



Boletín Fiscal  
Julio 2021

---

**GRUPO FISCAL**

CASES & LACAMBRA

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

## ÍNDICE

### RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

-  Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de marzo de 2021, asunto C-388/19. Derecho de la Unión Europea. Es contrario a la libre circulación de capitales un régimen fiscal desfavorable para no residentes, aunque sea facultativo y se pueda optar por el aplicable a residentes. 5
-  Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C935-19. IVA. Una sanción que se aplique tanto si hay indicios de fraude o pérdida de ingresos para la Hacienda Pública como en caso contrario, no es acorde con la Directiva 2006/112/CE. 5

### RESOLUCIONES DE TRIBUNALES NACIONALES

-  Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de febrero de 2021. STS 910/2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se deben imputar rentas inmobiliarias por los bienes destinados al alquiler durante el período en que no estén arrendados, sin deducción de gastos. 6
-  Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021. STS 1016/2021. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales no tributa por el Impuesto sobre Donaciones. 7
-  Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de marzo de 2021. STS 839/2021. Procedimiento de comprobación limitada. La Administración no puede ampliar el alcance de la comprobación una vez dictada la propuesta de liquidación. 8
-  Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de marzo de 2021. STS 1150/2021. Impuesto sobre Sociedades. El arrendador no puede deducir las retenciones procedentes del alquiler de inmuebles cuyas rentas no se han pagado. 8
-  Tribunal Sentencia de 25 de marzo de 2021. STS 1201/2021. IRPF. Se pueden deducir las retenciones no practicadas, aunque el pagador sea una persona o entidad vinculada. 9
-  Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de marzo de 2021. STS 1233/2021. Impuesto sobre Sociedades. Los gastos por intereses de un préstamo que financia una

## CASES & LACAMBRA

- compra de autocartera son deducibles, puesto que no son donativos o liberalidades. 10
-  - Tribunal Supremo. Sentencia de 31 de marzo de 2021. STS 1258/2021. Impuesto sobre Sociedades. Para negar la aplicación del régimen especial de neutralidad no es necesario tramitar un expediente de conflicto en la aplicación de la norma. 11
-  - Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de abril de 2021. STS 1545/2021. ITPAJD. Las comunidades de bienes no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. 11
-  - Tribunal Supremo. Sentencia de 6 de mayo de 2021. STS 1814/2021. Impuesto sobre Sociedades. La recuperación de valor de las participaciones se puede materializar en la entidad que las haya adquirido y no necesariamente en la que dotó el deterioro. 12

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

-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el régimen de impatriados, el año en que se produce el desplazamiento cuenta para el cómputo del requisito de no residencia durante los últimos 10 años si el contribuyente no adquiere su residencia en dicho ejercicio. 12
-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 28 de enero de 2021. ITPAJD. La novación de un contrato de préstamo donde se modifican determinadas cláusulas financieras (vencimiento anticipado) es un hecho imponible sujeto al ITPAJD, y la base imponible es el contenido económico de dichas cláusulas objeto de modificación y novación, y no el importe total del préstamo. 13
-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 16 de marzo de 2021. Derivación de responsabilidad. Los actos destinados a disminuir el valor de realización de bienes y derechos se consideran “ocultación”, aunque no haya cambio de titularidad. 13
-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Resoluciones de 23 de marzo 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No procede rectificar las declaraciones del IRPF de ejercicios anteriores a los efectos de aplicar en un

# CASES & LACAMBRA

ejercicio posterior la reducción del 30% sobre rendimientos con un periodo de generación superior a dos años. 14

## CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

-  - Consulta de la DGT V0767-21 de 31 de marzo de 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los días de cuarentena obligatoria pasados en el extranjero deben computarse como días de desplazamiento a los efectos de la exención por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7.p) de la Ley del IRPF. 15
-  - Consulta de la DGT V0748-21 de 30 de marzo de 2021. Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Las rentas satisfechas a un LLP como contraprestación por la prestación de servicios profesionales están sujetas a retención. 15
-  - Consulta de la DGT V0438-21 de 2 de marzo de 2021. Impuesto sobre Sociedades. A efectos de la calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades, no se entiende cumplido el requisito de empleado a jornada completa si el empleado gestiona el arrendamiento de inmuebles propios y, adicionalmente, de terceros. 16
-  - Consulta de la DGT V0241-21 de 11 de febrero de 2021. Impuesto sobre Patrimonio. Un no residente se podrá beneficiar de la exención por empresa familiar de cumplir con los requisitos exigidos. 16
-  - Consulta de la DGT V1154-21 de 29 de abril de 2021. Impuesto sobre Sociedades. No existirá obligación de retener respecto de los dividendos distribuidos cuando sea de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pese a las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos para 2021 el sobre esta materia. 17

## SENTENCIAS DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de marzo de 2021, asunto C-388/19. Derecho de la Unión Europea. Es contrario a la libre circulación de capitales un régimen fiscal desfavorable para no residentes, aunque sea facultativo y se pueda optar por el aplicable a residentes.**

El caso analizado versa sobre una persona física residente fiscal en Francia que adquirió un inmueble sito en Portugal, que posteriormente fue objeto de venta, generando una ganancia patrimonial para el residente francés.

Cabe señalar que la normativa fiscal portuguesa - a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") de 11 de octubre de 2007 en la que se declaró que en régimen especial para no residentes era discriminatorio - prevé la posibilidad de que los residentes en otros estados de la UE puedan optar por tributar, alternativamente, por el régimen general, o por el especial para no residentes (menos favorable) en relación con las ganancias patrimoniales inmobiliarias.

En el presente caso, el obligado tributario presentó la correspondiente autoliquidación por la venta del inmueble, indicando la opción de tributar como no residente. La Administración Tributaria portuguesa confirmó dicha liquidación. No obstante, meses más tarde el obligado tributario impugnó la autoliquidación ante el órgano jurisdiccional remitente por considerar que esta era contraria a Derecho, alegando que se basaba en una normativa que discrimina a los sujetos pasivos residentes en el territorio de un Estado Miembro distinto de la República Portuguesa.

Frente a ello, la Administración tributaria portuguesa alegó que el legislador portugués modificó el marco normativo aplicable al

introducir la posibilidad de que los no residentes optaran por un régimen impositivo análogo al que se aplica a los residentes portugueses.

A este respecto, el obligado tributario trajo a colación que el Tribunal de Justicia ha declarado, en un asunto relativo a la libertad de establecimiento, que la elección entre un régimen tributario discriminatorio y otro régimen tributario que supuestamente no lo es, no puede excluir los efectos discriminatorios del primero de esos dos regímenes tributarios.

El órgano remitente resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial relativa a si el Derecho de la UE se opone a la normativa de un Estado miembro (en este caso, Portugal) que permite que las plusvalías procedentes de la venta de inmuebles situados en ese Estado, por un residente en otro Estado (Francia), estén sujetas a una carga fiscal superior a la que se aplicaría a las plusvalías obtenidas por un residente del primer Estado (Portugal), sin perjuicio de la elección del régimen fiscal aplicable por el sujeto pasivo.

La respuesta del TJUE a la cuestión planteada fue afirmativa, concluyendo que esa posibilidad de elección del régimen fiscal que otorga el ordenamiento jurídico portugués no excluye los efectos discriminatorios a los no residentes fiscales, por lo que la citada norma es contraria a la normativa comunitaria.

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C935-19. IVA. Una sanción que se aplique tanto si hay indicios de fraude o pérdida de ingresos para la Hacienda Pública como en caso contrario, no es acorde con la Directiva 2006/112/CE.**

Una sociedad residente en Polonia adquirió un bien inmueble, operación en la que el vendedor repercutió el correspondiente IVA.

## CASES & LACAMBRA

La sociedad abonó la factura y presentó ante la Administración tributaria de Polonia una declaración de IVA incluyendo el IVA soportado. Al ser éste superior al repercutido, solicitó la devolución del exceso.

A raíz de una inspección, la Administración Tributaria polaca constató que la entrega del bien inmueble estaba íntegramente exenta de IVA, y que las partes de la operación no habían presentado una declaración de renuncia a la mencionada exención. En consecuencia, según esa Administración tributaria la sociedad no tenía derecho a deducir el IVA soportado por la entrega del mencionado bien.

Seguidamente, la sociedad rectificó su declaración tributaria, teniendo en cuenta las irregularidades constatadas por la Administración tributaria, declarando en consecuencia un excedente de IVA soportado sensiblemente inferior al declarado inicialmente.

No obstante, la Administración tributaria impuso una sanción del 20% sobre el exceso de devolución solicitada indebidamente.

En el presente caso, se cuestiona si el artículo 273 de la Directiva del IVA y los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone, a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación como no exenta de IVA, una sanción del 20% del importe del IVA indebidamente reclamado, sin tener en cuenta ni la naturaleza ni la gravedad de la irregularidad, así como la falta de indicios de que dicho error constituya un fraude, y la inexistencia de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública.

A este respecto, el TJUE concluye el artículo 273 de la Directiva del IVA y el principio de proporcionalidad se deben interpretar en el

sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone automáticamente una sanción del 20% del exceso de IVA cuya devolución se insta, por haber calificado erróneamente como sujeta a IVA una operación exenta y sin tener en cuenta las circunstancias del caso.

Esta sentencia es relevante ya que es habitual que la Administración tributaria española imponga sanciones en casos de solicitud de devolución de IVA incorrectamente repercutido.

### RESOLUCIONES DE TRIBUNALES NACIONALES

**Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de febrero de 2021. STS 910/2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se deben imputar rentas inmobiliarias por los bienes destinados al alquiler durante el período en que no estén arrendados, sin deducción de gastos.**

En el presente caso, la recurrente adquirió un inmueble que, dado el deficiente estado estructural del mismo, fue objeto de obras de mejora a instancias de la Administración competente. Finalizadas las mismas, el inmueble se destinó al alquiler de viviendas.

Para el cómputo de los rendimientos de capital inmobiliario, el contribuyente dedujo los gastos de mejora, en los que incurrió con anterioridad a que el inmueble estuviera en disposición de ser arrendado.

A este respecto, la Administración denegó la deducción de los gastos computados por el obligado tributario, lo que supuso que el contribuyente pasara de unos rendimientos negativos a unos rendimientos positivos, según la liquidación calculada por la Administración.

Las cuestiones de interés casacional en esta sentencia son las siguientes:

- a) Determinar si las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero están destinados a serlo, tributan como rendimientos del capital inmobiliario o como rentas imputadas;
- b) Precisar, en su caso, si los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda, o si también deben admitirse como tales los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pero sí en disposición para arrendarse; y
- c) Precisar el alcance de la expresión “rendimientos declarados por el contribuyente” contenida en la normativa reguladora del IRPF, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

El Tribunal Supremo concluye, en primer lugar, que las rentas procedentes de bienes inmuebles que no se encuentran arrendados, pero están destinados a serlo, tributan como rentas imputadas.

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, el Alto Tribunal señala que los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron renta.

Por tanto, según el Tribunal Supremo, pese a que el inmueble no estuviese habilitado para su arrendamiento por encontrarse en obras a los

efectos de ser acondicionados, pese a ello debe realizarse la correspondiente imputación de rentas conforme a la redacción literal de la norma. Lo que es discutible, máxime cuando la razón por la que se deniega la deducción de los gastos de mejora es precisamente el hecho de que no se hubiese iniciado el alquiler (por no encontrarse el inmueble en condiciones para ser arrendado).

Finalmente, el Tribunal indica que el alcance de la expresión “rendimientos declarados por el contribuyente” a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, es aplicable solo a las declaraciones, y no a la comprobación de autoliquidaciones.

En consecuencia, no es posible aplicar la reducción del 60% sobre las rentas regularizadas por la Administración, ya que la misma únicamente puede aplicarse a las rentas declaradas por el contribuyente, de forma que si por ejemplo la Inspección modifica al alza los rendimientos generados por el arrendamiento de un inmueble, dicho exceso no podrá beneficiarse de la reducción. Este criterio es consistente con el manifestado por el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de marzo de 2018.

**Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021. STS 1016/2021. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales no tributa por el Impuesto sobre Donaciones.**

La cuestión analizada en esta sentencia del Tribunal Supremo consiste en determinar la tributación de las aportaciones (sin contraprestación) realizadas por un cónyuge de un bien privativo a la sociedad de gananciales.

A efectos de analizar la cuestión referida, es importante señalar que la sociedad de

## CASES & LACAMBRA

gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad que no existen cuotas. De esta manera, los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, de forma global.

De este modo cuando se realiza una aportación a la sociedad de gananciales, ello no constituye en modo alguno una donación al otro cónyuge, sino que el beneficiario de la aportación es la sociedad de gananciales.

Cabe indicar que la sociedad de gananciales no puede ser sujeto pasivo del impuesto, pues debe ser una persona física, excluyéndose de tal condición tanto las personas jurídicas (sociedades), como los entes sin personalidad jurídica, como sería la sociedad de gananciales.

Con base en lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la aportación a título gratuito por parte de un cónyuge de un bien privativo a la sociedad de gananciales no está sujeta al Impuesto sobre Donaciones, en tanto que la sociedad de gananciales no puede estar sometida a gravamen como un patrimonio separado.

**Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de marzo de 2021. STS 839/2021. Procedimiento de comprobación limitada. La Administración no puede ampliar el alcance de la comprobación una vez dictada la propuesta de liquidación.**

Los antecedentes de hecho de esta sentencia hacían referencia a un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, llevada a cabo con la finalidad de contrastar los datos acreditados el Libro Registro de facturas del obligado tributario. A raíz de este procedimiento, la Administración notificó una propuesta de liquidación provisional con la apertura del trámite de puesta de manifiesto para que el contribuyente pudiera efectuar las

alegaciones oportunas y aportar los documentos que estimara conveniente.

Posteriormente, la Administración acordó ampliar el alcance del procedimiento dictando una nueva propuesta de liquidación y acordando la apertura de un nuevo trámite de alegaciones. Dichas actuaciones también incluían la verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas, que eran el objeto del primer procedimiento de comprobación limitada. Y respecto a estas nuevas actuaciones, se dictó una nueva liquidación provisional.

El contribuyente recurrió alegando que la modificación del alcance de las actuaciones de comprobación le privó de la fase de instrucción del procedimiento, causando indefensión.

El Tribunal Supremo falló concluyendo que Administración tributaria no puede ampliar el alcance de sus actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto.

**Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de marzo de 2021. STS 1150/2021. Impuesto sobre Sociedades. El arrendador no puede deducir las retenciones procedentes del alquiler de inmuebles cuyas rentas no se han pagado.**

En la presente resolución el arrendador en su autoliquidación - en base al criterio de devengo - consignó, y por tanto dedujo, las retenciones que debió practicar el arrendatario, solicitando la devolución de la totalidad de las retenciones que superaban el importe de la cuota íntegra del impuesto.

## CASES & LACAMBRA

La Administración tributaria denegó la deducción de las retenciones que no habían sido practicadas (ni por tanto ingresadas en el Tesoro Público) por parte del arrendatario obligado a practicar la retención.

El TEAR consideró que la entidad podía deducirse en su declaración el importe total de las retenciones, tanto las efectivamente practicadas como las que debieron practicarse. No obstante, en caso de que la autoliquidación practicada resultara a devolver, dicha cantidad tiene como límite el importe de las retenciones efectivamente practicadas.

A este respecto, las cuestiones que presentan interés casaciones objetivo consisten en:

- i. Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, para que el arrendador pueda deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida, es necesario que se haya producido el pago del alquiler por el arrendatario.
- ii. De no ser así, precisar si en los casos en que el arrendatario no paga la renta, la Administración tributaria debe o no devolver el importe de las retenciones que no se hubieran practicado por causa imputable exclusivamente al retenedor.

La conclusión del Alto Tribunal es que, en supuestos de retenciones derivadas del arrendamiento de inmuebles, para su deducción en el Impuesto sobre Sociedades se precisa para su aplicación - como presupuesto de hecho - la existencia del pago del alquiler por el arrendatario.

En el caso que nos ocupa el arrendador no percibió la renta sobre los inmuebles arrendados, por lo no puede considerarse que se ha producido una efectiva retención. Por tanto, no

procede su deducción, ni en consecuencia, la devolución pretendida.

En conclusión, la teórica retención que debiera haber practicado el retenedor no podrá ser deducida por el arrendador en su declaración el Impuesto sobre Sociedades.

**Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de marzo de 2021. STS 1201/2021. IRPF. Se pueden deducir las retenciones no practicadas, aunque el pagador sea una persona o entidad vinculada.**

El objeto de la sentencia consiste en determinar si un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública, puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no, habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ostenta el 50% del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma.

En opinión del recurrente, el hecho que la entidad obligada a retener no haya practicado la correspondiente retención no es obstáculo para que el arrendador compute los citados importes en la declaración del IRPF, ya que en caso contrario se le estarían trasladando a éste las obligaciones que incumben al retenedor, y se estaría permitiendo a la Administración hacer dejación de sus funciones y de su obligación de regularizar la situación de éste. Afirman los recurrentes que no permitir la deducción es contrario al espíritu de la norma.

Por el contrario, la Administración tributaria señaló que en los supuestos en que el incumplimiento de la obligación de retener no sea únicamente imputable a las personas citadas, sino que pudiera también deberse a la actuación del propio perceptor (por ejemplo en supuestos

en los que las partes sean vinculadas, como sería el caso) la norma transcrita debe interpretarse en el sentido de que no será admisible la deducción por el perceptor de los rendimientos, de las cantidades que debieron retenerse, pero no lo fueron.

A la cuestión objeto de debate, el Alto Tribunal concluyó que, pese a que se ha de analizar y observar caso por caso, la actitud del perceptor y la del pagador son distintas, a pesar de que esté vinculado como administrador o socio con la entidad pagadora. Es decir, la Administración puede sancionar por no cumplir la obligación de retener, pero consecuentemente no puede impedir deducir las retenciones a las que tiene derecho un contribuyente. De lo contrario, se estaría produciendo un enriquecimiento injusto de la Administración, y además se trasladaría la obligación del retenedor al perceptor, lo que no es admisible.

**Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de marzo de 2021. STS 1233/2021. Impuesto sobre Sociedades. Los gastos por intereses de un préstamo que financia una compra de autocartera son deducibles, puesto que no son donativos o liberalidades.**

La Administración tributaria analizó la operación llevada a cabo, consistente en la suscripción de un préstamo generador de una carga financiera, con el que se financió una compra de participaciones propias – autocartera – correspondientes al 40% del capital social, que se amortizaron mediante una reducción del capital con devolución de las aportaciones a los socios.

El objeto de la sentencia es analizar cómo debe interpretarse el artículo 14.1. e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), en el que se establecía que eran

deducibles los donativos y liberalidades y que no se entendían comprendidos entre ellos (i) gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores; (ii) aquellos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúan con el personal; (iii) los realizados para promocionar la venta de bienes y prestación de servicios; y (iv) los correlacionados con los ingresos.

La Administración Tributaria entendió que lo que se pudo haber realizado mediante una simple operación de compraventa entre socios se llevó a cabo mediante la operativa descrita para conseguir un ahorro fiscal aprovechando la deducibilidad de los gastos financieros.

De este modo, denegó la deducibilidad de los gastos financieros resultantes del préstamo para financiar la compra de acciones propias, alegando que el requisito de correlación con los ingresos era una condición *sine qua non* para la deducibilidad de cualquier tipo de gasto.

Por su parte, la Audiencia Nacional, en la línea del criterio adoptado por la Administración, entendió que dicho préstamo no suponía un beneficio para la sociedad, sino para sus socios. Y, por tanto, esa falta de correlación con los ingresos sociales permitía concluir que los intereses devengados por razón del préstamo eran donativos y liberalidades, y que por tanto no eran deducibles.

El Tribunal Supremo adopta un criterio distinto al de la Audiencia Nacional y la Administración y acepta la deducibilidad de los intereses mencionados. En este sentido, el Alto Tribunal concluye que para la consideración de un gasto como deducible debe cumplirse lo siguiente: (i) que se trate de un gasto contable reflejado en la contabilidad de la compañía; (ii) que tenga una relación directa con el beneficio empresarial presente o futura (es decir, que esté correlacionado con los ingresos); (iii) que no

exista *animus donandi*; y (iv) que su aplicación subjetiva no recaiga sobre los accionistas, puesto que eso implicaría siempre su condición de no deducibles.

En el presente caso, el Tribunal Supremo infiere que no estamos ante una operación gratuita, sino onerosa, por lo que considera que los gastos financieros derivados del préstamo para la adquisición de acciones propias para la sociedad son deducibles en el IS de ésta.

**Tribunal Supremo. Sentencia de 31 de marzo de 2021. STS 1258/2021. Impuesto sobre Sociedades. Para negar la aplicación del régimen especial de neutralidad no es necesario tramitar un expediente de conflicto en la aplicación de la norma.**

La cuestión analizada en esta sentencia consiste en precisar si la apreciación de ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto de aplicación de la norma (artículo 15 de la Ley General Tributaria).

El fallo de Tribunal Supremo en relación con esta cuestión es contundente afirmando que la mera apreciación de ausencia de un motivo económico válido, excluyente de la aplicación del régimen especial de neutralidad previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el negocio jurídico celebrado hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como *lex specialis*, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea.

No obstante, el Tribunal matiza que a efectos del procedimiento sancionador no bastaría únicamente con afirmar la inexistencia de motivo económico válido, sino que se debe

realizar una argumentación motivada siguiendo la jurisprudencia vigente.

**Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de abril de 2021. STS 1545/2021. ITPAJD. Las comunidades de bienes no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.**

El objeto del recurso consiste en determinar si las comunidades de bienes pueden tener la consideración de sujeto pasivo del ITPAJD, modalidad AJD, por la adquisición de un inmueble.

Quienes intervinieron como otorgantes en las escrituras públicas gravadas fueron los codueños o comuneros, y no la comunidad de bienes como tal.

La parte recurrente aduce que la comunidad de bienes no actuó como firmante de las escrituras públicas que resultan objeto de gravamen. A este apunte, es preciso reflejar que el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del IPT-AJD dispone lo siguiente "*Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.*"

En Tribunal resuelve la cuestión objeto de debate del presente recurso, señalando que dado que ninguna ley establece que en la regulación contenida en los artículos 27 a 32 del 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del IPT-AJD, no hay previsión específica acerca del gravamen a las comunidades de bienes como sujetos pasivos del impuesto. Por tanto, se incumple la *conditio legis* que impone el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, toda vez que ninguna ley establece la condición de obligado tributario,

## CASES & LACAMBRA

en el impuesto liquidado a las comunidades de bienes.

Cabe señalar, adicionalmente, que el Tribunal Supremo advierte que la mención contenida en la ley reguladora del ITPAJD solo afecta a la modalidad de operaciones societarias, sin que sea admisible extender analógicamente la condición de sujeto pasivo a casos diferentes del referido.

**Tribunal Supremo. Sentencia de 6 de mayo de 2021. STS 1814/2021. Impuesto sobre Sociedades. La recuperación de valor de las participaciones se puede materializar en la entidad que las haya adquirido y no necesariamente en la que dotó el deterioro.**

En esta sentencia se analizó la interpretación del artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), actualmente artículo 11.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en un supuesto de transmisión de un elemento patrimonial que ha sido objeto de una corrección valorativa por deterioro - y en consecuencia se haya dotado una provisión y deducido a efectos fiscales - y, posteriormente, ese elemento patrimonial recupera su valor, respecto en qué sociedad se debe gravar la corrección o recuperación de la pérdida mediante el correspondiente ajuste a la base imponible de Impuesto sobre Sociedades, si en sede la entidad transmitente que dotó la provisión y se practicó la deducción por pérdida o, en sede de la entidad vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento transmitido.

La posición de la Inspección, ratificada posteriormente por el TEAC y la Audiencia Nacional, fue que el mencionado artículo debe interpretarse en el sentido que la recuperación de la referida pérdida debía llevarse a cabo en sede del contribuyente que era titular de las

participaciones en el ejercicio en que se dotó el deterioro, aunque ya no fuera titular de las participaciones.

No obstante, el Tribunal Supremo concluye que el artículo 19 TRLIS (vigente 11.6 de la Ley del IS) es una regla clara que no requiere interpretación distinta de la de su propio texto, por lo que la reversión de la corrección que sufrió el elemento patrimonial se podrá imputar tanto en la entidad que la practicó, como en la entidad vinculada que la adquirió.

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

**Tribunal Económico Administrativo Central. Resoluciones de 26 de enero 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el régimen de impatriados, el año en que se produce el desplazamiento cuenta para el cómputo del requisito de no residencia durante los últimos 10 años si el contribuyente no adquiere su residencia en dicho ejercicio.**

En el supuesto analizado un trabajador no residente en España entre el 16 de junio de 2005 y el 1 de agosto de 2014, decidió volver a España en esta última fecha, y procedió a comunicar a la Administración tributaria la opción de acogerse al régimen especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español (régimen Beckham).

El trabajador no adquirió la condición de residente en España hasta 1 de enero de 2015, ya que en 2014 no cumplía el requisito de residencia en España por un periodo superior a 183 días.

Para aplicar el citado régimen es necesario que el contribuyente no hubiese sido residente en España en los 10 años anteriores. El objeto de la

resolución consiste en determinar la forma de cómputo de dicho plazo.

En este sentido, el TEAR mantiene que ha de aplicarse una interpretación restrictiva de la expresión "10 años anteriores a su nuevo desplazamiento", entendiéndose que el desplazamiento se produce el día que se entra en España, lo que determina en el supuesto de hecho que el periodo de residencia fuera de España se fije entre el 16 de junio 2005 y el 1 de agosto de 2014, periodo inferior a los 10 años.

Por el contrario, el trabajador interesado sostiene que debe entenderse que el primer ejercicio en el que procede aplicar el régimen especial es aquel en el que el contribuyente adquiere su residencia fiscal en España, y no en el del desplazamiento, lo que implica que el plazo de los 10 años de no residencia fiscal en España deba computarse incluyendo el 2014, ya que el trabajador no es residente fiscal en España hasta 2015.

El TEAC, en su resolución, concluye que al computar los 10 años de no residencia fiscal en España debe incluirse, también, en dicho plazo el último año en que se tiene la consideración de residente en el extranjero (2014), aunque sea el propio ejercicio en que se ha producido el desplazamiento a nuestro país. Por lo que el empleado interesado cumpliría con el requisito de los 10 años para la aplicación del régimen especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español.

**Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 28 de enero de 2021. ITPAJD. La novación de un contrato de préstamo donde se modifican determinadas cláusulas financieras (vencimiento anticipado) es un hecho imponible sujeto al ITPAJD, y la base imponible es el contenido económico de dichas cláusulas objeto de modificación y novación, y no el importe total del préstamo.**

En el presente supuesto, se modificó la cláusula de vencimiento anticipado de un préstamo hipotecario. A raíz de dicha modificación, se presentó el correspondiente modelo 600 con la autoliquidación en concepto de ITPAJD, modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), consignando la operación descrita como exenta.

La Administración Tributaria dictó liquidación al no considerar como aplicable la referida exención y señalando que se trataba de un hecho imponible sujeto a AJD, siendo la base imponible el importe de la obligación o capital garantizado; posición que fue refrendada por el TEAR de La Rioja.

No obstante, en la citada resolución el TEAC corrige la posición de Administración Tributaria y del TEAR, señalando que la base imponible del impuesto es el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.

Por tanto, en el caso concreto, la base imponible debería incluir, únicamente, el contenido económico de la cláusula sobre vencimiento anticipado; muy inferior a la base imponible objeto de liquidación por parte de la Administración, la cual incluía el principal, los intereses, costas y otros gastos.

**Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 16 de marzo de 2021. Derivación de responsabilidad. Los actos destinados a disminuir el valor de realización de bienes y derechos se consideran "ocultación", aunque no haya cambio de titularidad.**

Se presentó ante el TEAC un caso que se inició con un procedimiento de inspección de una compañía, que finalizó con una liquidación y un acuerdo sancionador. Vencido el plazo de

## CASES & LACAMBRA

ingreso en período voluntario sin que las liquidaciones y sanciones tributarias fueran ingresadas, se dictaron providencias de apremio y diligencias de embargo de créditos.

Como resultado de lo anterior, se notificó el embargo sobre un bien inmueble de la compañía. Sin embargo, el inmueble estaba gravado con una hipoteca a favor de personas físicas, que se había constituido con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras.

A este respecto, la Administración tributaria entendió que el objeto de la carga hipotecaria era reducir el valor del bien a efectos de subasta pública, para de esta manera impedir la venta mediante este procedimiento. Por esta razón, se le atribuyó la condición de responsable solidario respecto las deudas de la sociedad a la persona física a favor de la que se había constituido la hipoteca.

La Administración concluyó que se hizo de mala fe, intentando afectar negativamente el bien a efectos de su subasta pública. Es decir, se creó un gravamen ficticio. En consecuencia, se declaró responsable solidario de las deudas de la compañía a la persona física a favor de la cual se había creado la hipoteca.

En el presente supuesto, el TEAC concluye que el término "ocultación" debe entenderse en un sentido amplio, no limitado a aquellas actuaciones que supongan la ocultación física de un bien del deudor principal o la ocultación jurídica mediante su transmisión, sino también todos aquellos actos que - como ocurre en el caso analizado en el presente recurso - aun no conllevando la pérdida por el deudor de la titularidad del bien, dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas por disminuir el valor de realización del bien para la Hacienda Pública "ocultación de

bienes o derechos del obligado al pago", aunque no haya un efectivo cambio de titularidad.

**Tribunal Económico Administrativo Central. Resoluciones de 23 de marzo 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No procede rectificar las declaraciones del IRPF de ejercicios anteriores a los efectos de aplicar en un ejercicio posterior la reducción del 30% sobre rendimientos con un periodo de generación superior a dos años.**

Desde el ejercicio 2015, la Ley del IRPF establece como condición para aplicar la reducción del 30% sobre los rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años, que la citada reducción no se haya aplicado en los cinco periodos impositivos inmediatamente anteriores. En este caso, un contribuyente del IRPF que había aplicado la reducción en los ejercicios 2012 y 2013 presentó declaraciones complementarias de dichos ejercicios eliminando la aplicación de la reducción con el objeto de poder aplicarla en el ejercicio 2016, en el que percibió una remuneración extraordinaria bastante más elevada que las percibidas en 2012 y 2013.

Por tanto, en las resoluciones analizadas, la cuestión objeto de debate se centra en determinar si procede aplicar la reducción del artículo 18.2 de la Ley del IRPF del 30% sobre los rendimientos con un período de generación superior a dos años satisfechos a los empleados de una entidad en el ejercicio 2016, cuestión esta que viene determinada por la validez o no de la declaración complementaria de los ejercicios 2012 y 2013 presentada por los empleados para la eliminación de la reducción aplicada en dichos ejercicios y de ese modo sortear para el ejercicio 2016 la limitación establecida en el artículo 18.2 de no haber aplicado la reducción en los cinco periodos impositivos anteriores.

En TEAC, apoyándose en diversos precedentes de la DGT, concluye que, a diferencia del régimen de reducción que se aplica desde 2015 (que es de carácter voluntario), la reducción aplicable con anterioridad a ese ejercicio era de carácter obligatorio, por lo que las declaraciones complementarias correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013 deben tener validez y, consecuentemente, la reducción del 30% no puede aplicarse a la retribución extraordinaria recibida en 2016.

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

**Consulta de la DGT V0767-21 de 31 de marzo de 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los días de cuarentena obligatoria pasados en el extranjero deben computarse como días de desplazamiento a los efectos de la exención por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7.p) de la Ley del IRPF.**

En el caso analizado, la sociedad consultante desplazó al extranjero a parte de sus empleados para la realización de determinados trabajos para empresas extranjeras.

Al llegar a los correspondientes países, como consecuencia de las medidas adoptadas para prevenir contagios por el COVID-19, los trabajadores debieron permanecer en cuarentena por el período estipulado a los efectos en cada país.

Se plantea si el tiempo que el trabajador permaneció en plazo de cuarentena en el país donde realizó los trabajos para la empresa extranjera computan como días de desplazamiento efectivo en el extranjero a los efectos del cómputo de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF (de hasta 60.100 euros).

Apoyándose en el razonamiento del Tribunal Supremo - en la sentencia 274/2021 de 25 de febrero de 2021 - la DGT concluye que el tiempo que el trabajador permaneció en el país de destino cumpliendo la cuarentena impuesta por la autoridad competente en esa jurisdicción es computable a efectos de determinar los días de desplazamiento en el extranjero para calcular los rendimientos que están exentos.

**Consulta de la DGT V0748-21 de 30 de marzo de 2021. Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Las rentas satisfechas a un LLP como contraprestación por la prestación de servicios profesionales están sujetas a retención.**

En este supuesto, una entidad consultante española recibió servicios de asesoramiento legal por parte de una entidad británica constituida bajo la forma jurídica de "Limited Liability Partnership" ("LLP"), que desarrolla su actividad económica de forma continuada y habitual a través de un lugar fijo de trabajo en territorio español.

La consulta tiene por objeto discernir si los servicios de asesoramiento legal realizados por un LLP inscrito en el registro de Inglaterra y Gales, con un lugar fijo de trabajo en territorio español, a una sociedad residente en España, están sujetos a retención en dicho territorio.

La DGT, en la línea de lo expuesto en consultas anteriores, señala que este tipo de entidades tienen una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a la ley española.

Por lo tanto, según lo indicado anteriormente, las rentas satisfechas al LLP estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física.

## CASES & LACAMBRA

**Consulta de la DGT V0438-21 de 2 de marzo de 2021. Impuesto sobre Sociedades. A efectos de la calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades, no se entiende cumplido el requisito de empleado a jornada completa si el empleado gestiona el arrendamiento de inmuebles propios y, adicionalmente, de terceros.**

La entidad consultante es una sociedad española dedicada al arrendamiento de inmuebles propios y a la gestión de inmuebles propiedad de terceros.

El órgano de administración de la sociedad es un Consejo, cuyos miembros perciben retribuciones por dicho cargo.

La entidad tiene suscrito un contrato laboral y a jornada completa con uno de los consejeros, que es el encargado de gestionar el arrendamiento, tanto de los inmuebles propiedad de la sociedad, como los inmuebles de terceros en virtud del correspondiente contrato suscrito con éstos.

El desempeño de este trabajo y su retribución es independiente de las funciones desempeñadas como consejero y su correspondiente retribución.

La cuestión planteada a la DGT es si, de conformidad con los hechos expuestos, puede considerarse que las actividades de arrendamiento de inmuebles (tanto propios como de terceros) constituyen una actividad económica en virtud del artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En base a las circunstancias descritas, la DGT concluye que no parece desprenderse que la persona que tiene contratada la entidad consultante para ordenar la actividad de arrendamiento de inmuebles lo esté a jornada

completa, en tanto que no realiza una gestión de los inmuebles de la sociedad en exclusiva.

En consecuencia, la sociedad no realiza una actividad económica a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que tendría la consideración de sociedad patrimonial.

**Consulta de la DGT V0241-21 de 11 de febrero de 2021. Impuesto sobre Patrimonio. Un no residente se podrá beneficiar de la exención por empresa familiar de cumplir con los requisitos exigidos.**

Los consultantes son dos personas físicas (A y B) residentes en México y Panamá, socios únicos cada uno de dos sociedades residentes en España.

A su vez, los consultantes son los administradores únicos de sus respectivas sociedades, en las que ejercen funciones de dirección y perciben por ello una remuneración que representa más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Las sociedades disponen de los medios materiales y humanos necesarios para la realización de sus actividades.

Se consulta la posibilidad de aplicar la exención prevista en la Ley del Impuesto sobre Patrimonio, a los consultantes, personas físicas con residencia fiscal en México y Panamá, respectivamente.

Como es doctrina reiterada, la DGT señala que la sujeción al Impuesto sobre Patrimonio por obligación real no es un impedimento para el acceso a la exención por empresa familiar recogida en la normativa reguladora del impuesto, por lo que los consultantes podrán aplicar la citada exención.

Cabe señalar, que, en lo referente al requisito de realización de funciones de dirección que representen más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, el no residente deberá acreditar de manera fehaciente, ante la Administración tributaria, que se alcanza el referido porcentaje, con independencia de que los rendimientos se reciban en España o en el extranjero.

**Consulta de la DGT V1154-21 de 29 de abril de 2021. Impuesto sobre Sociedades. No existirá obligación de retener respecto de los dividendos distribuidos cuando sea de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pese a las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos para 2021 el sobre esta materia.**

La entidad consultante es la sociedad matriz dominante de un grupo de entidades acogido al régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

Las cuestiones analizadas son las siguientes:

- a) Determinar si el 5% de los dividendos repartidos por las entidades que tributen en grupo de consolidación que no será objeto de exención, debido a la reducción establecida en el apartado 10 del artículo 21, podrá ser objeto de eliminación según las reglas del régimen de consolidación fiscal y, por tanto, los dividendos estarían exentos en su totalidad.
- b) Determinar si la entidad pagadora de los dividendos a los que les son de aplicación la referida exención estará obligada a retener el pago de los dividendos.

En relación con la primera cuestión planteada, la DGT señala que en la medida que no concurren las circunstancias previstas en el artículo 21.11 de

la LIS, el importe de los dividendos percibidos se reducirá, a efectos de aplicar la exención, en un 5 por ciento, en concepto de gastos de gestión de las participaciones correspondientes. Consecuentemente, la entidad deberá integrar en su base imponible el 5% de los dividendos recibidos, que no podrá ser objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal.

En relación con la obligación de retener, conforme a lo dispuesto en la LIS, no existirá obligación de retener, respecto a los dividendos que les sea de aplicación la exención del artículo 21. Por tanto, la entidad pagadora no deberá retener cantidad alguna respecto de los dividendos satisfechos a su matriz.

Con la citada consulta se confirma el criterio previsto según el cual el hecho que la exención sobre de dividendo no implique una exención plena del 100%, no modifica el tratamiento del dividendo en materia de retenciones. Por tanto, pese a que a partir de 1 de enero de 2021 la exención sólo alcance el 95% de los dividendos, en virtud de las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos para 2021 (siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello), éstos no estarán sometidos a retención en el IS.