



# Actualidad Tributaria



**Diego Martín-Abril y Calvo**  
*Of counsel de Gómez Acebo & Pombo*

**Pilar Álvarez Barbeito**  
*Consejera académica de Gómez Acebo & Pombo*

## Sentencias y autos

**Impuesto sobre el valor añadido. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de junio del 2021 (as. núm. C-931/19): un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma no puede ser calificado de establecimiento permanente a efectos de impuesto sobre el valor añadido.**

Rosario Cuadra Espinar  
y Susana Onsurbe Rodríguez

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea analiza si, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, podría considerarse establecimiento permanente en Austria el inmueble que en ese país tiene una sociedad con sede y dirección en Jersey —cuyo objeto social es la gestión inmobiliaria, la gestión patrimonial y la gestión de viviendas y alojamientos—, y que arrienda a dos empresarios austriacos. Mientras que la sociedad consideró que no era deudora del impuesto sobre el valor añadido por el arrendamiento del inmueble, debido a que no disponía en Austria de un establecimiento permanente, la Administración Tributaria consideró que un bien inmueble arrendado es un establecimiento permanente y, en consecuencia, practicó la correspondiente liquidación del impuesto.

El criterio esgrimido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea es que, en la medida en que el concepto de ‘establecimiento permanente’ exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios

humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios, un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma incumple de manera evidente los criterios establecidos por la jurisprudencia para ser calificado de establecimiento permanente en el sentido de la Directiva 2006/112.

**Impuesto sobre el valor añadido. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de junio del 2021 (ass. núms. C-58/20 y C-59/20): posibilidad de que los servicios prestados por terceros a sociedades de gestión de fondos comunes de inversión puedan quedar comprendidos en la exención relativa a los servicios financieros.**

Rosario Cuadra Espinar  
y Susana Onsurbe Rodríguez

En el caso enjuiciado se resuelven las peticiones de decisión prejudicial que tienen por objeto la interpretación del artículo 135, apartado 1, letra g, de la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a determinados servicios financieros.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece en esta sentencia que los servicios de gestión prestados por un gestor tercero podrían estar comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención. La Sala considera que los servicios prestados por terceros a sociedades de gestión de fondos comunes de inversión están

comprendidos en la exención si presentan una vinculación intrínseca con la gestión de fondos comunes de inversión y se prestan exclusivamente para la gestión de tales fondos, aun cuando dichos servicios no se externalicen en su totalidad.

**Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de abril del 2021 (rec. 2788/2019): la presunción de que los incrementos injustificados de patrimonio son imputables al ejercicio en el que afloran no es extrapolable al ámbito penal.**

Enrique Santos Fresco  
y Remedios García Gómez de Zamora

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo señala que la presunción según la cual, en el ámbito tributario, los incrementos no justificados de patrimonio se producen en el ejercicio en el que son detectados y, como consecuencia, deben tributar en él, en el ámbito penal no sólo admite prueba en contrario, sino que puede ser bastante para considerar no enervada la presunción de inocencia la existencia de una alternativa suficientemente consistente como para introducir una duda razonable.

Concluye el Tribunal Supremo en el supuesto analizado que, dado que existen datos que permiten sostener de manera razonable la imputación de dichos incrementos no justificados a otro ejercicio respecto del cual no se ha presentado acusación, debe estimarse el recurso de casación parcialmente por la parte de los ingresos cuyo ejercicio de imputación no pudo determinarse sin la existencia de duda razonable.

**Canon hidráulico. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril del 2021 (rec. 517/2015): nulidad de la disposición transitoria segunda y disposición adicional primera del Reglamento del canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.**

Ángela Atienza Pérez  
y Mariana Díaz-Moro Paraja

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la legalidad de determinadas disposiciones del Reglamento del canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, en concreto, respecto de los ejercicios 2013 y 2014, por los que se exigía el canon de forma retroactiva.

Considera el tribunal que con ello se incurre en un evidente y clamoroso *ultra vires* —determinante de la nulidad radical de la disposición transitoria segunda— no sólo porque impone una obligación fiscal con efecto retroactivo máximo relativo a periodos íntegramente concluidos a su entrada en vigor, sino también porque lo hace ignorando la previsión del legislador del artículo 112 *bis.2* del Texto Refundido de la Ley de Aguas, tanto en lo atinente al devengo como a la *conditio iuris* impuesta. Conforme a ésta cabe inferir razonablemente que, como quiera que el establecimiento y cuantificación del canon está vinculado directamente a los «que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización», no puede anticiparse retroactivamente y por vía meramente reglamentaria la exigencia de un canon aún no perfilado en sus elementos fundamentales de cuantificación.

**Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo del 2021 (rec. 1208/2020): el contribuyente que debe integrar la reversión del valor de un activo será quien posea el elemento en el momento de la recuperación.**

Ángela Atienza Pérez  
y Mariana Díaz-Moro Paraja

El Tribunal Supremo analiza si el antiguo artículo 19.6 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 11.6 de la Ley 27/2014) se debe interpretar, como consideraron la inspección y la Audiencia Nacional en la sentencia de la que trae causa (a diferencia de lo que habían considerado en otras previas), como una norma antiabuso, de tal forma que la entidad que dotó inicialmente la corrección de valor deba ser la que se impute la recuperación, con independencia de que en el momento de la recuperación el activo esté en posesión de una entidad vinculada, en este caso no residente.

El tribunal concluye que el citado precepto es una norma de imputación temporal, no una norma antiabuso, por lo que no puede interpretarse de manera que pueda perjudicar la soberanía de otras jurisdicciones (la de la vinculada) con el único objeto de retener la tributación en España. Entiende, por tanto, que deberá revertir en el contribuyente o en la vinculada, en función de quién tenga el activo en el momento de la recuperación.

**Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio del 2021 (rec. 2554/2014):**

**el Tribunal Supremo reafirma la constitucionalidad y la conformidad del impuesto con el derecho de la Unión Europea.**

Rosario Cuadra Espinar  
y Susana Onsurbe Rodríguez

La sentencia analiza la posible vulneración del artículo 31 de la Constitución española, en el que se recogen los principios materiales de la justicia tributaria —generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad económica—, así como la potencial ausencia de finalidad extrafiscal del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y la doble imposición que podría derivarse de la aplicación de dicho tributo con el impuesto de actividades económicas. En su sentencia, el Tribunal Supremo afirma que la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética reguladora del impuesto, no contradice el principio de capacidad económica que proclama la Constitución española. Además, recuerda que el Tribunal Constitucional ya ha manifestado con anterioridad que la doble imposición entre los tributos citados no vulnera ningún precepto constitucional y que el grado de semejanza entre los hechos imponibles de ambos impuestos no es motivo de inconstitucionalidad, pues el doble gravamen de la misma manifestación de capacidad económica no es contrario *per se* a la Constitución.

Asimismo, la Sala resuelve que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica no es contrario al derecho de la Unión Europea, ya que éste no se opone a una normativa nacional que establezca un impuesto que grave la

producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional.

**Impuesto sobre la renta de no residentes. Sentencia de la Audiencia Nacional, de 4 de marzo del 2021 (rec. 858/2017): la residencia fiscal del contribuyente no puede venir determinada por la permanencia en territorio español del cónyuge y de los hijos menores.**

Enrique Santos Fresco  
y Remedios García Gómez de Zamora

A pesar de que el contribuyente había trasladado efectivamente su residencia fiscal al Reino Unido, con efectos desde el 1 de junio del 2011, tanto la Administración Tributaria como, posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Central, atribuyeron al contribuyente la consideración de residente fiscal en España, ya que su esposa e hijos no se trasladaron al Reino Unido hasta el 29 de agosto.

Sin embargo, la Audiencia Nacional consideró que el retraso en el traslado de la familia al Reino Unido se basaba exclusivamente en razones de índole educativo y logístico —a efectos de localización de la que sería su nueva vivienda— y que éstas no eran motivo, por sí mismas, para considerar al obligado tributario como residente fiscal en España en este caso, con el añadido de que el propio obligado tributario había aportado, a lo largo del procedimiento, certifi-

cado de residencia fiscal en el Reino Unido expedido a los efectos del convenio, así como su declaración de la renta en el Reino Unido.

**Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra, de 17 de marzo del 2021 (rec. 341/2019): responsabilidad civil contractual del asesor fiscal derivada de su falta de diligencia en la prestación de sus servicios.**

Enrique Santos Fresco  
y Remedios García Gómez de Zamora

La Audiencia Provincial de Navarra señala que el hecho de que un obligado tributario preste su visto bueno a la propuesta de autoliquidación planteada por el asesor fiscal contratado para dicha tramitación no es un hecho que exima a éste por completo de su responsabilidad profesional, sino que se exige que los servicios cumplan con unos mínimos de diligencia debida.

Adicionalmente, el tribunal señala que en el hipotético caso de que hubiera sido la cliente la que hubiera decidido presentar la autoliquidación de manera errónea, el asesor fiscal debería, al menos, haber puesto en su conocimiento las consecuencias de tal irregularidad. Por todo ello, la Audiencia Provincial de Navarra desestima el recurso del asesor fiscal y lo condena por su responsabilidad civil contractual frente al cliente.

# Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

**Impuesto sobre sociedades. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de diciembre del 2020 (4149/2019): aplicación parcial del régimen de neutralidad fiscal en un supuesto de asignación desequilibrada de los pasivos a los activos como consecuencia de una escisión.**

Rosario Cuadra Espinar  
y Susana Onsurbe Rodríguez

En el caso concreto analizado se plantea la posibilidad de aplicación parcial en el impuesto sobre sociedades del régimen especial de fusiones por la transmisión de deudas no vinculadas directamente con los activos transmitidos en el marco de un proceso de escisión.

El Tribunal Central entiende que el régimen especial del capítulo VIII del título VIII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no es aplicable cuando el importe de la deuda objeto de aportación junto con el inmueble con ella gravado excede de la cantidad correspondiente a la deuda contraída para financiar el coste de adquisición inicial de dicho inmueble. De ello se infiere que no es posible la transmisión de cualquier deuda que recaiga sobre el activo transmitido, sino sólo las que se originen con motivo de la obtención de la financiación necesaria para realizar su adquisición, estableciéndose de ese modo un límite cuantitativo traducido en el importe de la deuda

que se vaya a traspasar que afecta al elemento patrimonial transmitido. Por tanto, cuando se transmiten deudas no contraídas para la organización o funcionamiento de los elementos del activo traspasado, procede la aplicación parcial del régimen especial, excluyendo la parte correspondiente a las deudas que no cumplan los requisitos de aplicación de éste.

**Solicitud indebida de devoluciones. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de mayo del 2021 (3034/2018): en la infracción por solicitar indebidamente devoluciones es exigible que concurra algún elemento agravado similar a la culpabilidad.**

Rosario Cuadra Espinar  
y Susana Onsurbe Rodríguez

El Tribunal Económico-Administrativo Central resuelve, para el caso de solicitud indebida de devoluciones, la cuestión relativa a la concurrencia de los elementos esenciales de la infracción tributaria, el elemento objetivo, la tipicidad, el elemento subjetivo y la culpabilidad, así como su adecuada acreditación en el acuerdo sancionador impugnado.

El tribunal se ha pronunciado al respecto señalando que, en la conducta consistente en solicitar indebidamente una devolución, conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública, se exige que concurra algún

elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación. Y todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes. Por tanto, es esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos la que ha de determinar la improcedencia de la devolución solicitada.

**Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de mayo del 2021: posibilidad de iniciar un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional, aun cuando se vaya a regularizar la situación de un obligado tributario que no ha presentado la declaración del tributo objeto de regularización.**

Enrique Santos Fresco  
y Remedios García Gómez de Zamora

El Tribunal Económico-Administrativo Central analiza si resulta posible iniciar, a través de la notificación de una propuesta de liquidación provisional, un procedimiento de comprobación limitada en un supuesto en el que el obligado tributario no había presentado la declaración del tributo objeto de regularización. A estos efectos, el Tribunal Económico-Administrativo Regional, en la resolución objeto de recurso, había estimado las pretensiones del reclamante al entender que, dado el carácter excepcional de esta vía prevista en el artículo 137.2 de la Ley General Tributaria y teniendo en cuenta que éste exige que la Adminis-

tración disponga de la información suficiente para formular la liquidación, en un supuesto donde el contribuyente no había presentado previamente su declaración no se darían estos presupuestos, de forma que lo correcto hubiese sido iniciar el procedimiento a través de un requerimiento para solicitar las aclaraciones oportunas.

El Tribunal Central discrepa de esta interpretación y, en unificación de criterios, dispone que el hecho de no haber presentado declaración previa del tributo objeto de regularización no impide el inicio de un procedimiento de comprobación limitada por esta vía, siempre y cuando la Administración disponga de la información y datos suficientes para la correcta liquidación.

**Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 31 de mayo del 2021: las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos* no se integran en la base imponible del transmitente.**

Enrique Santos Fresco  
y Remedios García Gómez de Zamora

El Tribunal Económico-Administrativo Central analiza en unificación de criterios si, de acuerdo con el artículo 33.5c de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha de entenderse que las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas no se computan fiscalmente ni por el importe total del valor de adquisición ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión.

El Tribunal Central, tras compartir la distinción entre «pérdida fiscal» y «pérdida económica» efectuada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución recurrida, concluye que la voluntad del legislador plasmada en el mencionado artículo 33.5c es clara, de forma que, cuando expresamente dispone que

no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*, el legislador está excluyendo expresamente aquellas que se producen por la diferencia entre el valor a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones y el valor de adquisición del bien transmitido.

## Consultas de la Dirección General de Tributos

**Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0661-21, de 22 de marzo: no computa como personal no asalariado el empresario en régimen de estimación objetiva durante el Estado de alarma.**

Ángela Atienza Pérez  
y Mariana Díaz-Moro Paraja

La Dirección General de Tributos considera que, en el ejercicio 2020, a efectos del cómputo como personal no asalariado del titular de la actividad en el cálculo del rendimiento de actividades económicas en estimación objetiva, se deben descontar los días en los que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre, con independencia de que la actividad se haya ejercido o no, así como los días del segundo semestre en los que el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la crisis del COVID-19.

**Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1154-21, de 29 de abril: fiscalidad del reparto de dividendos de las sociedades participadas a la sociedad matriz dentro de un grupo de consolidación fiscal.**

Enrique Santos Fresco  
y Remedios García Gómez de Zamora

La consulta analiza la fiscalidad aplicable al reparto de dividendos de sociedades participadas a su matriz en el seno de un grupo de consolidación fiscal, concretando si, en su caso, procede practicar retención.

La Dirección General de Tributos considera, por un lado, que procederá la aplicación lo dispuesto en el artículo 21.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, por consiguiente, que la entidad matriz deberá integrar en su base imponible individual un 5 % del importe del dividendo percibido en concepto de gastos de gestión, no siendo objeto de eliminación a efectos de

determinar la base imponible del grupo, tal y como establece específicamente el artículo 64 de la Ley 27/2014. Por otro lado, señala que, en la medida en que los dividendos cumplen los requisitos del citado artículo 21.1, no estarán sujetos a retención.

**Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0543-21, de 8 de julio: imposibilidad de deducir ingresos o reclamar cantidades a los trabajadores por la empresa que no ha practicado retención por rendimientos del trabajo.**

Ángela Atienza Pérez y Mariana Díaz-Moro Paraja

La Dirección General de Tributos analiza si una empresa puede exigir al trabajador las retenciones no practicadas y requeridas por la Administración tributaria.

El centro directivo aclara que el incumplimiento de las obligaciones establecidas a los retenedores no permite, en el ámbito estrictamente tributario, efectuar deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar cantidades a éstos que se deban a retenciones no practicadas en su momento, circunstancia que no excluye otras posibles vías de resarcimiento del retenedor respecto al «retenido».

## Normativa

**Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.**

El *Boletín Oficial del Estado* de 10 de julio del 2021 publicó la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo,

de 12 de julio del 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, texto legal que ha sido comentado en *Análisis GA\_P*<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> [https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2021/07/Ley\\_medidas\\_prevencion-1.pdf](https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2021/07/Ley_medidas_prevencion-1.pdf)

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

**Rosario Cuadra Espinar**

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

**Susana Onsurbe Rodríguez**

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

**Enrique Santos Fresco**

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

**Remedios García Gómez de Zamora**

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

**Ángela Atienza Pérez**

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

**Mariana Díaz-Moro Paraja**

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

---

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.

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2021. Todos los derechos reservados.