



Actualidad Fiscal

Según el Tribunal Supremo los intereses de demora tributarios son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades

INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021, rec. de casación núm. 3071/2019, pone fin a la polémica generada en los últimos años en torno a la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en el Impuesto sobre Sociedades y considera que, tanto estos -intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivados de un procedimiento de comprobación- como los intereses suspensivos, tienen la consideración de gasto deducible en dicho impuesto.

La problemática en los últimos años se destapó con una resolución del TEAC de 2015 que a continuación extractaremos, en la que el Tribunal administrativo manifiesta haber cambiado el criterio ya en 2010 en relación con el que se venía manteniendo anteriormente -tanto por el propio TEAC como por la DGT-, lo que provocó que los órganos de la AEAT modificaran el criterio en sus actuaciones y consideraran dicho gasto como no deducible en el IS.

Con la Ley 61/1978, la deducibilidad de los intereses de demora fue polémica, dado que se exigía para la deducibilidad del gasto que éste fuera "necesario para la obtención de los ingresos". A partir de la Ley 43/1995 se prescinde del requisito de la "necesidad del gasto" y se especificaron en la norma los conceptos que constituían gastos no deducibles sin incluir entre ellos los intereses de demora. Esta redacción se ha mantenido en las normas posteriores, es decir, en el RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) y en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS).

Lo cierto es que la literatura sobre este tema es amplísima, al igual que han sido muy numerosas las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT en los últimos tiempos denegando la deducibilidad del gasto.

En mayo de 2016, la AEDAF inició su lucha particular contra el criterio de la Administración y publicó el *paper* número 11 "La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios"[[1], cuyos argumentos ahora acoge el Supremo.

La sentencia objeto de comentario se dicta referida a un supuesto en el que resultaba de aplicación el TRLIS, pero, como veremos a continuación, la solución acordada es extrapolable tanto a la Ley anterior -Ley 43/1995-, como a la vigente -Ley 27/2014-, dado que la redacción de los textos normativos sigue el mismo patrón. Aunque en este último caso no se debería generar controversia alguna, a la vista de la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) y dado su carácter vinculante para los órganos de la AEAT.

SUPUESTO DE HECHO

La AEAT, en el seno de un procedimiento de inspección llevado a cabo a una sociedad, regularizó el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 y consideró gasto no deducible el importe de los intereses de demora derivados de un acta de disconformidad girada tras una liquidación que fue declarada conforme a derecho. La AEAT también rechazó la deducibilidad de los intereses suspensivos, al haberse acordado la suspensión del pago de la deuda tributaria mientras se tramitaba el procedimiento administrativo y judicial.

Contra dicha liquidación, el interesado interpuso recurso de reposición, primero, y reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, después, la cual fue desestimada mediante resolución de 28 de septiembre de 2017.

Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, el cual también fue desestimado por el TSJ de Galicia -en sentencia de 18 de marzo de 2019, rec. 15705/2017- argumentando, en síntesis, la imposibilidad de admitir la deducibilidad de un gasto que proviene de un incumplimiento de la norma, pues no puede acogerse la idea de que el actor de un acto contrario al ordenamiento jurídico se beneficie o avenge del mismo.

Esta decisión del Tribunal fue recurrida en casación y resuelta en los términos que a continuación resumiremos.

DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El criterio interpretativo de la Sala se encuentra recogido en el fundamento de derecho tercero, siendo los razonamientos para declarar la deducibilidad de dicho gasto en el IS los siguientes:

- **La base imponible del Impuesto se determina a partir del resultado contable**, el cual es corregido en determinados supuestos por la norma fiscal para medir la capacidad económica del sujeto pasivo. A tales efectos, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS en el que se recogen los gastos no deducibles.
- **Los intereses de demora no se encuentran recogidos expresamente como gasto no deducible**. Según el Alto Tribunal, para que los intereses de demora pudieran considerarse gastos no deducibles en el IS deberían recogerse como tales expresamente en la norma, cosa que no sucede. En este sentido, realiza las siguientes consideraciones:
 - Los intereses de demora tienen **carácter indemnizatorio**, pues su objeto es compensar por el retraso en el cumplimiento de la obligación principal. No tienen, por tanto, naturaleza sancionadora por lo que no se incluyen en la letra c) del artículo 14 del TRLIS.
 - Tampoco son donativos o liberalidades (letra e) del citado artículo 14) puesto que su pago no es voluntario sino, todo lo contrario, impuesto por el ordenamiento jurídico.

- Aunque la **letra f) del artículo 15** de la ley vigente del IS (Ley 27/2014) referida a la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no se encontraba recogida en la legislación anterior y, por tanto, no sería aplicable al caso, el Tribunal supremo se pronuncia sobre ello. En este sentido, establece que los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de una obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige. En definitiva, no se podría negar la deducibilidad del gasto amparándose en este precepto.
- **Los intereses de demora tienen carácter financiero**, según se desprende del apartado 2 de la norma novena de la resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC y de la resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- **Respeto del principio de correlación de ingresos y gastos**. Los intereses de demora están correlacionados con los ingresos, están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.
- Los **intereses suspensivos** también tienen carácter indemnizatorio, puesto que su objeto también es resarcir a la Administración pública por el retraso en el pago motivado por la interposición de reclamaciones o recursos, por lo que también tienen la consideración de gastos deducibles en el Impuesto.
- La deducción de los gastos controvertidos está sometida a los límites del artículo 20 del TRLIS (art. 16 de la LIS).

CONCLUSIONES

- El Tribunal Supremo declara que los intereses de demora exigidos como consecuencia de un procedimiento de comprobación, así como los intereses suspensivos devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo, tienen la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.
- Esta doctrina es aplicable a los supuestos acaecidos a partir de la Ley 43/1995.
- La deducibilidad de los intereses de demora en los ejercicios en los que resulta de aplicación la vigente Ley 27/2014 no debería ser objeto de controversia por varios motivos: En primer lugar, porque existe doctrina de la DGT que ampara dicha deducibilidad y mientras esta no se modifique -por la propia DGT o por el TEAC- los órganos de la AEAT se encuentran vinculados a ella, por lo que dicho gasto no debería cuestionarse en el seno de un procedimiento. En segundo lugar, porque aún en el hipotético caso en que esto ocurriera y el TEAC tuviera que pronunciarse sobre la posible inclusión en el artículo 15.f) de la LIS, el TS en esta sentencia ha dejado claro que los intereses de demora no pueden considerarse gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- La doctrina sentada por el TS en esta sentencia debe ser aplicada a todos aquellos supuestos en los que las liquidaciones no hayan alcanzado firmeza por encontrarse en curso un procedimiento administrativo o judicial.

Por último, importa destacar de esta sentencia la interpretación que el Tribunal Supremo hace sobre el apartado f) del artículo 15 de la LIS, puesto que, aunque se trata de un *obiter dicta*, puede tener gran utilidad y trascendencia práctica en otros supuestos en los que la deducibilidad de un gasto está siendo cuestionado por considerarse "gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico". Tal es el caso de la reciente resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 en la que se deniega la deducibilidad en el Impuesto sobre sociedades de la retribución satisfecha a los administradores -consejeros delegados- por interpretarse que, al no cumplir las previsiones estatutarias que la normativa mercantil requiere- se trata de gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Pues bien, a este respecto el Tribunal Supremo dice que el concepto "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no puede equipararse sin más a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico, ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias y sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de esa expresión necesita ser acotada, evitando interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, como sobornos y otras conductas similares.

[1][1] Puede consultarse el *Paper* nº 11 La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios en www.aedaf.es/Gabinete_de_Estudios/publicaciones/papers.



Actualidad Fiscal

El ICAC se ha pronunciado sobre el tratamiento contable de las reducciones COVID en los arrendamientos



En su reciente [consulta de 19 de febrero de 2021](#), el ICAC despeja las dudas sobre cómo deben tratarse contablemente las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19.

De acuerdo a esta consulta, **las empresas propietarias de inmuebles en alquiler no tendrán que tributar por un ingreso no recibido**, en el caso de reducciones pactadas en los contratos de alquiler por la pandemia.

El tratamiento contable de las reducciones/condonaciones de rentas arrendaticias, previo a la publicación de esta consulta de 19 de febrero, -basado en dos consultas publicadas por el ICAC en 2011 y 2013, la primera en relación con un periodo inicial de carencia en un contrato de alquiler y la segunda, referente a un contrato con rentas anuales progresivas- **exigía a los arrendadores distribuir** el importe de la reducción/condonación entre los **años de duración de los contratos de arrendamiento**.

Este tratamiento contable, en opinión de la AEDAF, produciría efectos no deseables tanto en arrendadores como en arrendatarios. En los primeros, porque se les estaría obligando a tributar por unos ingresos no percibidos y en el caso de los segundos, porque verían como sus cuentas de resultados estarían afectadas negativamente al recoger un gasto por arrendamiento no producido.

Afortunadamente para todos, el ICAC ha acogido, en su consulta de 19 de febrero, el criterio recogido por el IASB en su NIIF 16, criterio compartido por la AEDAF, que proponía una simplificación práctica para arrendadores y arrendatarios permitiendo que las reducciones/condonaciones de rentas en los arrendamientos operativos **tengan un efecto inmediato en los resultados del ejercicio 2020**.



Actualidad Fiscal

Nuevas medidas tributarias en el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19

El sábado, 13 de marzo, se publicó en el BOE el **Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19**, que viene a complementar las ayudas puestas en marcha durante el año pasado para hacer frente a las consecuencias sociales y económicas de la COVID-19. Así, se establecen ayudas directas a las empresas, mediante subvenciones, reducción de costes y refuerzo de su capital.

El objetivo de esta norma es múltiple:

- proteger el tejido productivo hasta que se logre un porcentaje de vacunación que permita recuperar la confianza y la actividad económica en los sectores que todavía tienen restricciones;
- evitar un impacto negativo estructural que lastre la recuperación de la economía española;
- proteger el empleo en los sectores más afectados por la pandemia;
- y actuar de forma preventiva para evitar un impacto negativo superior sobre las finanzas públicas y los balances del sistema financiero.

La norma establece diversos instrumentos para que empresas y autónomos puedan hacer frente al pago de facturas con proveedores, costes fijos y otras deudas, financieras y no financieras, mejorando así sus balances y garantizando el mantenimiento de sus negocios.

Entre estas medidas, queremos destacar las siguientes medidas que afectan al ámbito tributario.

MEDIDAS TRIBUTARIAS

1.- Aplazamiento de deudas tributarias para pymes y autónomos: se extiende a 4 meses el periodo sin devengo de intereses de demora.

La disposición adicional tercera establece la **extensión a cuatro meses del periodo en el que no se devengarán intereses de demora por los aplazamientos en el pago de tributos que ya se había establecido en el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre**, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria.

A estos efectos, cabe recordar que el RDL 35/2020, en su artículo 8, reguló la posibilidad de conceder el **aplazamiento de deudas tributarias derivadas de liquidaciones y autoliquidaciones** cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde el día **1 de abril y hasta el 30 de abril de 2021** en los siguientes términos:

- Se deben cumplir los requisitos del art. 82.2.a) de la L.G.T. relativos a la dispensa total o parcial de garantías **-deudas de cuantía inferior a 30.000 euros-**.
- Se aplicará a los pagos de retenciones o ingresos a cuenta, IVA y pagos fraccionados del IS (letras b), f) y g) del art. 65.2 de la L.G.T.
- Podrán solicitar el aplazamiento las personas o entidades con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2020.
- Condiciones del aplazamiento:
 - El aplazamiento será por un periodo de seis meses.
 - No se devengarán intereses en los primeros tres meses de este.

Pues bien, la medida que ahora se ha aprobado consiste en extender el periodo de no devengo de intereses de 3 a 4 meses.

En consonancia con lo anterior, mediante de la Disposición Derogatoria Única queda derogado el mencionado artículo 8 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, que regulaba el aplazamiento de deudas tributarias.

2.- Exención en AJD de las escrituras públicas que formalicen la extensión de los plazos de vencimiento de las operaciones de financiación que han recibido aval público.

La disposición final primera del RDL 5/2021, de 12 de marzo, modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) al objeto de **añadir un nuevo supuesto de exención de la cuota gradual del AJD en su artículo 45.I.B)** con la siguiente redacción:

"31. Cuando exista garantía real inscribible, las escrituras de formalización de la extensión de los plazos de vencimiento de las operaciones de financiación que han recibido aval público previstos en el artículo 7 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este impuesto."

3.- Otras exenciones vinculadas a la creación del fondo de recapitalización de empresas afectadas por COVID-19

El artículo 17 de este RDL regula la Creación del **Fondo de recapitalización de empresas afectadas por Covid**. En el apartado 9 de dicho precepto se establece que todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de esta disposición e, incluso, las aportaciones de fondos o ampliaciones de capital, que eventualmente se ejecuten para la capitalización o reestructuración financiera y patrimonial de las empresas participadas con cargo

al Fondo, **estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local**, sin que proceda, en este último caso, la compensación a que se refiere el artículo 9.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

OTRAS MEDIDAS

Al margen de las anteriores medidas, en la disposición final octava del RDL se regula la posibilidad de que las **sociedades anónimas** que no hayan podido modificar sus estatutos puedan seguir celebrando la **junta general o asamblea de socios por medios telemáticos durante el ejercicio 2021**, siempre que se garantice la identidad del accionista que ejerce su derecho de voto y se ofrezca la posibilidad de participar en la reunión por distintas vías.



Actualidad Fiscal

Novedades a tener en cuenta en la declaración de la renta correspondiente al ejercicio 2020

A continuación, reseñamos las novedades normativas y criterios jurisprudenciales y doctrinales novedosos a tener en cuenta a la hora de hacer la declaración de la Renta correspondiente al ejercicio 2020.

1. Exenciones

1.1. Ingreso mínimo vital

El RDL 39/2020 de 29 de diciembre declaró la exención del ingreso mínimo vital en la declaración de la renta, sin embargo, estas ayudas solo se encuentran exentas hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples. Actualmente este importe exento es el de 11.279,39, no obstante, este límite se aplica también a las *“demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad”* conforme a lo dispuesto en el artículo 7 y) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), por lo tanto, en el caso de que se reciba el importe máximo de la prestación, que es de 12.183,6, reciban el escalón inferior a este que asciende a 11.740,56 euros en el ejercicio 2020, o se reciba algún otro tipo de prestación análoga, habrá que tributar por el exceso.

1.2. Exención por reinversión en vivienda habitual.

A efectos del cómputo del plazo de los dos años previsto para llevar a cabo la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, la DGT ha interpretado que se paraliza el cómputo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 por el que se declaró el estado de alarma) hasta el 30 de mayo de 2020.

V1115-20, de 28 de abril

1.3 Exención por reinversión en vivienda habitual en construcción.

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de febrero de 2021, resuelve la cuestión planteada en el recurso de casación contenida en el ATS de 13 de marzo de 2020, recurso n.º 6309/2019 relativa al plazo de que dispone el obligado tributario para reinvertir el importe obtenido con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual para tener derecho a la exención en el IRPF, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, es el de dos años contados desde la transmisión de su vivienda, bastando con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda o de que la construcción de ésta haya ya concluido, pues esta exigencia no está establecida en la ley del Impuesto.

A efectos del impuesto se considera construcción si las obras concluyen en el plazo de cuatro años desde el inicio de las obras adquiriéndose la propiedad de la nueva vivienda.

Sentencia T.S. , de 23 de julio de 2020 . 2698/2020

1.4. Exención por reinversión en vivienda habitual. Importe reinvertido. Adquisición de nueva vivienda con préstamos hipotecario.

La Sentencia del Tribunal Supremo 3049/2020, de 1 de octubre de 2020 establece que para aplicar la exención por reinversión no es necesario que se produzca una reinversión material efectiva de los fondos obtenidos en la transmisión de la vivienda habitual -lo que conllevaría que sólo se podrían considerar reinvertidas las cantidades desembolsadas de forma efectiva en la nueva vivienda pero no el importe financiado- sino que la reinversión ha de entenderse en sentido económico considerando la totalidad del valor de adquisición de la nueva vivienda con independencia de si su importe ha sido satisfecho o financiado.

Por tanto, en caso de adquisición de la nueva vivienda pidiendo un préstamo hipotecario, se podrá aplicar la exención por reinversión total si el importe de la nueva vivienda es igual o superior al valor de transmisión de la anterior, aunque se financie con el préstamo.

Sentencia T.S. , de 01 de octubre de 2020 . 3049/2020

1.5 Exención por reinversión en renta vitalicia por contribuyentes mayores de 65 años.

En relación con el cómputo del plazo de 6 meses que establece la norma, en el cual se debe llevar a cabo la reinversión en renta vitalicia de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de cualquier elemento patrimonial, la DGT también ha establecido que se entenderá paralizado el cómputo desde el 14 de marzo de 2020 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 por el que se declaró el estado de alarma) hasta el 30 de mayo de 2020.

Recordemos que dicha exención únicamente es aplicable a contribuyentes mayores de 65 años

V1324-20, de 8 de mayo de 2020

1.6. Indemnización por despido: Contratos de alta dirección

En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo con el límite de seis mensualidades -según lo dispuesto en el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección-, y, por tanto, esa cuantía está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de septiembre de 2020 (Nº Recurso: 3278/2019)

1.7. Rendimiento del trabajo en especie exento - vales comida. Recogida en el establecimiento o entrega a domicilio.

Están exentas las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresas o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio (vales-comida).

Con efectos desde 1 de enero de 2020, esta exención será aplicable con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

2. Rendimientos del trabajo

2.1. ERTE

Si un contribuyente ha obtenido durante el ejercicio 2020 rendimientos de trabajo de dos pagadores distintos, no tendrá la obligación de realizar la declaración del IRPF, solo si se da alguna de las siguientes circunstancias:

Si el importe percibido del segundo y restantes pagadores no supera los 1.500 euros, y la suma total de rendimientos del trabajo no supera los 22.000 euros.

Si el importe percibido del segundo y restantes pagadores supera los 1.500 euros, pero la suma total de rendimientos del trabajo percibidos en el ejercicio no supera los 14.000 euros.

2.2. ERTE y deducción por maternidad

De acuerdo con el apartado 2 del artículo 208 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en el caso de expedientes de regulación temporal de empleo en los que se suspenda el contrato de trabajo, el contribuyente se encuentra en situación de desempleo total.

Por tanto, en los casos de suspensión del contrato de trabajo durante todo el mes, como consecuencia de la aprobación de un expediente de regulación temporal de empleo, deja de realizarse una actividad por cuenta ajena y de cumplirse los requisitos para disfrutar de la deducción por maternidad y el correspondiente abono anticipado.

Solo sería posible realizar un trabajo por cuenta ajena, cuando éste se realizase a tiempo parcial en supuestos temporales de regulación de empleo. En estos casos sí se tendría derecho por esos meses a la deducción por maternidad.

2.3. ERTE y deducciones por familias numerosas, por ascendiente con dos hijos y por discapacidad de descendientes, ascendientes o cónyuge (DAFAS)

Tienen derecho a estas deducciones tanto los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la que se esté dado de alta en el correspondiente régimen de la Seguridad social o Mutuality, como aquellos que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, o pensiones abonadas por la Seguridad Social, Clases Pasivas o Mutualidades de Previsión Social alternativas.

Por lo tanto, en estos casos, si como consecuencia del ERTE se percibe del SEPE la prestación por desempleo de nivel contributivo o el subsidio por desempleo se tendrá derecho a estas deducciones familiares durante los meses en que se perciba la prestación o el subsidio.

3. Rendimientos de capital inmobiliario

3.1 Rentas procedentes del alquiler COVID 19

Con motivo del estado de alarma por la crisis del Covid-19, los arrendamientos se han podido ver afectados, bien por impago, por acuerdo de reducción del precio, o por pacto de moratoria. Las consecuencias en el IRPF serán diferentes según la situación a la que se encuentre el contribuyente.

En cualquier caso, nos referimos a los ingresos por alquileres que tributan como rendimientos del capital inmobiliario.

- **Impago del precio del alquiler:** Caso diferente es aquél en que la renta no ha sido aplazada ni reducida, sino simplemente no se haya pagado en el momento de vencimiento. En este supuesto, hay que acudir al artículo 13 del reglamento del IRPF que establece la deducibilidad de los "salvos de dudoso cobro".

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado con posterioridad a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro". De todo lo anterior cabe concluir lo siguiente en caso de impago del alquiler:

1º. Se deberá imputar en el año 2020, como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, las cantidades correspondientes al arrendamiento del local, incluso aunque no hayan sido percibidas.

2º. Del rendimiento íntegro computado se podrá deducir como gasto los salvos de dudoso cobro una vez transcurrido el plazo de tres meses desde la primera gestión de cobro hasta la finalización del periodo impositivo, o bien cuando el deudor se encuentre en situación de concurso. Cabe puntualizar que, con carácter general, el plazo para que los salvos de dudoso cobro sean deducibles es de 6 meses pero, para los ejercicios 2020 y 2021, se ha reducido a tres meses (Artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020).

En el caso de que la deuda fuera cobrada posteriormente a su deducción como gasto, deberá computar el ingreso en el año en que se produzca dicho cobro.

También serán deducible los gastos en los que se haya incurrido en dicho periodo.

En el caso de impago, como en los dos restantes casos (modificación del importe del alquiler y diferimiento de su exigibilidad) no procede la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la LIRPF, resultando de aplicación la reducción establecida en el citado artículo 23.2 de la LIRPF cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

(V1553-2020, V1375-20)

4. Rendimiento de actividades económicas

4.1. Importar datos consignados en los libros registros

Como novedad muy destacable en este ejercicio 2020, en el apartado de rendimientos de actividades económicas en estimación directa, se permitirá por primera vez que los contribuyentes puedan importar los datos consignados en los libros registro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De esta forma, los contribuyentes que realicen actividades económicas y estén obligados a llevar libros registro de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del impuesto, podrán trasladar el contenido del Libro registro de ventas e ingresos y del Libro registro de compras y gastos a su declaración, facilitando la cumplimentación de este apartado.

Este traslado o importación queda supeditado técnicamente a que el formato de los libros sea el formato tipo de libros registros publicados por la Agencia Tributaria en la página web.

4.2. Reglas especiales aplicables para el ejercicio 2020 para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas por el método de estimación objetiva del IRPF.

A los efectos previstos en las Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF, se establecen para el ejercicio 2020 las siguientes reglas:

- No se computará, en ningún caso, como período en el que se hubiera ejercido la actividad:
 - Los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020.
 - Los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

- Para la cuantificación de los módulos de “personal asalariado”, “personal no asalariado” y “personal empleado” no se computarán como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el punto anterior.
- Para la cuantificación de los módulos “distancia recorrida” y “consumo de energía eléctrica” no se computarán los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a los días a que se refiere el primer punto.

(Artículo 11.1 del Real Decreto-ley 35/2020)

5. Imputación de rentas.

5.1 Imputación de rentas inmobiliarias segunda vivienda.

En relación con las segundas viviendas que no se encuentren alquiladas ni afectas a una actividad económica, la DGT entiende que la norma que regula dicha renta no tiene en cuenta la utilización efectiva de la vivienda, sino que la misma se encuentre a disposición de su titular, por lo que procede imputar la renta inmobiliaria sin excluir el periodo de tiempo que ha durado el estado de alarma.

(V1375-20)

5.2. Inmueble ocupado de forma ilegal (okupas)

En el caso de inmuebles vacíos que en principio podían estar a disposición de sus titulares (como segundas viviendas, por ejemplo) pero que son ocupados ilegalmente por terceros en contra de la voluntad del propietario, siempre que se hubiera iniciado el correspondiente procedimiento judicial de desahucio, cuestión que deberá quedar acreditada, ha de considerarse que operaría la exclusión del régimen de imputación de rentas inmobiliarias previsto en el artículo 85.1 de la LIRPF desde el momento en que inició dicho procedimiento y sin necesidad de esperar a su resolución.

La citada acreditación habrá de efectuarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria).

Consulta Vinculante de la D.G.T. V 1197 - 2020 , de 04 de mayo de 2020

6. Ganancias y pérdidas patrimoniales.

6.1 Ayudas para el pago de alquileres

Las subvenciones otorgadas para el pago del alquiler constituyen una ganancia patrimonial imputable en el IRPF del período impositivo en que se cobran (DGT 30-11-2020).

6.2. Pago de las costas judiciales a la parte vencedora en un juicio

La condena en costas en juicio a favor de la parte vencedora, dado su carácter restitutorio de los gastos de defensa, representación y peritación realizados, supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero lo que constituirá una **ganancia patrimonial**, conforme a lo dispuesto en artículo 33.1 de la LIRPF.

Para la determinación de la ganancia patrimonial el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; con lo que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.

RTEAC 6582/2019, de 1 de junio de 2020

7. Otras cuestiones.

7.1 Residencia fiscal.

Los días de duración del estado de alarma no se excluyen del cómputo para determinar la residencia fiscal, por lo que, si una persona que en principio es residente en otro país, permanece más de 183 días en territorio español en el año 2020, será considerado contribuyente del IRPF.

Lo cierto es que con esta problemática pueden encontrarse residentes en otros países que se encontraban en España en el momento en que se declaró el estado de alarma y que no pudieron volver a sus países de residencia debido a las limitaciones de movilidad, cancelaciones de vuelos, u otras restricciones.

7.2 Deducción por donativos.

El Real Decreto-ley 11/2020 establece el incremento en 5 puntos porcentuales la deducción por donativos aplicable en IRPF, siempre que se trate de donaciones realizadas para apoyo frente al COVID-19. En estos casos, los donativos a entidades previstas en la Ley 49/2002, podrán aplicar la siguiente deducción:

IMPORTE DONACIÓN	DEDUCCIÓN
Hasta 150 euros	Importe donativo x 80%
Superiores a 150 euros	$150 \text{ €} \times 80\% + (\text{Importe donativo} - 150 \text{ €}) \times 35\%$

7.3. Deducción por vivienda habitual. Extinción del condominio

En caso de contribuyentes que tuvieran derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual, cuando se disuelve el condominio de una vivienda (por ejemplo, en casos de separación matrimonial y adquisición de uno de los cónyuges del 100% de la vivienda), la AEAT venía entendiendo que el régimen transitorio de dicha deducción no se aplicaba por la parte correspondiente adquirida con posterioridad al 1 de enero de 2013 al considerar que no se cumplían los requisitos.

Sin embargo, el TEAC ha cambiado el criterio, recientemente. La Resolución del TEAC de 1 de octubre de 2020, a efectos de la deducción por adquisición de vivienda habitual, dispone que en caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, tendrá derecho a aplicarse el 100% de la deducción por adquisición de vivienda habitual, hasta un total de 9.040 euros de base, siempre que se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio.

La aplicación de la deducción por la parte adquirida hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble tendrá como límite el importe que habría tenido derecho a deducirse desde la fecha de extinción del condominio el comunero que deja de ser titular del inmueble si dicha extinción no hubiera tenido lugar. La deducción estará condicionada también a que al comunero que deja de ser propietario no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual.

Resolución TEAC , de 01 de octubre de 2020 . en recurso extraord. de alzada para unificación de criterio.

Plazos de declarar y fechas clave

Fechas clave de la campaña.

24 de marzo: consulta de datos fiscales y obtención del número de referencia desde la página web de la AEAT

- Obtención del número de referencia, mediante RENO, certificado o cl@ve PIN. También comenzó el periodo para la suscripción a la app Agencia Tributaria

7 de abril: inicio de la presentación de declaraciones

- Presentación por internet de las declaraciones de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio.

4 de mayo: inicio del plazo de solicitud de cita previa para atención telefónica

- Plan "Le Llamamos", la AEAT llama al contribuyente **previa cita** que se puede concertar a partir del 4 de mayo, por internet y en los siguientes números de teléfono: 901 12 12 24 / 91 535 73 26 (automático) o 901 22 33 44 / 91 553 00 71 (atención personal de lunes a viernes de 9 a 19 horas).

27 de mayo: inicio de la solicitud de cita previa para atención presencial en las oficinas.

- En entidades colaboradoras, comunidades autónomas y oficinas de la AEAT a partir del 2 de junio hasta el 30 de junio.

25 de junio: fecha límite para la domiciliación bancaria de declaraciones a ingresar

29 de junio: último día para pedir cita previa

30 de junio: Finalizará el plazo de presentación.

¿De qué formas se puede presentar la declaración de la Renta y Patrimonio 2020?

Formas de presentación

- **Presentación electrónica por Internet**, que podrá ser efectuada mediante alguno de los siguientes sistemas de identificación: certificado electrónico reconocido, número de referencia o sistema Cl@ve PIN. Se utiliza Renta Web.
- **Presentación de la declaración a través de la confirmación del borrador de declaración** (vía Internet en la Sede electrónica de la AEAT a través de **Renta Web**, a través de **teléfono móvil** (app AEAT), por **teléfono** (plan "Le Llamamos" y en las **oficinas de la AEAT**.
- Tratándose de declaraciones con resultado a ingresar y no se opte por domiciliar el pago, se podrá optar entre:
 - Solicitar NRC para realizar el pago.
 - Imprimir el documento ingreso/devolución y personarse en una entidad colaboradora para proceder al pago.
- **Declaración a través de un asesor fiscal.**

FORMAS DE PAGO DE LA DECLARACIÓN

Si el importe de mi declaración es a ingresar, ¿qué formas de pago tengo disponibles?

En los supuestos de declaraciones a pagar, ya sea mediante la presentación de la declaración o mediante la confirmación del borrador correspondiente, el contribuyente podrá optar por realizar el ingreso en un solo pago o por fraccionar el importe en dos pagos sin intereses ni recargo alguno: un primer pago, del 60% del importe a ingresar, en el momento de la presentación de la declaración y un segundo pago, del 40% restante a pagar hasta el 5 de noviembre de 2021. No son fraccionables los importes a ingresar de las declaraciones de la renta presentadas fuera de plazo (después del 26 de junio), así como de las declaraciones complementarias.

En el caso de los contribuyentes que confirmen y presenten el borrador de declaración a través de la **aplicación para dispositivos móviles**, el pago del importe de la deuda tributaria resultante deberá realizarse necesariamente en **dos plazos mediante domiciliación bancaria de ambos plazos**.

¿Cómo puede el contribuyente domiciliar el pago de la deuda tributaria?

El contribuyente podrá domiciliar el pago de la deuda en la entidad de crédito colaboradora sita en territorio español en la que tenga a su nombre una cuenta a la que domiciliar el pago. Es necesario puntualizar que la domiciliación sólo será posible cuando las declaraciones hayan sido presentadas electrónicamente por internet, los borradores confirmados por medios electrónicos, vía internet o por teléfono, o, en ambos casos, a través de los servicios de ayuda prestados en las correspondientes oficinas tributarias.

En cuanto al fraccionamiento del pago, los contribuyentes que hayan domiciliado el pago del primer plazo podrán domiciliar el segundo plazo hasta el 22 de septiembre de 2021 y si no domicilian el primero podrán domiciliar el segundo hasta el 30 de junio de 2021.

En el caso de los contribuyentes que, al fraccionar el pago, no deseen domiciliar el segundo plazo en entidad colaboradora, deberán efectuar el ingreso de dicho plazo hasta el día 5 de noviembre de 2021, inclusive, mediante el modelo 102.

La domiciliación podrá realizarse desde el día 7 de abril hasta el 25 de junio de 2021.

Obligación de declarar en el IRPF ejercicio 2020

Por la cuantía

Regla	Renta obtenida	Límites	Otras condiciones
1º	Rendimiento del trabajo	22.000	• Un pagador (2º y restantes ≤ 1.500 euros anuales) • Prestaciones pasivas de dos o más pagadores cuyas retenciones hayan sido determinadas por la Agencia Tributaria.
		14.000	• Más de un pagador (2º y restantes ≥ 1.500 euros anuales) • Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas. • Pagador de los rendimientos no obligados a retener. • Rendimientos sujetos a tipo fijo de retención.
	• Rendimientos del capital mobiliario.	1.600	• Sujetos a retención o ingresos a cuenta, excepto

	Ganancias patrimoniales		ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC en las que la base de retención no procede determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.
	- Rentas inmobiliarias imputadas. - Rendimiento de Letras del Tesoro. - Subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado. - Otras ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas	1.000	
2º	- Rendimientos del trabajo. - Rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario). - Rendimientos de actividades económicas. - Ganancias patrimoniales	1.000	Sujetos o no a retención o ingreso a cuenta.
	Pérdidas patrimoniales.	< 500	Cualquiera que sea su naturaleza.

En caso de **tributación conjunta** habrán de tenerse en cuenta los mismos límites cuantitativos indicados en el cuadro anterior. Para concretar el número de pagadores se tendrá en cuenta la situación de cada uno de los miembros de la unidad familiar individualmente considerado. (Ej.: en una declaración conjunta de ambos cónyuges, cada uno de los cuales percibe sus retribuciones de un único pagador, el límite determinante de la obligación de declarar es de 22.000 euros anuales).

Estarán obligados a declarar con independencia de la cuantía de sus rendimientos:

- Contribuyentes que, tuvieran derecho a aplicar el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, la deducción por doble imposición internacional, o bien hayan realizado aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten el correspondiente derecho.
- Contribuyentes, que soliciten la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en su caso, les corresponda. Por ejemplo, por razón de las retenciones e ingresos a cuenta soportados o por razón de las deducciones por maternidad, familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.
- Contribuyentes que hayan cobrado la prestación del ingreso mínimo vital, así como los beneficiarios de la misma.

Gabinete de Estudios – AEDAF



Actualidad Fiscal

Campaña de Renta 2020. Recomendaciones de la AEAT a los trabajadores afectados por ERTE en 2020

El próximo 7 de abril arranca la Campaña de Renta 2020 y la AEAT ha comenzado a publicar determinada información de ayuda en su página web, en aras a facilitar la confección de la declaración.

Entre las cuestiones conflictivas que se vienen comentando en las últimas semanas, nos encontramos con la problemática relacionada con los trabajadores que en el ejercicio 2020 se vieron afectados por un expediente de regulación temporal de empleo (ERTE) como consecuencia de la crisis sanitaria originada por el COVID-19.

Para este colectivo -formado por cerca de 3.500.000 contribuyentes- que el año pasado percibieron prestaciones del SEPE, se recuerda que las prestaciones por ERTE son rendimientos del trabajo sujetos a IRPF y no exentos y se centra la problemática en dos cuestiones, fundamentalmente:

- posibilidad de resultar obligados a presentar declaración al contar con dos pagadores, su empleador y el propio SEPE y/o
- haber recibido abonos del SEPE no procedentes.

1.- Efecto de un segundo pagador en la declaración de Renta (empleador + SEPE)

Con carácter general, los contribuyentes tienen que presentar declaración por IRPF cuando sus rendimientos del trabajo superan los 22.000 euros. Ahora bien, cuando cuentan con dos o más pagadores -sería el caso de un empleador y del SEPE-, ese límite se reduce a 14.000 euros si el importe percibido por el segundo y restantes pagadores supera los 1.500 euros.

El SEPE no tiene obligación de retener cuando las cuantías que ha abonado durante el año no superan los 14.000 euros, aunque el contribuyente puede solicitar en su momento que se le retenga o se le aplique un porcentaje mayor de retención, más ajustado a la tributación efectiva que debe soportar en función del global de sus ingresos en el ejercicio.

2.- Percepción de abonos no procedentes

La situación del contribuyente en el caso de que el SEPE haya realizado un abono superior al que corresponde, a efectos de declaración en la Campaña de Renta, será diferente en función de si el SEPE ha iniciado/completado ya el expediente de reintegro de ese exceso en el momento en que el contribuyente presente su declaración, o si todavía el expediente de reintegro no se ha iniciado.

La AEAT recomienda que si el contribuyente desconoce la cantidad que debe devolver, consulte al SEPE la cuantía exacta o aproximada de esa devolución que debe realizar. Alternativamente, puede esperar que avance la Campaña de Renta, aumentando así la posibilidad de recibir la notificación del SEPE con la cantidad a devolver.

También se informa de que la AEAT está en contacto permanente con el SEPE y se irán recibiendo ficheros periódicamente, por lo que se irá actualizando la información disponible en Renta Web durante el periodo de Campaña.

Los supuestos que pueden producirse son los siguientes:

A) Que el reintegro de lo pagado en exceso por el SEPE ya se haya producido en 2020. En tal caso, a la Agencia Tributaria ya le constará la cantidad correcta, ese importe correcto aparecerá reflejado en los datos fiscales y el contribuyente presentará su declaración normalmente a partir de esos datos, sin tener que solicitar rectificaciones posteriores.

B) Que el reintegro de lo pagado en exceso por el SEPE no se haya producido en 2020. En este caso es necesario distinguir dos alternativas:

o Que el SEPE ya haya iniciado el procedimiento de regularización:

El SEPE lo comunicará a la Agencia Tributaria y en los datos fiscales la Agencia informará al contribuyente de los dos importes, el inicialmente abonado por el SEPE y el de la devolución ya practicada, o pendiente de realizar por el contribuyente al SEPE. Si el contribuyente está de acuerdo con las cuantías a reintegrar al SEPE, podrá trasladar esa información a Renta Web y presentará su declaración normalmente, sin tener que solicitar rectificaciones posteriores. En todo caso, el contenido de la casilla es modificable por el contribuyente si no está de acuerdo con el importe.

o Que el SEPE no haya iniciado el procedimiento de regularización:

En este otro supuesto, si el SEPE ha comunicado a la Agencia Tributaria que ha detectado cuantías indebidamente percibidas, la Agencia informará al contribuyente en datos fiscales de que existe una cantidad pendiente de devolución al SEPE, pero no podrá concretar su cuantía al no conocerla. Figurará en Renta Web el apartado correspondiente a cuantías indebidamente percibidas pagadas por el SEPE por ERTe, pero sin importe.

Fuente: AEAT



Actualidad Fiscal

La exención del artículo 7 p) de la LIRPF se aplica también a los días en los que el trabajador se desplaza



Hace unos días hemos tenido conocimiento de una importante y esperada sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 25 de febrero de 2021, en la que se pone fin a una de las tantas cuestiones problemáticas que ha generado la aplicación de la exención en el IRPF de los rendimientos obtenidos por trabajos realizados en el extranjero regulada en el artículo 7. p) de la Ley de Renta.

La cuestión que se admitió a casación y sobre la que se pronuncia ahora el TS se refiere al "alcance de la expresión **"rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero"**, contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, si en tal concepto deben entenderse comprendidas **las dietas o las cantidades percibidas por el trabajador, en atención a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.**"

Esta es una cuestión que, sistemáticamente, venía denegando la AEAT al hacer el cálculo de los días con derecho a la exención, pues amparándose en una interpretación literal de la norma, la Administración entendía que en los días en los que el trabajador realiza los desplazamientos -tanto de ida al país de destino como de regreso a España- no se desarrolla trabajo alguno, y mucho menos en el extranjero.

En el caso planteado en la sentencia, la oficina gestora no admite computar los días en que se inicia el viaje y se regresa, debido a que los horarios de los vuelos no permiten "desarrollar el día de trabajo en el extranjero" o que los días se corresponden con cambios horarios en los desplazamientos internacionales (es decir, cuando se sale un día de España y se llega al día siguiente al sitio de destino). Concretamente argumenta lo siguiente: "la hora de salida del vuelo de regreso a España fue a las 13,20 horas de este día, y teniendo en cuenta que primero debe trasladarse desde el hotel en el que ha pernoctado hasta el aeropuerto, y al ser un vuelo internacional embarcar con bastante antelación respecto a la hora de salida del vuelo de regreso a España, este laboral no se desarrolló en el extranjero".

Pues bien, el Tribunal Supremo discrepa de este parecer y fija como criterio que la expresión "**rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero**" debe interpretarse en el sentido de entender comprendidos los rendimientos del trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

Considera el Tribunal que una interpretación como la que hace la oficina gestora es contraria a la norma y a la finalidad de la norma -cuyo objetivo es la internacionalización del capital humano con residencia en España- y que lo coherente y razonable es interpretar que en dicha exención están comprendidos los días de llegada y de partida. Interpretarlo de forma diferente sería "una interpretación contraria a los postulados que presiden la exención."

En relación con la aplicación práctica de esta sentencia, cabe mencionar que dicho criterio debería ser aplicado por los órganos de la Administración en todos aquellos casos que puedan verse afectados por encontrarse en curso y pendiente de resolución un procedimiento administrativo o judicial. Del mismo modo, esta sentencia abre la posibilidad a la impugnación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios pasados no prescritos, en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiera tenido en cuenta los días de los desplazamientos a la hora de computar la exención del art. 7.p) d la LIRPF.



¿Cómo determinar el valor del terreno a efectos de Plusvalía Municipal?

Actualidad Fiscal



Desde que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -comúnmente conocido como "plusvalía municipal"- fuese declarado inconstitucional por gravar situaciones en las que no existe incremento de valor, muchas han sido las cuestiones conflictivas que se han ido suscitando en relación con este impuesto, entre ellas, las relativas a la prueba. Y es que acreditar que se ha producido un decremento del valor del terreno no siempre es tarea fácil.

Como sabemos, la plusvalía municipal es un impuesto que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos -no la construcción- y que se pone de manifiesto como consecuencia de su transmisión o de la constitución o transmisión de derechos reales limitativos del dominio sobre los mismos. Ahora bien, numerosos son los casos en los que, al transmitir un inmueble, resulta difícil individualizar el valor del terreno y el valor de la construcción del precio total de la transmisión, sobre todo, en aquellos casos en los que en las escrituras no se diferencian dichos valores.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado, recientemente, el Tribunal Supremo, en sentencia de 4 de febrero de 2021, que resuelve el recurso de casación número 4847/2019.

La cuestión admitida a casación se enuncia así:

*"En aquellos casos en que sea necesario **individualizar el valor del terreno respecto del precio total de transmisión** para comprobar si el mismo ha experimentado o no un aumento de valor (de lo que dependerá que se halle sujeto a tributación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana), determinar lo siguiente:*

- 1. Si el método consistente en calcular la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble es válido pese a que la escritura de adquisición del solar reflejaba el precio de compra del solar (magnitud que pudiera diferir del valor catastral que tuviera asignado en el momento en que se produjo dicha adquisición).*
- 2. Si, en el caso de que se dé una respuesta afirmativa a la primera cuestión, tal método debe prevalecer sobre otros medios de prueba admisibles en derecho".*

En resumen, se trata de determinar si es válido, para fijar el valor del terreno en el momento de la transmisión, acudir a la proporción existente entre el valor catastral del suelo y el valor catastral total y, en caso afirmativo, si dicha forma de proceder (o método) debe prevalecer sobre cualquier otro, a la hora de individualizar el valor del terreno del valor total de la transmisión.

En el caso planteado en la sentencia, no existían dudas sobre el precio de compra del suelo, ya que se reflejaba en escrituras - se adquirió un solar en el que posteriormente se construyó una promoción de 37 viviendas-. En la escritura de transmisión figura el precio total de venta, sin diferencial la parte que corresponde al suelo y a la construcción.

El contribuyente obtiene el precio de venta del terreno mediante la aplicación al precio de venta fijado en las escrituras de la proporción real existente entre el coste de compra del suelo y el coste total de la promoción, asignando al suelo un porcentaje del **19,92 por 100**. Aplicando dicho porcentaje y teniendo en cuenta dicho valor del suelo en el momento de la transmisión, no existiría incremento de valor del terreno, sino decremento, por lo que no procedía liquidar el IIVTNU.

Como material probatorio aporta lo siguiente:

- (i)** treinta y siete informes generales de inventario y treinta y siete anexos en los que constata esa proporción;
- (ii)** un dictamen pericial y un escrito del director de la sociedad de valoración VALTECSA que constatan ese porcentaje y que, a tenor del mismo, "no ha existido plusvalía" al compararlo con el precio del solar;
- (iii)** la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la promotora y las cuentas anuales en las que se consignan esos valores.

Sin embargo, el ayuntamiento calcula el precio de venta del suelo aplicando al precio de venta total fijado en la escritura (suelo y vuelo) la proporción existente entre el valor catastral del suelo y el valor catastral total en el momento de la transmisión, lo que arroja un porcentaje del **32,28 por 100**. Así, la diferencia entre el valor de adquisición del solar y el valor de transmisión (así determinado) pone de manifiesto la existencia de incremento de valor y, por tanto, la realización del hecho imponible del impuesto, por lo que procedería liquidar el impuesto.

Como puede observarse, la relevancia de este tema es patente ya que, dependiendo de qué método se utilice para calcular el valor del suelo, se obtendrá un incremento o decremento de valor. Circunstancia que no resulta indiferente a efectos de liquidación de la plusvalía municipal.

Pues bien, ante esta tesitura, el Tribunal Supremo resuelve en los siguientes términos:

- **En los casos en los que se desconoce el valor del suelo, puede ser válido para obtenerlo el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble.**
- **Ahora bien, dicho método no puede ser exclusivo o único ni imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho.**
- **El "método" o "sistema" para determinar el valor del suelo dependerá de las circunstancias del caso en concreto, pues no es lo mismo que el contribuyente guarde completo silencio al respecto que -como aquí ha sucedido- despliegue todo un esfuerzo argumentativo y probatorio para intentar demostrar que -pese a la falta de especificación en las escrituras de enajenación de las viviendas- el porcentaje del suelo en la transmisión que efectuó fue uno determinado y no el que se sigue, objetivamente, de aquel método.**



Actualidad Fiscal

El reglamento de Auditoría cuantifica las sanciones por no presentación de cuentas anuales

Todas las sociedades mercantiles tienen la obligación de realizar el depósito de sus cuentas anuales en el Registro Mercantil en el plazo de un mes desde su aprobación por la junta de socios (art. 279 LSC).

El incumplimiento de esta obligación por parte del órgano de administración tiene como consecuencia el cierre de la hoja registral de la sociedad (art. 282 LSC), lo que supone la imposibilidad de para ésta de inscribir en el Registro Mercantil cualquier documento, mientras no se cumpla con la obligación de depósito.

Por otra parte, el artículo 283 LSC regula el régimen sancionador por la no presentación de cuentas, sanción que impondrá el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa instrucción de expediente y cuyos importes podrán oscilar entre:

- 1.200 y 60.000 euros.
- Hasta 300.000 euros por cada año de retraso para sociedades, o grupos de sociedades con volumen de facturación superior a 6 millones de euros.

La sanción dependerá del volumen de facturación y partidas de activo de la sociedad, correspondientes al último ejercicio declarado a la Administración Tributaria.

Pues bien, la novedad es que el pasado 30 de enero de 2021 se publicó en el BOE el [Real Decreto 2/2021, de 12 de enero](#), por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que desarrolla y cuantifica en su régimen sancionador por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas y que introduce las siguientes novedades:

- **Plazo de resolución y notificación del procedimiento sancionador:** el plazo total para resolver y notificar la resolución en el procedimiento sancionador será de seis meses desde la adopción por el presidente del ICAC del acuerdo de incoación, sin perjuicio de la suspensión del procedimiento y de la posible ampliación del plazo según lo establecido en la LPAC.
- **Cuantificación de los criterios para determinar el importe de la sanción:** El importe de las sanciones será de:
 - 0,5 por mil del importe total de las partidas de activo, más el 0,5 por mil de la cifra de ventas de la entidad incluida en la última declaración presentada ante la Administración Tributaria (Impuesto sobre Sociedades), cuyo original deberá aportarse en la tramitación del procedimiento.
 - 2 por ciento del capital social según los datos obrantes en el Registro Mercantil, en caso de no aportar la declaración tributaria.
- En caso de que se aporte la declaración tributaria, y el resultado de aplicar los mencionados porcentajes a la suma de las partidas del activo y ventas fuera mayor que el 2 por ciento del capital social, se cuantificará la sanción en este último reducido en un 10 por ciento.

El importe de las sanciones está sometido a los límites establecidos en el artículo 283 LSC anteriormente comentados. Además, en el caso de que las cuentas anuales se depositaran antes del inicio del procedimiento sancionador, la sanción se impondrá en su grado mínimo y se reducirán en un cincuenta por ciento.

Estas infracciones prescriben a los tres años.



Calendario del Territorio Común

Calendario del contribuyente

Abril 2021

Desde el 7 de abril hasta el 30 de junio

RENTA Y PATRIMONIO

- Presentación por Internet de las declaraciones de Renta 2020 y Patrimonio 2020

Con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta, hasta el 25 de junio

Hasta el 20 de abril

RENTA Y SOCIEDADES

- Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.
 - Marzo 2021. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230
 - Primer trimestre 2021: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 136, 210, 216
- **Pagos fraccionados Renta**
 - Primer trimestre 2021:
 - Estimación directa: 130
 - Estimación objetiva: 131
- **Pagos fraccionados sociedades y establecimientos permanentes de no residentes**
 - Ejercicio en curso:
 - Régimen general: 202
 - Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales): 222

IVA

- Marzo 2021. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Marzo 2021. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380
- Primer trimestre 2021. Autoliquidación: 303
- Primer trimestre 2021. Declaración-liquidación no periódica: 309
- Primer trimestre 2021. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Primer trimestre 2021. Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos en el IVA. Autoliquidación: 368
- Primer trimestre 2021. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380
- Solicitud de devolución del Recargo de Equivalencia y sujetos pasivos ocasionales: 308
- Reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca: 341

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- Marzo 2021: 430

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- Enero 2021. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Marzo 2021: 548, 566, 581
- Primer trimestre 2020: 521, 522, 547
- Primer trimestre 2021 Actividades V1, V2, F1, F2: 553 (establecimientos autorizados para la llevanza de la contabilidad en soporte papel)
- Primer trimestre 2021. Solicitudes de devolución: 506, 507, 508, 524, 572
- Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

- Marzo 2021. Grandes empresas: 560
- Primer trimestre 2021. Excepto grandes empresas: 560
- Año 2020. Autoliquidación anual: 560

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- Primer trimestre 2021. Pago fraccionado: 585
- Año 2020. Autoliquidación anual: 589

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL CARBÓN

- Primer trimestre 2021: 595

IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- Enero, febrero y marzo 2021: 604

Hasta el 30 de abril

IVA

- Marzo 2021. Autoliquidación: 303
- Marzo 2021. Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Marzo 2021. Grupo de entidades, modelo agregado: 353

DECLARACIÓN INFORMATIVA TRIMESTRAL DE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS

- Primer trimestre 2021: 179

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

Primer trimestre 2021. Cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las entidades de crédito: 195

Mayo 2021

Desde el 6 de mayo al 30 de junio

Presentación por teléfono de la declaración de Renta 2020

Hasta el 20 de mayo

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas

- Abril 2021. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230

IVA

- Abril 2021. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Abril 2021. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- Abril 2021: 430

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- Febrero 2021. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Abril 2021: 548, 566, 581
- Primer trimestre 2021. Excepto grandes empresas: 561, 562, 563
- Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

- Abril 2021. Grandes empresas: 560

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- Primer trimestre 2021. Pago fraccionado: 583
- Primer cuatrimestre 2021. Autoliquidación: 587

IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- Abril 2021: 604

Hasta el 31 de mayo

IVA

- Abril 2021. Autoliquidación: 303
- Abril 2021. Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Abril 2021. Grupo de entidades, modelo agregado: 353

DECLARACIÓN ANUAL DE CUENTAS FINANCIERAS EN EL ÁMBITO DE LA ASISTENCIA MUTUA

- Año 2020: 289

DECLARACIÓN ANUAL DE CUENTAS FINANCIERAS DE DETERMINADAS PERSONAS ESTADOUNIDENSES

- Año 2020: 290



Noticiario

Hacienda acelera la limpieza del censo empresarial para prevenir fraude con compañías inactivas

La crisis abierta por la pandemia del Covid-19 está dejando un reguero de decenas de miles de empresas españolas que se quedan sin actividad. Como es habitual que la disolución efectiva de estas compañías se dilate ampliamente en el tiempo, y a veces no llegue a ejecutarse siquiera, y dado el riesgo que comporta el uso fraudulento de estas empresas fantasma para operaciones ilegales, el fisco ha decidido tomar cartas en el asunto. La Agencia Tributaria ha solicitado colaboración a notarios y registradores para acelerar el cribado de empresas vivas y prevenir así que el ingente cementerio empresarial sirva para ocultar entramados societarios, actividades no declaradas, fraudes u operaciones de blanqueo de capitales, entre otros potenciales delitos.

Cinco Días, 22-03-2021



El Gobierno estudia un impuesto y licencia adicional a operadores de videojuegos

El Ministerio de Consumo ha lanzado una consulta pública en la que plantea la posibilidad de fijar un gravamen y exigir una licencia a los operadores que ofrecen las denominadas cajas de botín (lootboxes, en inglés) de los videojuegos. El pasado noviembre el director general de Ordenación del Juego (DGOJ), Mikel Arana, anunció en el Parlamento la intención de revisar la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego y la "modificación de aquellos aspectos de la ley susceptibles de mejora normativa, incluyendo las lootboxes o cajas botín como juego de azar".

Cinco Días, 21-03-2021



Hacienda retrasa al verano la llegada de las ayudas a autónomos y pymes

La portavoz del Gobierno y ministra de Hacienda, María Jesús Montero, afirmó ayer que "espera" que las empresas puedan recibir ya este verano las ayudas incluidas en el real decreto-ley de 11.000 millones. Esta declaración supone una ralentización, pues el Ejecutivo se da todavía un mes para hacer las transferencias a las CCAA, y luego estas administraciones tienen que hacer el reparto e incluso modular los criterios del Gobierno. De momento, el RDL todavía no ha pasado por el Congreso.

El economista, 19-03-2021



Los arrendadores no tendrán que tributar por las reducciones de alquiler pactadas en la pandemia

Las empresas propietarias de inmuebles en alquiler no tendrán que tributar por un ingreso no recibido, en el caso de reducciones pactadas en los contratos de alquiler por la Covid-19, según ha confirmado el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Así lo ha confirmado el organismo en su consulta sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del Covid-19.

Desde la Asociación Española de Asesores Fiscales (Aedaf) valoran que la consulta del ICAC confirma su opinión y destacan que los arrendadores y arrendatarios "pueden respirar hoy un poco más tranquilos", tras haber soportado el "dolor de cabeza" adicional al perjuicio cuando sus asesores y auditores les explicaron que las condonaciones o reducciones de alquiler que habían pactado a causa de la Covid-19 no supondrían, como pensaban, un menor ingreso para los arrendadores y un menor gasto en el caso de los arrendatarios, sino que su efecto habría que distribuirlo en el resto de los años del contrato.

Corporate, 21-02-2021



Hacienda apunta contra los administradores para cobrar las deudas de sus compañías

La Agencia Tributaria (Aeat) persigue a los administradores de las empresas para cobrar y ha aumentado los procedimientos de "derivación de responsabilidad" contra ellos y otras figuras un 119% en 2020. La Aeat utiliza esta figura legal para exigir el pago de deudas o sanciones no atendidas por las empresas a sus administradores.

El economista, 17-03-2021



El Gobierno crea impuestos a los residuos y al plástico para recaudar 1.300 millones

El Gobierno prevé recaudar cerca de 1.300 millones de euros con los nuevos impuestos al plástico y a los residuos. Así lo establece la Memoria de Impacto del anteproyecto de Ley de Residuos que prepara, norma que crea ambos impuestos y a la que ha tenido acceso EXPANSIÓN. La Ley debe entrar en vigor en julio, según establece la obligación de la Directiva comunitaria que traspone, y los impuestos deberían estar operativos a la vuelta del verano.

Expansión, 15-03-2021



Hacienda reforma el Impuesto sobre Sociedades para evitar que haya dos deducciones de un mismo gasto

El Gobierno ha aprobado este martes la trasposición de dos directivas europeas que modifican el **Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto de la Renta de No Residentes**, con el objetivo de luchar contra la elusión fiscal que se pueda derivar de la utilización de las llamadas asimetrías híbridas. Así lo ha anunciado la portavoz del Gobierno y ministra de Hacienda, María Jesús Montero, durante la rueda de prensa posterior al Consejo de Ministros, donde ha explicado que la norma busca evitar que se produzca una deducción del gasto en España, si el correspondiente ingreso no tributa en otro país, o que **se produzcan dobles deducciones** de un mismo gasto.

ABC, 10-03.2021



Torras & Asociados

Muntaner, 200 1º

08036 Barcelona

Tel: 932.007.166

www.torrasasociados.com - info@torrasasociados.com

Andorra - Barcelona - Madrid

MIEMBRO DE AEDAF

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).