

Actualidad Tributaria

Coordinadores:

Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo



Sumario

1. Sentencias	5
— Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio del 2020 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021/2019): inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados establecido para las grandes empresas por el Real Decreto Ley 2/2016	5
— Impuesto sobre bienes inmuebles. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 6950/2018): alcance de los efectos de una anulación de un valor catastral mediante resolución firme en las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles que se giraron teniendo en cuenta dicha valoración	5
— Procedimiento inspector. Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio del 2020 (rec. núm. 6620/2017): análisis de la vinculación de la Administración gestora de cada impuesto, por las valoraciones o actas con acuerdo procedentes de otras Administraciones	6
— Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio del 2020 (rec. núm. 5159/2017): en la aplicación de la reducción de empresa familiar sólo se tienen en cuenta las retribuciones de sociedades participadas directamente	6
— Calificación tributaria. Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio del 2020 (rec. núm. 1433/2018): límites a la aplicación de la labor de calificación de la Administración realizada al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria	7
— Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio del 2020 (rec. núm. 810/2019): nulidad de una liquidación firme contraria a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	7

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2020. Todos los derechos reservados.

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Diseño y maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Edición y corrección: Cristina Sierra de Grado

— Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modalidad AJD). Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio del 2020 (rec. núm. 1719/2019): determinación de la base imponible en la modalidad de actos jurídicos documentados en supuestos de novaciones hipotecarias	7
— Procedimiento sancionador. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio del 2020 (rec. núm. 1993/2019): el Tribunal Supremo valida la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador antes de disponer del acuerdo de liquidación.....	8
— Prescripción tributaria. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio del 2020 (rec. núm. 3578/2018): presentación del modelo 390 y la interrupción de la prescripción.....	8
— Impuesto sobre sociedades. Auto del Tribunal Supremo de 9 de julio del 2020 (rec. núm. 1208/2020): interpretación del artículo 11.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades	9
— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio del 2020 (rec. núm. 252/2017): indicios sólidos y justificados para la recalificación de un despido improcedente como extinción laboral de mutuo acuerdo	9
— Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 4 de mayo del 2020 (rec. núm. 105/2019) y de 19 de mayo del 2020 (rec. núm. 103/2019): prevalencia de las escrituras aportadas por el sujeto pasivo frente al informe pericial aportado por el Ayuntamiento.....	10
2. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.....	10
— Impuesto sobre sociedades. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de julio del 2020: deducibilidad de las retribuciones de los administradores.....	10
3. Consultas de la Dirección General de Tributos	11
— Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0509-20, de 2 de marzo del 2020: competencias en materia de recaudación y gestión de dicho impuesto en supuestos de préstamos de dinero ubicado en España concedidos por particulares residentes a sujetos no residentes	11



— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0718-20, de 6 de abril del 2020: deducibilidad de las cuotas de autónomos por parte de un administrador cuyo cargo es no retribuido	11
— Impuesto sobre el valor añadido. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0839-20, de 14 de abril: el impuesto sobre el valor añadido repercutido en las reservas hoteleras	12
— Impuesto sobre la renta de no residentes. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1008-20, de 22 de abril: concepto de establecimiento permanente atendiendo al desarrollo temporal y recurrente de la actividad en el lugar de negocio	12
— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1054-20, de 24 de abril: la imputación de rentas inmobiliarias en supuestos de ocupación ilegal de inmuebles	13
— Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1193-20, de 30 de abril del 2020: deducibilidad del gasto financiero para distribuir la prima de emisión	13
— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1368-20, de 12 de mayo: la imputación de rentas inmobiliarias durante el tiempo de estado de alarma derivado del COVID-19	14
— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1481-20, de 20 de mayo: condonación de créditos por parte de las sociedades a sus socios	14
— Impuesto sobre sociedades e impuesto sobre la renta de no residentes. Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V1357-20 y 1358-20, de 12 de mayo; V1809-20, de 8 de junio, y V2468-20, de 20 de julio: fiscalidad del <i>scrip dividend</i> en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes	15
4. Normativa	16
— Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	16
— Ley 5/2020, de 5 de octubre, del Impuesto sobre Transacciones Financieras	17

1. Sentencias

- **Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio del 2020 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021/2019): inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados establecido para las grandes empresas por el Real Decreto Ley 2/2016.**

Dunia García Porras y Emilio de Fuentes Mateo

El Tribunal Constitucional analiza si la forma de calcular los pagos fraccionados para las empresas cuya facturación supere los diez millones de euros aprobada por el Real Decreto Ley 2/2016 vulnera a) los límites materiales de dicha norma en materia tributaria al afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 86.1 de la Constitución española o CE) y b) el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

El tribunal concluye que, teniendo en cuenta que el tributo afectado —el impuesto sobre sociedades— es una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario y que las modificaciones inciden en los elementos principales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados, se produce una vulneración de los límites materiales del real decreto ley en materia tributaria. Al estimar el primer motivo de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional entiende que no es necesario entrar a valorar si se produce también una vulneración del principio de capacidad económica.

- **Impuesto sobre bienes inmuebles. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 6950/2018): alcance de los efectos de una anulación de un valor catastral mediante resolución firme en las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles que se giraron teniendo en cuenta dicha valoración.**

John Galilea Clavijo y Rocío Arias Plaza

El Tribunal Supremo determina cuál es el alcance de la declaración de nulidad, ya sea total o parcial, de los valores catastrales en vía económico-administrativa o en vía judicial en las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles emitidas con posterioridad a la valoración y basadas en dichos valores catastrales.

A este respecto, con base en el principio de buena administración, el Tribunal Supremo concluye que, si el contribuyente obtiene del órgano competente en «gestión catastral» una decisión firme que anula los valores catastrales asignados a los inmuebles de su propiedad, la Hacienda Local debe dejar sin efecto las liquidaciones giradas con base en las valoraciones anuladas sin esperar a que se produzca una expresa modificación del

padrón, quedando a salvo su derecho a emitir nuevas liquidaciones conforme a los valores que, finalmente, sean declarados ajustados a Derecho.

- **Procedimiento inspector. Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio del 2020 (rec. núm. 6620/2017): análisis de la vinculación de la Administración gestora de cada impuesto, por las valoraciones o actas con acuerdo procedentes de otras Administraciones.**

Dunia García Porras y Emilio de Fuentes Mateo

El Tribunal Supremo concreta en casación si la valoración realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a efectos del impuesto sobre sociedades debe vincular a un Ayuntamiento en una liquidación posterior del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

El tribunal concluye que la Administración gestora de cada impuesto tiene la potestad para establecer la totalidad de los elementos configuradores del tributo, por lo que, en principio, no queda vinculada por las valoraciones realizadas por otras Administraciones ni en actas con acuerdo ni, en general, en las valoraciones realizadas a efectos de otros tributos.

- **Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio del 2020 (rec. núm. 5159/2017): en la aplicación de la reducción de empresa familiar sólo se tienen en cuenta las retribuciones de sociedades participadas directamente.**

Irene Ación Rielo y Luis Cuesta Cuesta

En la transmisión de participaciones en entidades, la aplicación de la reducción de empresa familiar en el impuesto sobre sucesiones y donaciones exige el cumplimiento de determinados requisitos, entre ellos, que uno de los miembros del grupo familiar ejerza funciones de dirección en la compañía y perciba por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

El Tribunal Supremo manifiesta que, para poder aplicar la reducción, únicamente se pueden tomar en consideración las retribuciones que procedan de sociedades en las que se participe directamente —a diferencia de lo que ha venido sosteniendo la Dirección General de Tributos en varias consultas—.

- **Calificación tributaria. Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio del 2020 (rec. núm. 1433/2018): límites a la aplicación de la labor de calificación de la Administración realizada al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria.**

Irene Ación Rielo y Luis Cuesta Cuesta

El Tribunal Supremo determina que no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas y pretenda atribuir las rentas obtenidas y las cuotas de impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que las personas físicas por considerar que la actividad económica realmente efectuada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador. Procede, en consecuencia, a reclasificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas.

- **Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio del 2020 (rec. núm. 810/2019): nulidad de una liquidación firme contraria a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

John Galilea Clavijo y Rocío Arias Plaza

El Tribunal Supremo concluye que, si bien la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en su Sentencia de 3 de septiembre del 2014 (C-127/12) no constituye *per se* motivo suficiente para declarar la nulidad de cualquier acto administrativo, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición del reclamante.

El Tribunal Supremo interpreta el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria y concluye que ampara la revisión de una liquidación por sucesiones firme girada en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea por ser discriminatoria, de manera que se satisfaga el principio de efectividad.

- **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modalidad AJD). Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio del 2020 (rec. núm. 1719/2019): determinación de la base imponible en la modalidad de actos jurídicos documentados en supuestos de novaciones hipotecarias.**

John Galilea Clavijo y Rocío Arias Plaza

El Tribunal Supremo concluye que, en las escrituras de novación de préstamos hipotecarios no amparadas por la exención del artículo 9 de la Ley 2/1994, la base imponible de este impuesto, en su modalidad de actos jurídicos documentados, debe ser

el valor económico de las cláusulas financieras incluidas y no la responsabilidad hipotecaria total.

Esta sentencia viene a consolidar una tendencia jurisprudencial ya iniciada en las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de marzo del 2019, de 26 de febrero del 2020 y de 4 de marzo del 2020.

- **Procedimiento sancionador. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio del 2020 (rec. núm. 1993/2019): el Tribunal Supremo valida la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador antes de disponer del acuerdo de liquidación.**

Irene Ación Rielo y Luis Cuesta Cuesta

El Tribunal Supremo se plantea si el ordenamiento jurídico en general y, en particular, el artículo 209.2, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, autorizan a la Administración a iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de dictar y notificar el acto administrativo de liquidación determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria.

El tribunal concluye que situar en la notificación de la liquidación o resolución el límite mínimo para poder iniciar el procedimiento sancionador es forzar —e incluso «retorcer»— el texto de la norma. Señala el tribunal que ni el citado precepto ni ninguna otra norma legal o reglamentaria establecen que el procedimiento sancionador sólo pueda iniciarse tras la notificación de la liquidación tributaria.

- **Prescripción tributaria. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio del 2020 (rec. núm. 3578/2018): presentación del modelo 390 y la interrupción de la prescripción.**

Irene Ación Rielo y Luis Cuesta Cuesta

El Tribunal Supremo modifica la doctrina jurisprudencial que, en relación con la Ley General Tributaria de 1963, había otorgado eficacia interruptiva a la presentación del modelo 390.

El tribunal concluye que extremos como la falta de contenido liquidatorio de la declaración resumen anual, el discutible carácter «ratificador» de las liquidaciones previas y, sobre todo, el cambio de régimen jurídico en virtud del cual no deben acompañarse al modelo las liquidaciones trimestrales, obligan a modificar la doctrina anterior y a afirmar que el modelo 390 carece de eficacia interruptiva del derecho de la

Administración a determinar la deuda tributaria de los periodos mensuales o trimestrales del año correspondiente.

- **Impuesto sobre sociedades. Auto del Tribunal Supremo de 9 de julio del 2020 (rec. núm. 1208/2020): interpretación del artículo 11.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.**

Irene Ación Rielo y Luis Cuesta Cuesta

El Tribunal Supremo debe determinar, cuando se transmite un elemento patrimonial que ha sido objeto de una corrección valorativa por deterioro —habiéndose dotado la correspondiente provisión y habiéndose deducido ésta a efectos fiscales— y que ha recuperado posteriormente su valor, dónde ha de gravarse la corrección o recuperación de la pérdida mediante los correspondientes ajustes en la base imponible del impuesto sobre sociedades, esto es, si debe gravarse en la sede de la transmitente que dotó la provisión y practicó la deducción (por la pérdida) o en la sede de la mercantil vinculada, adquirente y nueva titular del elemento patrimonial transmitido.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio del 2020 (rec. núm. 252/2017): indicios sólidos y justificados para la recalificación de un despido improcedente como extinción laboral de mutuo acuerdo.**

John Galilea Clavijo y Rocío Arias Plaza

La Audiencia Nacional rechaza la recalificación de unos despidos improcedentes como extinciones de la relación laboral por mutuo acuerdo realizada por la Inspección sobre una serie de indicios. Concluye que no se ha justificado adecuadamente el vínculo entre los diferentes indicios y la conclusión obtenida, además de no haberse tenido en cuenta las circunstancias particulares de cada caso (empresa y trabajador).

En particular, se trata de numerosos despidos improcedentes realizados antes de la reforma laboral. En relación con éstos, la Audiencia Nacional rechaza que determinados indicios permitan concluir que ha habido un acuerdo en lugar de un despido y, si bien considera que algunos de ellos sí pueden ser teóricamente indicativos de mutuo acuerdo (*v. gr.*, edad del trabajador e importe de indemnización mayor que el establecido por la normativa), tales indicios también se rechazan en la medida en que se considera que no ha quedado justificado el vínculo entre ellos y la conclusión alcanzada, y que han quedado acreditados los motivos empresariales aducidos por la empresa.

- **Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 4 de mayo del 2020 (rec. núm. 105/2019) y de 19 de mayo del 2020 (rec. núm. 103/2019): prevalencia de las escrituras aportadas por el sujeto pasivo frente al informe pericial aportado por el Ayuntamiento.**

Dunia García Porras y Emilio de Fuentes Mateo

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana concreta cómo debe valorarse el informe proporcionado por el Ayuntamiento para la valoración de una finca y si es necesario que el contribuyente aporte una prueba pericial para demostrar la inexistencia de plusvalía.

El tribunal concluye que la inexistencia de plusvalía queda suficientemente acreditada por el contribuyente mediante la aportación de las escrituras públicas de adquisición y transmisión, sin ser necesario que entregue ningún informe pericial adicional.

2. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

- **Impuesto sobre sociedades. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de julio del 2020: deducibilidad de las retribuciones de los administradores.**

Irene Ación Rielo y Luis Cuesta Cuesta

La actual Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) establece en su artículo 15e que no son liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Conforme a este artículo, se ha venido entendiendo que la nueva ley del impuesto terminó con la tradicional discusión sobre la deducibilidad de este tipo de retribuciones.

En esta resolución, sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central insiste en el necesario cumplimiento de la normativa mercantil para que estas retribuciones sean deducibles. Por tanto, en un caso en que los estatutos establecen que el cargo de administrador es gratuito, las retribuciones satisfechas al administrador no serán deducibles. Esta conclusión resulta de aplicación tanto a sociedades cotizadas como no cotizadas. Entre estas retribuciones cabe incluir las percibidas por funciones ejecutivas y de gerencia por quienes forman parte del órgano de administración, por aplicación de la teoría del vínculo.

3. Consultas de la Dirección General de Tributos

- **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0509-20, de 2 de marzo del 2020: competencias en materia de recaudación y gestión de dicho impuesto en supuestos de préstamos de dinero ubicado en España concedidos por particulares residentes a sujetos no residentes.**

Irene Ación Rielo y Luis Cuesta Cuesta

La Dirección General de Tributos analiza quién tiene competencias en materia de recaudación y gestión a efectos del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en el caso de una operación en virtud de la cual un sujeto no residente en España va a recibir en una cuenta suya de un banco español un préstamo sin intereses procedente de la cuenta española de su padre.

Pues bien, en este caso, tratándose de la concesión de un préstamo en la que el obligado tributario (prestatario) es una persona no residente en España —que, por tanto, no tiene su residencia en ninguna comunidad autónoma—, no resulta aplicable el punto de conexión establecido en el artículo 33 de la Ley 22/2009, por lo que debe entenderse que el rendimiento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados no se encuentra cedido a ninguna comunidad autónoma. En consecuencia, tanto el rendimiento como la gestión del impuesto corresponde al Estado, siendo de aplicación lo dispuesto en el texto refundido y en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, en particular, en la Orden de 4 de julio del 2001 por la que se aprueba, entre otros, el modelo 600, de declaración liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0718-20, de 6 de abril del 2020: deducibilidad de las cuotas de autónomos por parte de un administrador cuyo cargo es no retribuido.**

John Galilea Clavijo y Rocío Arias Plaza

La Dirección General de Tributos concluye que las cotizaciones al régimen de autónomos por parte de un administrador con cargo no retribuido tienen la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, pudiendo incluso derivar en un resultado negativo.

La Dirección General de Tributos contradice el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 14 de octubre del 2019 (rec. 918/2018), donde se considera que, en los casos en que el desempeño del cargo de administrador sea gratuito, éste no podrá deducirse las cuotas de la Seguridad Social, aunque tengan carácter obligatorio, en la medida en que resulta necesario obtener rendimientos íntegros del trabajo a los que poder vincular los gastos correspondientes.

- **Impuesto sobre el valor añadido. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0839-20, de 14 de abril: el impuesto sobre el valor añadido repercutido en las reservas hoteleras.**

Dunia García Porras y Emilio de Fuentes Mateo

La Dirección General de Tributos analiza las implicaciones en el impuesto sobre el valor añadido cuando se produce la cancelación de la reserva de un hotel o cuando el cliente no se presenta, tanto en el supuesto de que el cliente pague una tarifa con precio reducido al haber efectuado el pago anticipado de una cantidad no reembolsable como en el supuesto de que el cliente pague una tarifa sin precio reducido al no realizar ningún pago anticipado.

La Dirección General de Tributos concluye que, cuando el cliente ha efectuado un pago anticipado no reembolsable, la cantidad que abonó anticipadamente tiene el carácter de pago a cuenta del servicio final que se encuentra sujeto al impuesto sobre el valor añadido. Sin embargo, si se produce la cancelación o el cliente no se presenta, el pago anticipado no supone una contraprestación de ningún acto de consumo, sino que debe considerarse una indemnización y, en consecuencia, no se encuentra sujeto a dicho impuesto, por lo que el impuesto inicialmente repercutido deberá ser devuelto al cliente mediante la emisión de una factura rectificativa. Cuando el cliente no ha pagado nada por anticipado, las cantidades que se le carguen por la cancelación de la reserva o porque no se haya presentado deben considerarse una indemnización no sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

- **Impuesto sobre la renta de no residentes. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1008-20, de 22 de abril: concepto de establecimiento permanente atendiendo al desarrollo temporal y recurrente de la actividad en el lugar de negocio.**

Dunia García Porras y Emilio de Fuentes Mateo

La Dirección General de Tributos analiza el concepto de ‘establecimiento permanente’, teniendo en cuenta su definición en el convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania y los comentarios al modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

La Dirección General de Tributos concreta que, con carácter general, se considera que existe un establecimiento permanente cuando la actividad en el lugar de negocio no sea de índole meramente temporal, considerándose que no es temporal cuando la actividad se desarrolla por un plazo superior a seis meses. Sin embargo, existen excepciones a dicha regla general y, si la actividad se desarrolla durante un plazo inferior a seis meses, pero de forma recurrente durante varios años, como en el presente supuesto, debe considerarse que existe un establecimiento permanente y tributará en España por el impuesto de la renta de no residentes.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1054-20, de 24 de abril: la imputación de rentas inmobiliarias en supuestos de ocupación ilegal de inmuebles.**

Dunia García Porras y Emilio de Fuentes Mateo

La Dirección General de Tributos analiza si el propietario de una vivienda que se encuentra ocupada ilegalmente y que ha iniciado un procedimiento judicial de desahucio debe excluir de la imputación de rentas inmobiliarias el periodo de tiempo durante el cual dicha vivienda se encuentra ocupada.

La Dirección General de Tributos recuerda que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas únicamente considera que no deben imputarse rentas inmobiliarias cuando el inmueble se encuentre afecto a una actividad económica, cuando genere rendimientos del capital, cuando se encuentre en construcción o no sea susceptible de uso por razones urbanísticas. Basándose en lo anterior, concluye que, en el caso de ocupación ilegal de un inmueble, igual que en el caso de arrendamiento, a) el uso y disfrute del inmueble le corresponde a un tercero, sin que el propietario pueda recuperar el uso del inmueble a su voluntad hasta que finalice el procedimiento judicial de desahucio, y b) el propietario podría obtener un rendimiento de capital inmobiliario equivalente a la renta que percibe el arrendador por la indemnización fijada en la sentencia. Consecuentemente, entiende que resulta de aplicación la exclusión del régimen de imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- **Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1193-20, de 30 de abril del 2020: deducibilidad del gasto financiero para distribuir la prima de emisión.**

John Galilea Clavijo y Rocío Arias Plaza

Una entidad recibe un préstamo de una sociedad vinculada y lo destina en parte a la distribución de la prima de emisión a su socio único. Se plantea si el gasto financiero

derivado del préstamo correspondiente al reparto de la prima de emisión es deducible en el impuesto sobre sociedades.

La Dirección General de Tributos concluye que, asumiendo que la sociedad prestataria hubiese generado beneficios por importe superior al de la prima de emisión que distribuye, los gastos financieros serán deducibles siempre que cumplan los requisitos generales de deducibilidad del gasto, si bien se aplican los límites del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1368-20, de 12 de mayo: la imputación de rentas inmobiliarias durante el tiempo de estado de alarma derivado del COVID-19.**

Dunia García Porras y Emilio de Fuentes Mateo

La Dirección General de Tributos analiza si el propietario de una segunda vivienda en la que no reside y que no se encuentra ni alquilada ni afecta a una actividad económica debe excluir de la imputación de rentas inmobiliarias el periodo de tiempo que ha durado el estado de alarma derivado del COVID-19.

La Dirección General de Tributos recuerda que el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al regular la imputación de las rentas inmobiliarias, no tiene en cuenta la utilización efectiva de la segunda vivienda ni las circunstancias que puedan afectar a su utilización, sino su disponibilidad a favor de su titular. La ley únicamente considera que no deben imputarse rentas inmobiliarias cuando el inmueble se encuentre afecto a una actividad económica, cuando genere rendimientos del capital, cuando se encuentre en construcción o no sea susceptible de uso por razones urbanísticas y que, al no encontrarse el presente supuesto en ninguna de las anteriores circunstancias, no puede quedar excluido de la imputación de rentas.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1481-20, de 20 de mayo: condonación de créditos por parte de las sociedades a sus socios.**

Irene Ación Rielo y Luis Cuesta Cuesta

La Dirección General de Tributos analiza el caso del socio de una entidad que debe a ésta un préstamo que le concedió hace años y del que sólo ha devuelto una pequeña cantidad. La sociedad se plantea condonarle la deuda.

Pues bien, el centro directivo concluye que la condonación por una sociedad de la deuda derivada de un préstamo concedido por ésta a uno de sus socios ha de calificarse de rendimiento de capital mobiliario, quedando sujeto al impuesto sobre la renta de las

personas físicas. Ello impide, dada la incompatibilidad prevista en el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, su tributación por este impuesto, ya que no se cumple en este caso la existencia de *animus donandi*.

- **Impuesto sobre sociedades e impuesto sobre la renta de no residentes. Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V1357-20 y 1358-20, de 12 de mayo; V1809-20, de 8 de junio, y V2468-20, de 20 de julio: fiscalidad del *scrip dividend* en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes.**

Pilar Álvarez Barbeito

La Dirección General de Tributos, analizando varios supuestos en los que las entidades ofrecen a sus accionistas un modelo de retribución flexible que puede traducirse en varias fórmulas —tales como la entrega de acciones liberadas o de derechos de suscripción preferente—, concluye, entre otras cuestiones, que, cuando la operación se realiza con cargo a reservas correspondientes a beneficios no distribuidos, el tratamiento fiscal de estas operaciones desde la perspectiva de los socios «será el correspondiente a los dividendos, con independencia de que perciban acciones liberadas, de que los derechos de asignación recibidos se enajenen en el mercado o de que se perciba el efectivo de la entidad emisora», pudiendo aplicarse, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello, la exención regulada en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En caso contrario, tales ingresos se integrarán en su base imponible, teniendo en cuenta que no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del citado tributo sobre los dividendos obtenidos con ocasión de la entrega de acciones totalmente liberadas o por la enajenación en el mercado de los derechos de asignación, pero sí cuando los dividendos resulten de la venta de los derechos de asignación a la sociedad emisora (V2468-20).

Por su parte, en el contexto del impuesto sobre la renta de no residentes y al margen de otros aspectos, la Dirección General concluye, en el supuesto de que los contribuyentes no residentes actúen sin mediación de establecimiento permanente, lo siguiente: a) que la entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas con renuncia del dividendo no comportará la obtención de renta para aquéllos; b) que la transmisión en el mercado de los derechos de asignación generará una ganancia patrimonial para el transmitente que, en virtud de lo establecido en el artículo 10.3a del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, no estará sujeta a retención, y c) que la renuncia de los accionistas a los derechos de asignación gratuita, optando por la percepción de dividendos en efectivo, obliga a establecer una diferenciación en función de que la ampliación de capital se realice con cargo a reservas procedentes de beneficios o de la prima de emisión. En el primero de esos casos, los dividendos percibidos se calificarán de rendimientos de capital mobiliario y se gravarán al tipo del 19 %, sometándose este tipo a retención conforme al artículo 31 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Por el contrario, cuando la ampliación de capital se haga con cargo a la

prima de emisión, la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones reduce el valor de adquisición de los valores afectados, tributando el exceso que pueda resultar como rendimiento de capital mobiliario —dividendo—; en este caso, y salvo que la entidad sea una sociedad de inversión de capital variable constituida con arreglo a la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, la renta obtenida por los socios no residentes no estará sujeta a retención.

4. Normativa

— Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Pilar Álvarez Barbeito

El pasado 16 de octubre se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* el texto de la ley reguladora de la conocida como *tasa Google*, cuya entrada en vigor se producirá el 16 de enero del 2021.

El nuevo impuesto se concibe como un tributo indirecto que grava la prestación de los servicios digitales de publicidad en línea, de intermediación en línea y de transmisión de datos —todos ellos definidos en el artículo 4 del texto legal—, siempre y cuando en ellos intervengan usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto, concretado éste en su artículo 2. A estos efectos, e independientemente de que el usuario pueda haber satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio, habrá que atender a las reglas establecidas que la ley prevé respecto de los diferentes servicios sujetos al impuesto para determinar cuándo ha de entenderse que un usuario se halla en territorio de aplicación del impuesto.

Por otra parte, la ley califica de contribuyentes de este impuesto a aquellas personas jurídicas o entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que el primer día del periodo de liquidación superen dos umbrales (teniendo en cuenta que, para las entidades que formen parte de un grupo —respecto de las cuales se establecen normas especiales—, los importes que se habrán de considerar serán los del grupo en su conjunto). Dichos umbrales son los siguientes: a) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere los 750 millones de euros —lo que viene a limitar la aplicación del impuesto a grandes empresas tecnológicas—, y b) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto —una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10— correspondientes al año natural anterior supere los 3 millones de euros.

El tipo de gravamen establecido para el impuesto —que se devengará, en términos generales, cada vez que se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, liquidándose trimestralmente— se sitúa en el 3 %, que se aplicará sobre la base imponible. Ésta, a su vez, habrá de calcularse conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de la ley, que, entre otros aspectos, establece las reglas necesarias para lograr que se someta a gravamen, exclusivamente, la parte de los ingresos que se corresponda con los usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto, en relación con el total de los usuarios.

Por otra parte, la ley establece una serie de obligaciones formales para los contribuyentes del impuesto, entre las que destaca la referida al «establecimiento de sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto» (art. 13.1h), ya que su incumplimiento se considera una infracción tributaria grave que lleva aparejada una sanción del 0,5 % del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior para las empresas que oculten o falseen tal información.

— **Ley 5/2020, de 5 de octubre, del Impuesto sobre Transacciones Financieras**

Pilar Álvarez Barbeito

En la misma fecha que la anterior, se ha aprobado la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras —tasa Tobin—, que también entrará en vigor el 16 de enero del 2021. En este caso, el legislador acoge el principio de emisión para someter a gravamen —en los términos establecidos en la ley— la adquisición onerosa de acciones de sociedades de nacionalidad española, con independencia del lugar en el que se efectúe la adquisición y del lugar de residencia de las personas o entidades que intervengan en la operación, tratando así de minimizar el riesgo de deslocalización de los intermediarios financieros.

No obstante, la realización del hecho imponible se condiciona al cumplimiento de dos circunstancias: a) que la sociedad tenga sus acciones admitidas a negociación en un mercado español, en uno de otro Estado de la Unión Europea que tenga la consideración de regulado o en el mercado de un tercer país considerado equivalente según lo dispuesto en el artículo 25.4 de la Directiva 2014/65/UE, y b) que el valor de capitalización bursátil de la sociedad sea, a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición, superior a 1000 millones de euros.

Además, la delimitación del hecho imponible del impuesto se completa con el sometimiento a gravamen —salvo las excepciones establecidas en la ley— de la adquisición de certificados de depósito representativos de acciones, así como, desde un punto de vista negativo, con la enumeración de varios supuestos de exención. Se consideran, así, exentas determinadas operaciones propias del mercado primario, las necesarias para el

correcto funcionamiento de los mercados, las que vengan originadas por operaciones de reestructuración empresarial o por medidas de resolución, las que se realicen entre sociedades del mismo grupo, las adquisiciones de acciones propias en el marco de un programa de recompra (sujeto al cumplimiento de determinados objetivos) y las cesiones de carácter temporal.

Por otra parte, el devengo del impuesto se entiende referido al momento en que se lleve a cabo la anotación registral a favor del contribuyente de los valores objeto de la adquisición onerosa que constituye el hecho imponible, ya se efectúe dicha anotación en una cuenta de valores, o en los libros de una entidad financiera que preste el servicio de depósito o custodia, o en los registros de un depositario central de valores, o en los que lleven sus entidades participantes.

El impuesto se exigirá al tipo impositivo del 0,2%, aplicable sobre la base imponible, que estará constituida por el importe de la contraprestación de las operaciones sujetas, sin incluir costes o gastos asociados. No obstante, la ley establece en su artículo 5 reglas especiales para la determinación de la base imponible en los casos en que la adquisición de los valores derive de la ejecución o liquidación de obligaciones o bonos convertibles o canjeables, de instrumentos financieros derivados o de cualquier instrumento o contrato financiero, así como en el caso de adquisiciones y transmisiones realizadas intradía.

En lo que se refiere al ámbito subjetivo del impuesto, la ley califica de contribuyente al adquirente de los valores. Sin embargo, atribuye la condición de sujeto pasivo, con carácter general, al intermediario financiero que transmita o ejecute la orden de adquisición, ya actúe por cuenta propia, en cuyo caso será sujeto pasivo a título de contribuyente, ya por cuenta de terceros, en cuyo caso tendrá la condición de sustituto del contribuyente.

Pues bien, serán los sujetos pasivos quienes habrán de presentar la autoliquidación e ingresar el importe de la deuda tributaria resultante por medio de un depositario central de valores establecido en territorio español, lo que permitirá lograr un alto grado de automatización en la gestión del impuesto, cuyo periodo de liquidación será mensual. No obstante, en los casos en que no resulte aplicable el procedimiento anterior, la ley establece, con carácter general, el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Dunia García Porras

Tel.: (+34) 93 415 74 00
dgpurras@ga-p.com

Emilio de Fuentes Mateo

Tel.: (+34) 96 351 38 35
edefuentes@ga-p.com

John Galilea Clavijo

Tel.: (+34) 91 582 91 00
jgalilea@ga-p.com

Rocío Arias Plaza

Tel.: (+34) 91 582 91 00
rarias@ga-p.com

Irene Ación Rielo

Tel.: (+34) 96 351 38 35
iacion@ga-p.com

Luis Cuesta Cuesta

Tel.: (+34) 91 415 74 00
lcuesta@ga-p.com

Pilar Álvarez Barbeito

Tel.: (+34) 91 582 91 00
palvarez@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.