

# CASES & LACAMBRA



Boletín Fiscal  
Marzo 2021

---


**GRUPO FISCAL**

CASES & LACAMBRA








ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

## ÍNDICE







### RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Impuesto sobre el Valor Añadido. El IVA soportado por los bienes y servicios que una sociedad tenía proyectado utilizar en su actividad, aunque luego se abandone el proyecto, podrá deducirse.  5




### RESOLUCIONES DE TRIBUNALES NACIONALES

- Tribunal Constitucional. Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 2/2016 relativo a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.  5
- Tribunal Supremo. Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Interpretación de la cláusula de beneficiario efectivo en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Suiza.  6
- Tribunal Supremo. Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Supremo confirma la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades dado que los mismos no tienen carácter sancionador.  7
- Tribunal Supremo. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF.  7
- Tribunal Supremo. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. El Tribunal Supremo establece que la reinversión de la venta de un inmueble en otra vivienda habitual mediante hipoteca también da derecho a la exención del IRPF.  8
- Tribunal Supremo. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“ITP- AJD”). La adquisición de un inmueble por usucapión reconocida en sentencia judicial no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.  8
- Tribunal Supremo. Impuesto sobre el Valor Añadido Non bis in ídem. No vulnera este principio el sancionar a un mismo contribuyente por solicitar indebidamente la devolución del IVA, así como por la responsabilidad solidaria del uso de facturas falsas.  9



## CASES & LACAMBRA

-  - Tribunal Supremo. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La ampliación de capital en una Sociedad de responsabilidad Limitada mediante aportación de bienes inmuebles hipotecados tributa por OS y TPO. 9
-  - Tribunal Supremo. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con límite a seis mensualidades - exenta a efectos de IRPF -, en los casos de extinción de los contratos de alta dirección por desistimiento del empresario. 10
-  - Tribunal Supremo. Procedimiento. La Administración Tributaria puede iniciar un procedimiento sancionador antes de dictar la liquidación. 10
-  - Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Impuesto sobre el Valor Añadido. Confirma la exención de la transmisión de una vivienda de obra nueva a un tercero distinto del arrendatario que no ejercitó la opción de compra. 11
-  - Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Impuesto sobre Patrimonio. El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares declara la no sujeción al Impuesto sobre Patrimonio de los no residentes respecto a los bienes y derechos ostentados a través de entidades no residentes. 11
-  - Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El valor de tasación hipotecaria no sirve para regularizar la base imponible del ITP-AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. 12

### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

-  - Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre Sociedades. Trato discriminatorio en relación con el régimen fiscal de deducción para evitar la doble imposición internacional de dividendos. 12
-  - Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre Sociedades. Aplicación de un doble límite en la compensación de bases imponibles negativas en un grupo fiscal. 13
-  - Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre el Valor Añadido. Se exige requerimiento notarial para la modificación de la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables. 13

## CASES & LACAMBRA

- Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las subvenciones de carácter público generan una ganancia patrimonial únicamente en sede del perceptor de la misma. 14  

- Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre el Valor Añadido. El principio de regularización íntegra no tiene cabida en los procedimientos de comprobación limitada. 14  


# CASES & LACAMBRA

## SENTENCIAS DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de noviembre de 2020, asunto C-734/2019. Impuesto sobre el Valor Añadido. El IVA soportado por los bienes y servicios que una sociedad tenía proyectado utilizar en su actividad, aunque luego se abandone el proyecto, podrá deducirse.**

En el presente supuesto una sociedad adquirió a lo largo de 2006 un terreno y varias edificaciones antiguas de un fabricante de ascensores para la ejecución de un proyecto de construcción de un edificio de oficinas y de centros comerciales que pretendía arrendar a continuación. Para la realización de ambos proyectos era necesario conseguir una serie de licencias y permisos para la demolición y posterior construcción de las edificaciones.

Los gastos relacionados con las actividades realizadas fueron contabilizados como “inversiones en curso” y la sociedad ejerció el derecho a la deducción del IVA correspondiente. Posteriormente, en particular ante la crisis económica que sobrevino a lo largo de 2008, los dos proyectos se suspendieron en un primer momento, antes de liquidar, posteriormente, las correspondientes inversiones y de contabilizarlas como gastos en el ejercicio económico 2015.

La Administración Tributaria consideró, en particular, que se debía denegar el derecho a la deducción del IVA porque, desde que se inició el primer proyecto, la sociedad tenía conocimiento de una serie de elementos que podían impedir su conclusión.

A este respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) ha declarado en reiteradas ocasiones que el derecho a deducción sigue existiendo, en principio, incluso cuando, posteriormente, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido

utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto.

Según la Jurisprudencia del TJUE, cuando se trata de circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo no corresponde a la Administración Tributaria apreciar la procedencia de las razones que han conducido a un sujeto pasivo a desistir de la actividad económica inicialmente prevista.

Por lo tanto, resulta suficiente que el sujeto pasivo efectivamente haya tenido la intención de utilizar los bienes o servicios en cuestión para realizar la actividad económica en virtud de la cual ejerce su derecho a la deducción. Solo en caso de que el sujeto pasivo no tuviera previsto utilizar los bienes y servicios referidos para realizar operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utilizara para realizar operaciones exentas, se rompería la relación estrecha y directa que debe existir entre el derecho a deducción del IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen.

## RESOLUCIONES DE TRIBUNALES NACIONALES

**Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, STC 78/2020. Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 2/2016 relativo a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.**

El Pleno del Tribunal, por unanimidad, ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional sobre la regulación de los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades aprobada por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

## CASES & LACAMBRA

En primer lugar, la resolución aborda la posible vulneración de los límites materiales que establece el artículo 86.1 de la Constitución Española (“CE”), en tanto que según dicho precepto los decretos-leyes no podrán afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se prevé el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE).

La sentencia razona que, dada la relevancia del tributo afectado, que es uno de los principales del sistema tributario español, y por la entidad de la modificación que se introduce en él, que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado, existe una efectiva afectación al deber de contribuir.

Por otro lado, el Tribunal incide en que la medida introducida no afecta en la cuantía final del impuesto, sino que se refiere a un pago a cuenta, pero la Sala enfatiza que afecta de forma sustancial a su cuantificación y lo hace respecto de las empresas de mayor tamaño que, aunque relativamente pocas en número, son las que aportan más de la mitad de la recaudación del impuesto.

Finalmente, también indicar que, si bien la cuestión de inconstitucionalidad también planteaba la posible vulneración del principio de capacidad económica, el Tribunal no aborda este asunto, al estimar el primer motivo sobre el uso del decreto-ley.

**Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020, STS 1196/2020. Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Interpretación de la cláusula de beneficiario efectivo en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Suiza.**

En este supuesto el Tribunal Supremo resuelve el recurso de casación interpuesto contra la

sentencia de la Audiencia Nacional que ratificaba la posición del TEAC.

El objeto de debate se centra en la posibilidad de aplicar el tipo de retención previsto en el artículo 12 del Convenio para evitar la doble Imposición firmado entre el Reino de España y la Confederación Suiza en relación con los cánones satisfechos por una sociedad española a una sociedad suiza.

En este sentido, la Audiencia Nacional concluyó que no era de aplicación dicho Convenio en tanto que la entidad suiza perceptora de los cánones no era el beneficiario efectivo de dichos pagos, sino que lo era la matriz del grupo residente en Estados Unidos.

Es de especial importancia, resaltar que el Convenio hispano-suizo no incluye ninguna mención a la figura del beneficiario efectivo en el artículo 12 relativo a los cánones. No obstante, la Audiencia Nacional defiende que la interpretación de los Convenios debe ser conforme a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y en base al espíritu de la interpretación dinámica de los Convenios.

A este respecto, el Tribunal Supremo incide en que el recurso de casación no requiere, para ser resuelto, una definición acerca de la interpretación dinámica de los convenios, que en el presente caso no está en juego. También se insiste en el hecho de que en la redacción del artículo 12 (cánones) no se ha incluido ninguna referencia o mención al concepto de beneficiario efectivo (a pesar de haber tenido la oportunidad en el momento de modificación del Convenio), mientras que sí se introdujo en otros preceptos y en relación con otros conceptos impositivos, como son los dividendos o intereses, lo que puede ser indicativo que la voluntad de los estados firmantes fue no introducir dicha cláusula.

## CASES & LACAMBRA

Finalmente, el Alto Tribunal rechaza el uso del concepto de beneficiario efectivo consistente en una especie de norma metajurídica o de derecho natural que deba imponerse siempre y a todo trance al propio convenio y a una interpretación racional y jurídica de sus preceptos, al margen de su regulación concreta y, por tanto, de la voluntad soberana de los países que los conciertan.

**Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021, STS 150/2021. Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Supremo confirma la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades dado que los mismos no tienen carácter sancionador.**

El Tribunal Supremo, mediante sentencia de 8 de febrero de 2021, confirma la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, el Tribunal define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen.

Considera el Tribunal que los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar o por el retraso en su cumplimiento y que por tanto tienen carácter indemnizatorio. Además, no admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede.

Además, no se aprecia que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos. De hecho, la Sala establece que están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.

A la vista de lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho.

**Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020, STS 1651/2020. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF.**

En el presente supuesto el Tribunal confirma la resolución dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en que se concluía que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana se apoyaba en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora que tiene que pagar el contribuyente a la Administración cuando no cumple de manera correcta sus obligaciones tributarias.

En este sentido, el TSJ de la Comunidad Valenciana entiende que del mismo modo que se niega a los contribuyentes la posibilidad en relación con dichos intereses, ya que no pueden beneficiarse de su actuación contraria al ordenamiento, no debe aceptar que la Administración cobre impuestos por una cantidad que debe pagar el contribuyente por

## CASES & LACAMBRA

una incorrecta actuación de la propia Administración.

El Tribunal Supremo, en su sentencia ha resuelto la cuestión objeto de litigio concluyendo que hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, siendo evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida. Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos.

En definitiva, el TS en su sentencia de 3 de diciembre de 2020 dictó que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF.

**Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, STS 1239/2020. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. El Tribunal Supremo establece que la reinversión de la venta de un inmueble en otra vivienda habitual con subrogación en la hipoteca del transmitente también da derecho a la exención por reinversión del IRPF.**

El contribuyente adquirió el 22 de enero de 1998 un terreno por importe de 35.000 euros. En junio de 1999 realizó la construcción de su vivienda habitual por valor de 210.000 euros. En 2006 vendió dicha vivienda por importe de 600.000 euros y seguidamente adquirió una vivienda por 280.000 euros, pagando en el momento de escriturar la compra 32.000 euros en efectivo y subrogándose en el préstamo hipotecario del transmitente por valor de 248.000 euros.

La Administración consideró que el contribuyente solamente había reinvertido 32.000 euros, no pudiéndose considerar la subrogación como reinversión en la adquisición de la vivienda.

La Sala estima el recurso del contribuyente compartiendo el criterio de la recurrente de que “por reinversión debe entenderse un acto negocial jurídico económico, dándose la realidad de este y cumpliéndose con los períodos establecidos por ley y siempre con independencia de los pagos monetarios del crédito/préstamos/deuda hipotecaria asumida en la nueva adquisición”. El Tribunal considera que la interpretación restrictiva que realiza la Administración no es congruente con las condiciones establecidas normativamente para su disfrute.

**Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2020, STS 1363/2020. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La adquisición de un inmueble por usucapión reconocida en sentencia judicial no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la adquisición de un bien inmueble por prescripción adquisitiva, reconocida en virtud de sentencia judicial, se halla o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

El recurrente entiende que no procede girar una liquidación por faltar el hecho imponible. Ya que nos encontramos ante un supuesto de usucapión, y es un modo de adquirir la propiedad y no un supuesto de transmisión, por lo tanto, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto. La presente posición fue la adoptada por Dirección General



## CASES & LACAMBRA

de Tributos en la Consulta vinculante CV 4053-15 de fecha 16 de diciembre de 2015.

El Tribunal falla a favor del recurrente, confirmando que la adquisición por usucapión de la propiedad de un bien inmueble queda fuera, claramente, indubitado e incontrovertible - además de reconocido en la doctrina administrativa - del hecho imponible del impuesto exigido.

**Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020, STS 1177/2020. Impuesto sobre el Valor Añadido. Non bis in ídem. No vulnera este principio el sancionar a un mismo contribuyente por solicitar indebidamente la devolución del IVA, así como por la responsabilidad solidaria del uso de facturas falsas.**

En el presente caso, la AEAT de Valencia interpuso sanción por haberse incumplido obligaciones de facturación o documentación en relación con el IVA del ejercicio 2008, infracción que fue calificada como muy grave por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados en tanto que, según la Inspección, se habían documentado unos servicios que no fueron efectivamente prestados.

Paralelamente la sociedad emisora de la factura fue declarada responsable solidaria por ser causante o colaborador activo en la realización de la infracción. El fundamento de la derivación radica en el hecho de que ambas entidades forman parte de un mismo conglomerado empresarial.

El recurso de casación presentado al Tribunal pretendía esclarecer si cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente

partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes ( artículos 194.1 y 195.1 LGT), puede ser declarado responsable solidario, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica, precisamente, el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo.

El Tribunal ha resuelto detallando que cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, puede ser declarado responsable solidario, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados , cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

Por todo ello, no opera el principio non bis in Ídem - el denominado principio de inherencia - en tanto que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 LGT no opera - ni expresa ni implícitamente - como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 194.1 y/o 195.1 LGT.

**Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020, STS 1174/2020. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La ampliación de capital en una Sociedad de**

### **responsabilidad Limitada mediante aportación de bienes inmuebles hipotecados tributa por OS y TPO.**

La cuestión con interés casacional, consistió en determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

El Tribunal determinó que tales convenciones son separables por razón esencial de que no hay obstáculo legal para que la primera se produzca sin que tenga lugar la segunda. Y en consecuencia es posible que las fincas hipotecadas se aporten a la sociedad sin que ésta asuma el crédito hipotecario pendiente.

Cada una de estas convenciones, constituye el hecho imponible de dos modalidades previstas en la ley del impuesto: operaciones societarias (por la ampliación de capital) y transmisiones patrimoniales onerosas (por la asunción de deuda del crédito hipotecario pendiente que grava las fincas aportadas).

**Tribunal Supremo de 4 de septiembre de 2020, STS 1139/2020. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con límite a seis mensualidades - exenta a efectos de IRPF -, en los casos de extinción de los contratos de alta dirección por desistimiento del empresario.**

En el presente caso el contribuyente mantenía una relación laboral de carácter especial desde el ejercicio 2003, conforme al contrato de Alta Dirección como Director de Administración y Recursos Humanos. El contrato contenía una cláusula que, ante extinción unilateral por parte de la sociedad, el contribuyente tendría derecho a una indemnización equivalente a una anualidad de su salario junto a la indemnización que le hubiese correspondido de haber una relación laboral ordinaria con la sociedad.

El contribuyente presentó rectificación de su autoliquidación de IRPF del ejercicio 2012, exponiendo que debía aplicarse la reducción por rentas irregulares a la indemnización recibida tras su salida de la empresa. Dicha solicitud fue denegada por la Administración y posteriormente por el TEAR de Madrid.

El Tribunal resuelve que necesariamente debe entenderse que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y que, por tanto, esa cuantía relativa a la indemnización está exenta de tributación en el IRPF.

**Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, STS 1075/2020. Procedimiento. La Administración Tributaria puede iniciar un procedimiento sancionador antes de dictar la liquidación.**

En el presente caso, se iniciaron actuaciones inspectoras frente a una sociedad en relación con el IVA y el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010. En septiembre de 2013 se incoó acta de disconformidad en relación con el IVA y en la misma fecha se notificó la propuesta de sanción, rectificadas en un momento posterior. Ambos actos relativos a la sanción fueron

acordados y notificados antes del acuerdo de liquidación.

En este punto fueron elevadas al Tribunal dos cuestiones con interés casacional: (i) sobre si la Administración está facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación; y (ii) sobre el alcance del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria sobre si debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección - entre otros - puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como *dies a quo* del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario.

El tribunal concluye que el citado artículo 209.2 LGT no establece que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa. Asimismo, afirma que la notificación de la liquidación no constituye el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiéndose iniciar este antes.

**Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de junio de 2020, STSJ 2493/2020. Impuesto sobre el Valor Añadido. Confirma la exención de la transmisión de una vivienda de obra nueva a un tercero distinto del arrendatario que no ejerció la opción de compra.**

En el presente caso, la sociedad recurrente, articula el recurso defendiendo que la transmisión de una vivienda de obra nueva, que ha sido utilizada previamente por un inquilino

durante dos o más años en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra para transmitirse después a un tercero distinto de dicho arrendatario, es una primera transmisión que debe tributar por IVA. El Abogado del Estado y el Letrado de la Generalitat, por su parte, defienden que estamos ante una segunda transmisión y, por ende, la misma deberá tributar por TPO.

El Tribunal, en base a la regulación del artículo 20. Uno.22 a), de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del IVA, desestima el recurso determinando que cuando el adquirente de la vivienda es persona distinta del arrendatario nos hallamos ante una segunda entrega al no haber sido el adquirente el que utilizó la vivienda durante el arrendamiento, cosa que sucede en el presente supuesto.

**Tribunal Superior de Justicia las Islas Baleares de 3 de diciembre de 2020, STSJ 621/2020. Impuesto sobre el Patrimonio. El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Impuesto sobre Patrimonio. El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares declara la no sujeción al Impuesto sobre Patrimonio de los no residentes respecto a los bienes y derechos ostentados a través de entidades no residentes.**

Esta Sentencia resuelve el recurso interpuesto contra la Resolución dictada por el TEAR de las Islas Baleares de noviembre de 2018 por el concepto del Impuesto sobre el Patrimonio. El recurrente - residente fiscal en Alemania - es accionista de una sociedad alemana, que a su vez participa íntegramente en una sociedad española. La Sociedad española está constituida en más del 50% por inmuebles situados en España.

El recurrente consideró que no debía haber tributado por este Impuesto ya que no es titular

## CASES & LACAMBRA

directo de bienes o derechos que se encuentren o sean ejercitables en el territorio español, sino que es titular de las participaciones a través de una sociedad alemana.

A sensu contrario, la Administración sostiene que al estar la empresa española constituida en más del 50% por inmuebles situados en España y al estar participada íntegramente esa sociedad por la sociedad alemana de la que es accionista el recurrente, indirectamente esa sociedad sería propietaria de tales inmuebles radicados en España, de forma que por la titularidad de esas acciones, el recurrente es sujeto pasivo del impuesto sobre el Patrimonio, por causa de la ubicación de aquellos inmuebles.

A juicio del Tribunal, y en línea con la posición del recurrente sólo es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio quien sea titular de bienes y derechos situados en España, que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este caso que nos ocupa, el recurrente es accionista de una entidad alemana que es titular de participaciones sociales de una sociedad residente en España, compuesta en más del 50% de su capital social de bienes inmuebles situados en España. Por lo tanto, el titular de dichas acciones en la entidad española no es la persona física recurrente, sino la entidad alemana, por ello con arreglo a la Ley del Impuesto sobre Patrimonio no concurre el hecho imponible para que nazca el devengo del Impuesto sobre Patrimonio.

**Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 15 de julio de 2020, STSJ 1284/2020. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El valor de tasación hipotecaria no sirve para regularizar la base imponible del ITP-AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

En el presente caso la cuestión objeto de controversia de fondo se ciñe a dilucidar si el procedimiento de comprobación del valor de un bien inmueble a efectos de regularizar el ITP-AJD, en su modalidad TPO por su transmisión, realizado por la Administración de la Generalitat Valenciana, es ajustada a derecho o no.

A estos efectos, la Administración Tributaria consideró como valor de mercado del inmueble el valor de tasación hipotecaria.

Atendiendo a la doctrina del Tribunal Supremo, el Tribunal afirma que la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, por qué no acepta el valor declarado por el contribuyente.

Por otro lado, el valor del inmueble para la tasación hipotecaria es independiente del valor por el cual se realiza la operación de compraventa (acordado por las partes), es decir, el valor de mercado, en tanto que dicha tasación tiene por objeto otra finalidad, en concreto, el valor hipotecario debe utilizarse como valor de referencia para valorar los inmuebles en garantía de operaciones de financiación hipotecaria.

Por todo ello, la Sala concluye que dicho valor de tasación hipotecaria no sirve para determinar la base imponible del impuesto.

### **RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)**

**Resolución de 24 de septiembre de 2020 del Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre Sociedades. Trato discriminatorio en relación con el régimen fiscal de deducción para evitar la doble imposición internacional de dividendos.**

## CASES & LACAMBRA

En el presente supuesto, una entidad que durante los ejercicios 2012 a 2014, para la determinación de su base imponible del Impuesto sobre Sociedades había practicado ajustes negativos al resultado contable, correspondientes a la exención por doble imposición internacional en relación con los dividendos recibidos de una sociedad luxemburguesa. Tras las actuaciones de comprobación de la Inspección, se consideró que no procedían dichos ajustes por no haber quedado acreditado que los beneficios que se repartieron procedían de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

El Tribunal Central concluye, como la Inspección, que no resultaba procedente aplicar la exención sobre los dividendos percibidos por la entidad reclamante, en la medida que los beneficios de la sociedad luxemburguesa, con cargo a los que se estaban repartiendo los dividendos, no procedían de la realización de actividades empresariales en el extranjero, ya que se trataba de una sociedad holding cuyos resultados/beneficios provenían, a su vez, de los dividendos distribuidos a esta por entidades españolas que desarrollaban una actividad económica en España.

El Tribunal resuelve considerando que el artículo 32 del TRLIS supone un trato discriminatorio para el régimen fiscal de la deducción de los dividendos percibidos por empresas que tributan por el impuesto sobre sociedades, cuando son percibidos de entidades no residentes - sean éstas de Estados miembros o no -, en relación con el que recibirían de ser residente en España la entidad que los distribuye.

**Resolución de 24 de septiembre de 2020 del Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre Sociedades. Aplicación de un doble límite en la compensación de bases imponibles negativas en un grupo fiscal.**

En el presente caso, la Inspección en un procedimiento de comprobación del Impuesto sobre Sociedades, determinó que la entidad matriz de un grupo había compensado en exceso bases imponibles negativas de sociedades filiales, generadas en ejercicios anteriores a la incorporación del grupo.

El Tribunal acepta el criterio de la Inspección y resuelve recordando que en el Impuesto sobre Sociedades, existe un doble límite a la hora de analizar la compensación de bases imponibles negativas ("BINs") en el ámbito de un grupo fiscal que tributa bajo el régimen especial de consolidación teniendo en cuenta que estas BINs han podido generarse en el grupo y/o por las entidades que lo conforman cuando dichas entidades tributaban bajo el régimen general individual y aun no formaban parte del grupo: por un lado, el del artículo 67.e) de la Ley del IS aplicable a nivel individual de la entidad del grupo que tiene esas bases imponibles negativas pendientes, teniendo en cuenta el importe neto de su cifra de negocios a efectos de determinar la posible limitación a la compensación de esas bases imponibles negativas y, por otro lado, el del artículo 66 a nivel de grupo, teniendo en cuenta el importe neto de la cifra de negocios a nivel de grupo.

**Resolución de 3 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre el Valor Añadido. Se exige requerimiento notarial para la modificación de la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables.**

La cuestión de controversia se ciñe a saber qué requerimiento notarial es equivalente en cuanto a su efecto conminatorio, a la presentación de una demanda judicial dirigida al cobro de la deuda, tema que sin duda ha de decidirse a la vista de la legislación notarial a la que corresponde establecer la forma que debe

revestir el requerimiento notarial conminatorio para ver si se acomoda la actuación consultada.

Este Tribunal afirma que no es posible equiparar las actas de remisión de documentos y las actas de requerimiento como pretende la reclamante, sino que existen diferencias fundamentales entre ambos tipos de actas notariales.

Así pues, concluye en su resolución el Tribunal, en la línea del criterio fijado por el TJUE, que en la modificación de la base imponible por impago se exige requerimiento notarial, sin que pueda equipararse al mismo el acta notarial de remisión de documentos por correo.

**Resolución de 1 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las subvenciones de carácter público generan una ganancia patrimonial únicamente en sede del perceptor de la misma.**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio estriba en determinar si en los supuestos en que el sujeto que pide en su nombre y recibe una subvención para rehabilitar un inmueble del que él no es el único propietario; el perceptor de la subvención debe tributar por la totalidad de su importe, o sólo por un porcentaje en proporción a la cuota de la que es titular.

El Tribunal concluye que la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una "subvención pública" por o para la reparación de un inmueble, se considerará una ganancia patrimonial de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención, una ganancia patrimonial de la persona que haya obtenido la subvención, y que será, consecuentemente, la que deba tributar por ella; y ello con independencia de que esa no sea el único propietario del inmueble, o incluso de

que no tenga ningún derecho de propiedad sobre éste.

**Resolución de 17 de septiembre de 2020 del Tribunal Económico Administrativo. Impuesto sobre el Valor Añadido. El principio de regularización íntegra no tiene cabida en los procedimientos de comprobación limitada.**

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada que finalizó con la denegación de la devolución del IVA soportado en la adquisición de maquinaria, por no haber quedado suficientemente acreditada dicha transmisión. La Administración entendió que no se había devengado el Impuesto. La entidad solicita la devolución de las cuotas indebidamente soportadas alegando el principio de regularización íntegra.

En la citada resolución, el TEAC detalla que de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del Impuesto.

A este respecto, el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos requiere de la realización de comprobaciones que afectan a distinto obligado tributario de quien soportó la

repercusión del tributo, siendo que las necesidades de comprobación que entraña exceden de las competencias y del alcance correspondientes al procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde la no deducibilidad de las cuotas soportadas indebidamente repercutidas.

En el presente supuesto, el Tribunal concluye que, en el procedimiento de comprobación limitada, no existe cauce legal que permita que el órgano actuante proceda al examen de las circunstancias y requisitos que recoge la normativa para proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Por tanto, no cabe en el procedimiento de comprobación limitada la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado, la cual requiere de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo que no son factibles en dicho procedimiento, todo ello sin perjuicio de que la Administración inicie un nuevo procedimiento de comprobación al efecto respecto al sujeto que repercutió el tributo indebidamente, como debería hacer, y del derecho del contribuyente a impugnar la autoliquidación de quien le repercutió el tributo de manera improcedente.