viajeros con los turoperadores. Es decir, carecen de trascendencia los modos en que la agencia sea retribuida, resultando artificiosa la distinción entre gastos de gestión y comisión de intermediación.
- (ii) Cuando uno o varios de los usuarios que se ponen en contacto no estén en territorio español y otros sí, se aplicará a los ingresos totales las reglas del artículo 10.2 de la ley del impuesto (es decir, se calculará qué parte de los ingresos se entienden obtenidos en España en función de la localización de los usuarios).

#### **4.8 IRPF. - Los dividendos que se paguen al socio que haya ejercido su derecho de separación se imputarán al ejercicio en que eran exigibles, aunque se satisfagan en un ejercicio posterior**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2231-21](#), de 4 de agosto de 2021**

La consultante, propietaria de acciones de una sociedad anónima, ejerció el derecho de separación de la sociedad en septiembre de 2017. En diciembre de 2019, en cumplimiento de la sentencia en la que se le reconoció el derecho de separación, la sociedad le pagó parte de la valoración de las acciones. No obstante, en 2021 se publicaron diversas sentencias en las que se concluía que una persona o entidad mantiene su condición de socio hasta que se le paga el valor de sus acciones. Por este motivo, la consultante reclamó a la sociedad los dividendos de 2017, 2018 y 2019. La sociedad le pagó dichos dividendos en 2021.

En relación con la imputación temporal de dichos dividendos, la DGT señala lo siguiente:

- a) Los dividendos se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su receptor, es decir, en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción, a falta de la determinación de la citada fecha.
- b) El Tribunal Supremo ha concluido reiteradamente que, en el caso de separación de socios, la pérdida de la condición de socio no se produce hasta que la sociedad paga al socio el valor de su participación. En aplicación de dicha jurisprudencia, el socio que ejercite el derecho de separación tendrá derecho a los dividendos acordados por la sociedad hasta el momento en que reciba el pago por el valor de su participación.
- c) Aunque el artículo 14.2.a) de la Ley del IRPF establece que cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por estar pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la resolución adquiriera firmeza; en este caso la sentencia dictada a favor de la consultante no resolvió sobre su derecho a la percepción de dividendos, sino sobre el propio derecho de separación. Por lo tanto, cualquiera que hubiera sido el sentido de dicha sentencia, esta no afectó al derecho a recibir los dividendos distribuidos hasta la separación efectiva, sino al momento a partir del cual la socia no tendría derecho a recibir nuevos dividendos (futuros).

En consecuencia, en el caso analizado no es aplicable la regla especial de imputación temporal reflejada en el artículo 14.2.a) de la LIRPF y los dividendos se deben imputar a los ejercicios en que eran exigibles, con independencia del momento de su pago.

#### **4.9 IRPF. - La contratación laboral de un comunero no es suficiente para que la actividad de arrendamiento de inmueble de una comunidad de bienes sea una actividad económica**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2227-21](#), de 4 de agosto de 2021**

La consultante forma parte de una comunidad de bienes que tiene inmuebles arrendados. El arrendamiento se realiza en un local afecto como oficina. Además, uno de los comuneros es contratado con un contrato laboral a jornada completa para la gestión de la actividad de arrendamiento.

La normativa del IRPF establece que para que el arrendamiento de inmuebles se realice como actividad económica, es preciso contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (hasta 2014, hacía falta además tener un local afecto a la actividad destinado a la gestión del arrendamiento).

Según la DGT:

- a) La finalidad de esta norma es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda ser calificada como actividad empresarial.
- b) Estos requisitos inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, es decir, de una organización de medios empresariales, para que la actividad tenga tal carácter.
- c) El requisito de que el arrendador tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, implica que el arrendador (o los arrendadores copropietarios de los inmuebles, en caso de existencia de una comunidad de bienes) utilicen, al menos, una persona empleada en las condiciones descritas, sin que se pueda entender cumplido dicho requisito por las tareas de gestión realizadas por ellos mismos. Por tanto, el referido requisito no se cumpliría en el caso consultado, ya que no se contratará a un tercero para la gestión de la actividad de arrendamiento sino a uno de los comuneros-propietarios.

#### **4.10 IRPF. - Los incentivos se deben imputar en el ejercicio en que resultan exigibles, aunque se calculen en función de objetivos de años precedentes**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2029-21](#), de 7 de julio de 2021**

Una persona física que fue residente fiscal en Chile en el año 2020 regresó a España al final de dicho ejercicio, adquiriendo su residencia fiscal en España a partir de 2021. En 2021 recibió un incentivo basado en la consecución de objetivos en 2020. Según las condiciones del incentivo, su exigibilidad se produce en el propio 2021, aunque su cálculo se refiera a objetivos de 2020. En relación con la tributación de este bonus, se establecen los siguientes criterios:

- a) El bonus es un rendimiento del trabajo y, como tal, aunque se cuantifique conforme a los objetivos de 2020, se ha de imputar en 2021, porque este es el año en que resulta exigible y finalmente se abona.
- b) La retención se deberá practicar en el momento de su abono. Como la exigibilidad se produce en 2021 y el pago se realiza también en 2021, la retención se calculará por el procedimiento general y no como si se tratara de un atraso.

#### 4.11 IRPF. - La venta por el empleado de las acciones del empleador como consecuencia de una OPA supone el incumplimiento del plazo de mantenimiento de tres años

##### Dirección General de Tributos. Consulta [V2028-21](#), de 7 de julio de 2021

El artículo 42.3.f) de la Ley del IRPF regula una exención para los rendimientos del trabajo derivados de la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores. Entre otros requisitos, se exige que el trabajador mantenga las acciones o participaciones durante al menos tres años. En esta consulta se plantea si el requisito de mantenimiento se entiende incumplido en un supuesto en que el trabajador transmite sus acciones (dentro del período de tres años) en el marco de una oferta pública de adquisición de acciones (OPA), en la que los minoritarios (como el trabajador) está sometido a la obligación de venta forzosa.

La DGT recuerda lo siguiente:

- a) Que la finalidad del beneficio fiscal es fomentar la participación de los trabajadores en la empresa, mediante la atribución a estos de los derechos políticos y económicos que corresponden a los socios.
- b) Que la normativa del IRPF no establece excepciones a dicho plazo ni condiciona la existencia del incumplimiento del plazo a los motivos que dan lugar a este.
- c) Que, en el caso de operaciones de canje (como la analizada en la consulta V1222-16), en las que el trabajador sustituye sus acciones por las de la nueva entidad matriz del grupo, no se entiende incumplido el requisito de mantenimiento porque:
  - (i) La decisión respecto al canje de acciones es ajena a la voluntad de los trabajadores.
  - (ii) Las acciones recibidas tienen el mismo valor de mercado que las entregadas.
  - (iii) En ambos casos, las acciones son de la entidad matriz del grupo, con independencia de que esta varíe como consecuencia del canje.
- d) Que, sin embargo, en el caso de una OPA (como la analizada en la consulta V2480-20 y ahora en la consulta V2028-21) que obliga a la venta de las acciones dentro del plazo de tres años, sí se entiende incumplido el requisito de mantenimiento, porque en estos casos no se cumple la finalidad para la cual se establece el beneficio fiscal, al entregar las acciones a cambio de efectivo y no a cambio de nuevas acciones.

#### 4.12 Impuesto sobre el Patrimonio. - Se analiza el tratamiento de las participaciones en una empresa familiar por un residente en Suiza

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2304-21](#), de 16 de agosto de 2021**

La consultante es residente fiscal en España y está valorando la posibilidad de trasladar su residencia a Suiza en 2022. La consultante, junto con sus hermanos y su madre, es propietaria de las participaciones de una entidad con domicilio en Madrid.

En relación con las implicaciones que su cambio de residencia pudiera tener en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, la DGT señala lo siguiente:

- a) Una vez adquirida su residencia fiscal en Suiza, la consultante estaría sujeta al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, es decir, por los bienes o derechos de los que sea titular que estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en territorio español.
- b) La sujeción al impuesto por obligación real no constituye un obstáculo para el acceso a la exención de empresa familiar, siempre que se cumplan todos los requisitos exigidos por la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio para dicha exención:
  - (i) En relación con el requisito referente a las “funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”, se deberá tener en cuenta en el cómputo la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, tanto en España como en el extranjero.
  - (ii) Cuando la participación en la entidad se posea de manera conjunta a nivel familiar, las funciones de dirección deberán ser realizadas por, al menos, una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.
- c) A pesar de que la consultante pase a ser residente en un país tercero, no perteneciente a la UE o al Espacio Económico Europeo, la normativa aplicable será la de la Comunidad de Madrid, porque es donde está establecida la entidad; aunque el organismo competente para la exacción del impuesto será la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

#### 4.13 Impuesto sobre el Patrimonio. - Los no residentes no tributan en España por la participación en sociedades extranjeras, aunque estas tengan activos situados en España

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2070-21](#), de 9 de julio de 2021**

Los consultantes son residentes fiscales en Reino Unido y socios de una entidad británica. Dicha entidad es propietaria de un inmueble en Mallorca, que representa más del 50% de sus activos. En relación con la posibilidad de que los socios no residentes tengan que tributar en España por el Impuesto sobre el Patrimonio, la DGT concluye lo siguiente:

- a) Conforme al convenio para evitar la doble imposición entre España y el Reino Unido, España tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del

patrimonio de personas no residentes constituida por acciones o participaciones en una sociedad británica, cuyos activos consistan al menos en un 50%, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España.

- b) Sin embargo, el gravamen en España sobre la propiedad de acciones o participaciones de las sociedades a las que se refiere el párrafo anterior requiere que exista una norma interna que grave efectivamente la propiedad de tales acciones o participaciones.

El Impuesto sobre el Patrimonio establece que las personas físicas no residentes tributarán en España por obligación real solo por sus bienes y derechos situados, que se puedan ejercitar o que se hayan de cumplir en territorio español.

Por lo tanto, dicho impuesto no grava la propiedad de acciones o participaciones de sociedades no residentes en España que sean propiedad de personas físicas no residentes en España.

#### **4.14 Plusvalía municipal. - La exención por obras de conservación, mejora o rehabilitación requiere que estas se realicen por el propietario o titular del bien inmueble**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2206-21](#), de 31 de julio de 2021**

El artículo 105.1.b) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales establece una exención en la plusvalía municipal para el caso de transmisiones de bienes inmuebles que estén en el perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o que hayan sido declarados individualmente de interés cultural, cuando sus propietarios (o titulares de algún derecho real) acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

Por otro lado, según la normativa reguladora del tributo, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, son sujetos pasivos del impuesto los adquirentes; a diferencia de lo que sucede en las operaciones a título oneroso, en las que el sujeto pasivo es el transmitente.

En relación con la exención comentada, la DGT aclara lo siguiente:

- a) Que, atendiendo a la literalidad de la norma, cuando las obras hubieran sido realizadas bajo la titularidad de una persona fallecida, la exención solo podrá resultar de aplicación en la transmisión del bien inmueble a los herederos de esa persona y no en su posterior venta por parte de dichos herederos.
- b) Que la exención no está condicionada a que las obras se hayan realizado en un plazo determinado previo al devengo del impuesto.

## **5. Legislación**

### **5.1 Se adapta el Reglamento del IRPF al contenido de la Ley de Presupuestos Generales de 2021**

En el BOE de 20 de octubre de 2021 se publicó el [Real Decreto 899/2021, de 19 de octubre](#), por el que se adapta el Reglamento del IRPF a diversos cambios introducidos por la Ley de

Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2021 (vea nuestra [alerta](#)). Entre otras cuestiones:

- a) Se regula cómo aplicar la reducción en la base liquidable por las aportaciones a sistemas de previsión social de años anteriores.

En concreto, se establece que, cuando concurren aportaciones de años anteriores con aportaciones del propio ejercicio, se entenderán reducidas en primer lugar las aportaciones de años anteriores.

En relación con los excesos de aportaciones de los períodos 2016 a 2020 (en los que no se diferenciaba entre aportaciones realizadas por el contribuyente y contribuciones empresariales realizadas por el promotor), se entenderá que las cantidades pendientes de reducción corresponden a contribuciones imputadas por el promotor con el límite de las contribuciones imputadas en dichos períodos impositivos y el exceso sobre dicho límite se entenderá que corresponde a aportaciones del contribuyente.

- b) Se modifica la escala de retenciones aplicable a los perceptores de rendimientos del trabajo para incorporar el nuevo tramo de 300.000 euros al 47%. Y, en el mismo sentido, el tipo máximo del régimen de impatriados se fija en el 47% para la parte de la retribución que exceda de 600.000 euros.

Además, se fija el tipo máximo de retención en caso de regularización en el 47% (frente al 45% anterior); 19% (antes 18%) cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción por rentas obtenidas en dichos territorios.

## 5.2 Se modifican las medidas tributarias introducidas en el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo

En el BOE de 12 de octubre de 2021 se publicó la [Ley 14/2021, de 11 de octubre](#), por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo (vea nuestra [alerta de 6 de mayo](#)), y, entre otras, algunas de las medidas tributarias introducidas por dicho real decreto-ley. Entre las medidas tributarias, cabe destacar las siguientes:

- a) Con efectos desde el 1 de enero de 2021 se modifica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo para extender la consideración como “entidades beneficiarias de mecenazgo” a:
- Las entidades no residentes en territorio español que operen a través de establecimiento permanente y sean análogas a las entidades previstas en el artículo 2 de la Ley 49/2002.
  - Las entidades residentes de un Estado miembro de la UE o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria, sin establecimiento permanente en territorio español pero análogas a las entidades beneficiarias de mecenazgo previstas en el citado artículo 2.

En ambos casos quedarán excluidas las entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se trate de un Estado miembro de la UE y se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Además, se mantienen (con efectos 1 de enero de 2021) los tipos incrementados de la deducción por donativos realizados por personas físicas y contribuyentes del IRNR que operen en territorio español sin establecimiento permanente, que fueron introducidos mediante el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo (80% para los primeros 150 euros, 35% para el exceso o 40% en caso de fidelidad).

- b) Se introduce un nuevo acontecimiento de excepcional interés público: evento *El tiempo de la Libertad. Comuneros V Centenario*, cuya duración abarcará desde el 1 de enero de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022.
- c) Se modifica la duración de determinados acontecimientos declarados de excepcional interés público. En concreto:
  - *Centenario Delibes*: Se amplía su duración hasta el 31 de diciembre de 2021 (antes, hasta el 30 de junio de 2021).
  - *Automobile Barcelona 2019*: Se amplía su duración hasta el 31 de diciembre de 2021 (antes, hasta el 1 de septiembre de 2021).
  - *Expo Dubai 2020*: Se amplía su duración hasta el 30 de septiembre de 2022 (antes, hasta el 31 de octubre de 2021).
- d) Con efectos para los periodos impositivos que inicien a partir de 1 de enero de 2021, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para incrementar los límites máximos de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias, en un 80% de los límites previstos en el artículo 36 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

### 5.3 Se aprueban incentivos tributarios para paliar los efectos de la erupción del volcán en La Palma

En el BOE de 6 de octubre de 2021 se publicó el [Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre](#), por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

Además, en el Boletín Oficial de Canarias del 1 de octubre de 2021 se publicó el [Decreto ley 12/2021, de 30 de septiembre](#), por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma.

En nuestra [alerta de 6 de octubre](#) se analizan las principales medidas tributarias introducidas por ambas normas.

## 5.4 Se aprueban medidas fiscales para impulsar la eficiencia energética de las viviendas

El 6 de octubre de 2021 se ha publicado el [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](#), de medidas urgentes para impulsar la rehabilitación de edificaciones en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

En nuestra [alerta de 6 de octubre](#) se analizan las principales medidas tributarias introducidas por este real decreto-ley.

## 6. Otros

### 6.1 Las obligaciones formales y las sanciones aplicables en relación con los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión no serán exigibles hasta que no se realice el desarrollo reglamentario

En la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se publicó un [Aviso](#) en relación con la aplicación de los artículos 29.2.j) y 201.bis de la LGT, introducidos por la [Ley 11/2021, de 9 de julio](#), de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (ver [nuestro comentario](#)).

Aunque la entrada en vigor de estos artículos estaba prevista para el 11 de octubre de 2021, es preciso un desarrollo reglamentario que todavía no se ha aprobado, por lo que la AEAT aclara que su aplicación se supeditará a dicho desarrollo.

En concreto:

- a) El artículo 29.2.j) ha regulado una nueva obligación formal consistente en que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en este la posibilidad de someterlo a certificación.
- b) El artículo 201.bis estableció un régimen sancionador específico en concordancia con esa nueva obligación, tipificando como nueva infracción la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas y programas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

En el apartado 1 de dicho artículo se establecieron varias circunstancias que supondrían la comisión de la infracción: (a) que los sistemas informáticos permitan llevar contabilidades distintas, (b) que permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas, (c) que permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas, (d) que permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable, (e) que no cumplan con las especificaciones técnicas que se señalan en la ley y (f) que no se certifiquen los sistemas fabricados, producidos o comercializados (en caso de que sea obligatorio).

Las letras a), b), c) y d) anteriores relativas al régimen sancionador son de aplicación a partir del 11 de octubre de 2021. No obstante, las letras e) y f), que exigen

explícitamente un desarrollo reglamentario, no serán de aplicación hasta que dicho desarrollo sea aprobado y entre en vigor.

- c) Por último, el apartado 2 del artículo 201.bis se refiere a la tenencia por los usuarios de sistemas y programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2.j), cuando no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria. La AEAT ha aclarado que hasta que no se produzca el desarrollo reglamentario de la certificación, los usuarios no podrán ser sancionados por ningún incumplimiento en este sentido.

## 6.2 Se actualiza la 'lista negra' de paraísos fiscales de la UE

El Consejo de la UE, en su reunión de 5 de octubre de 2021, ha acordado unas [Conclusiones](#) sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales ([Newsletter Prevención de Blanqueo-noviembre 2021](#)).

En concreto, en la lista de países y territorios no cooperadores (Anexo I de las Conclusiones) se retira a Anguila, Dominica y Seychelles. Pendientes de una revisión ulterior por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información a efectos fiscales, estas jurisdicciones pasan a estar comprendidas en la *lista gris* (integrada por los países y territorios que aún no cumplen todas las normas fiscales internacionales pero que se han comprometido a aplicar reformas -Anexo II de las Conclusiones-).

### 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