

NOVEDADES TÉCNICAS

OCTUBRE Y NOVIEMBRE 2021



NORMATIVA

NORMATIVA

● **Real Decreto-ley 26/2021**, de 8 de noviembre, por el que se adapta el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

El 10 de noviembre de 2021 entró en vigor la reforma de la Ley de Reguladora de Haciendas Locales, por la que se introduce un **nuevo supuesto de no sujeción** y **se modifica el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**, con la finalidad de dar cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional.

El artículo 104 del TRLRHL añade un nuevo supuesto por el que **no se produce la sujeción** al impuesto en aquellas transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constata la **inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores** de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

Respecto del método de determinación de la base imponible se mantiene el sistema objetivo con ciertas modificaciones para evitar que la tributación sea contraria al principio de capacidad económica. A efectos de determinar el valor del terreno el Real Decreto prevé que los **Ayuntamientos puedan establecer en las ordenanzas fiscales un coeficiente reductor, con el máximo del 15%**.

La principal novedad en el cálculo de la base imponible es que se permite, a instancia del sujeto pasivo, un **sistema de estimación directa** para determinar la base imponible **cuando se constate que el importe del incremento del valor**, calculado por diferencia entre los valores del terreno a fecha de transmisión y adquisición, **es inferior al importe de la base imponible** determinada con arreglo al sistema objetivo, en este supuesto se tomara como base el importe de dicho incremento.

● **Real Decreto 899/2021**, de 19 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del IRPF

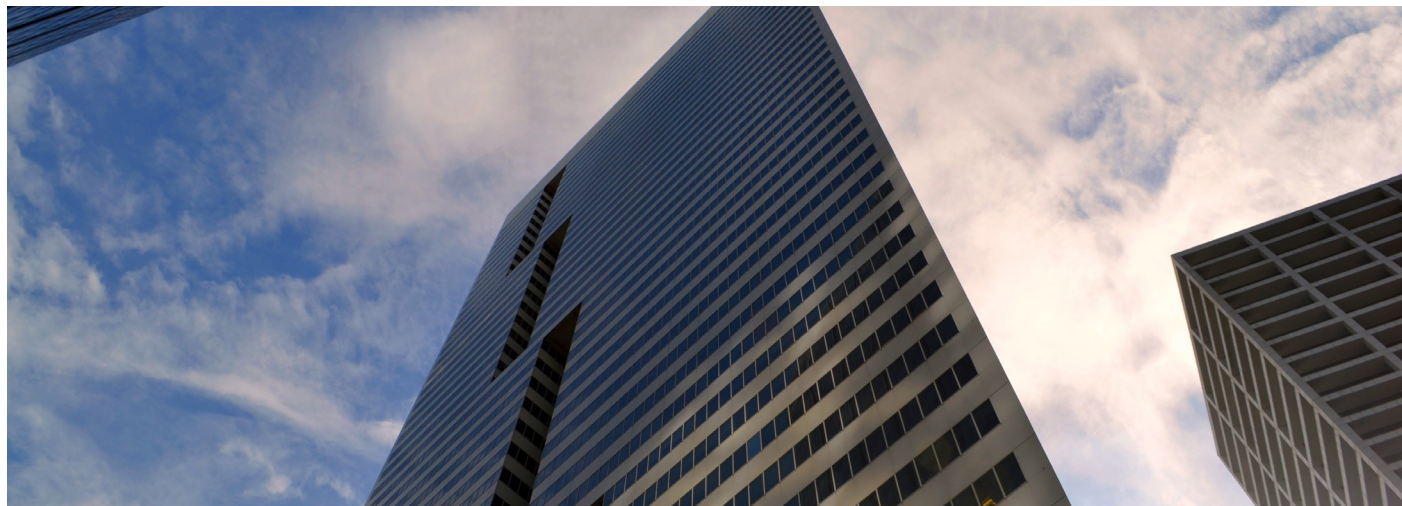
El 20 de octubre de 2021 se publicó en el BOE el Real Decreto 899/2021, por el que se modifica el Reglamento del IRPF en materia de reducciones de la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social y pagos a cuenta, para adaptarlo a las modificaciones introducidas en la LIRPF por la Ley de Presupuestos Generales del Estado del 2021.

Se introducen **nuevos límites** aplicables a las reducciones en la base imponible en los que **se distingue entre aportaciones realizadas por los propios contribuyentes y empresariales realizadas por el promotor**. En caso de que en un mismo período impositivo concurren ambas y se produzca un exceso de aportaciones y la totalidad de las cantidades aportadas no pueda ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por aplicación del límite porcentual, se deberá determinar la parte del exceso que corresponde a unas y otras en proporción, a efectos de que puedan ser objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes respetando los nuevos límites.

Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social

El artículo cuarto del Real Decreto modifica la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la disposición adicional tercera de la Ley 27/2014, de 27 de

noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con objeto de introducir las **ayudas concedidas para paliar los daños materiales causados por las erupciones volcánicas de la Isla de la Palma**, de modo que, **las rentas positivas** que se deriven de la percepción **de estas ayudas no se integran en la base imponible**, mientras que, **cuando el importe de la ayuda sea inferior al de las pérdidas producidas, la diferencia negativa se podrá integrar en la base imponible**.



CONSULTAS Y SENTENCIAS

CONSULTAS DE LA DGT

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Consulta Vinculante V2190-21: Imputación temporal de las operaciones cuyo precio se determina en función de una variable futura

La entidad consultante plantea la posibilidad de acogerse al **criterio de imputación temporal** dispuesto en el artículo 11.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, **para operaciones a plazos o con precio aplazado, en la transmisión de un negocio a otra entidad**, en la que el precio se calcula en función del margen de beneficio bruto obtenido por la entidad compradora en las 7 siguientes anualidades desde la transmisión.

La DGT aclara que a efectos de la normativa del impuesto las **operaciones con precio aplazado son aquellas en las que** el precio es cierto en el momento de realizarse la transmisión y, en consecuencia, **la renta se considera devengada**. En el **caso objeto de consulta, el precio** de la venta **se determinará en función del margen de beneficio obtenido por la compradora**, de modo que el importe a percibir dependerán de unos hechos contingentes, futuros e inciertos, lo que supone que no sea una renta obtenida en el momento de la transmisión y, por tanto, no pueda entenderse como un precio aplazado a efectos de lo dispuesto en el artículo 11.4 de la Ley, por tanto, **resultará de aplicación el criterio de imputación temporal establecido por la norma contable**, el criterio de devengo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Consulta Vinculante V2120-21: Cálculo del valor de los inmuebles conforme la regla prevista en LIP art.10.Uno

La Dirección General de Tributos aclara en la consulta vinculante que **a pesar de que el IP tenga un carácter complementario al IRPF, cada uno de ellos se rige por sus propias normas de valoración**. Así, para determinar el valor de los bienes inmuebles en el IP, se debe atender exclusivamente a lo dispuesto en la normativa de este Impuesto (LIP art.10) y no a lo previsto en la normativa del IRPF (LIRPF art.35), que se refiere a la determinación del valor de adquisición en las transmisiones a título oneroso a efectos del cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, concepto este último que no tiene reflejo en el IP.

La razón por la que la LIRPF art.35 **exige la minoración de las amortizaciones** practicadas previamente, en ejercicios anteriores, es **porque el contribuyente se las ha deducido a efectos del cálculo de los rendimientos del capital inmobiliario** (LIRPF art.23), al deducirse cada año las amortizaciones, **la valoración a efectos de las ganancias patrimoniales debe ajustarse**. Por ello, **para determinar el valor de los bienes inmuebles en el IP**, conforme a la normativa del IP (LIP art.10.Uno), no cabe minorar dicho valor en el importe de las amortizaciones practicadas en el ámbito del IRPF.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

● **Consulta Vinculante V2012-21:** La Dirección General de Tributos aclara su postura respecto de la tributación en el IAE de la tenencia y compraventa de criptomonedas

La Dirección General considera que la mera tenencia o **compraventa de bitcoins o criptomonedas para uno mismo**, por personas físicas, personas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica, **no constituye una actividad económica, ni empresarial ni profesional**, de forma que por dicha compraventa **no procede tributación alguna por el IAE**.

No obstante, aclara que **la prestación de servicios a terceros, bien de compraventa o bien de minado de criptomonedas, sí está sujeta al IAE** al constituir una actividad económica, debiendo darse de alta, en ambos casos, en el epígrafe 831.9 de la sección 1ª de las Tarifas "Otros servicios financieros n.c.o.p."



SENTENCIA DEL TC

● **Inconstitucionalidad del método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**

El Tribunal Constitucional en su **sentencia 182/2021** de 26 de octubre de 2021, **ha declarado inconstitucionalidad y nulidad de ciertos preceptos de la Ley Reguladora de Haciendas Locales relativos al método de determinación de la base imponible**, por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición.

El fallo declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. **La Sentencia considera que el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible vulnera el principio de capacidad económica**, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica **y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente**.

Como determina el fundamento jurídico sexto estamos ante una **nulidad plena y absoluta** de buena parte del art. 107 del TRLHL **que**, como consecuencia sustantiva, **impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y**, por tanto, **su exigibilidad a la espera de la normativa de reemplazo**.

El mismo fundamento jurídico sexto establece el carácter retroactivo limitado, **no siendo susceptibles de revisión con fundamento en la sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que a la fecha de dictarse la sentencia hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con efecto de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme**. A estos efectos, tendrán la **consideración de situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse sentencia y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada** ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

RESOLUCIONES DEL TEAC

● **Imputación temporal de los rendimientos de capital inmobiliario cuyo periodo de generación es superior a dos años**

En la resolución 2585/2020, de 22 de julio del 2021, el Tribunal Económico-Administrativo Central **unifica el criterio administrativo en lo relativo al concepto "periodo de generación" aplicable a la reducción por rendimientos de capital inmobiliario irregulares en el tiempo**, establecida en el artículo 23.3 de la LIRPF de acuerdo con los criterios de imputación temporal establecidos en el artículo 14.1 a) de la LIRPF.

La resolución analiza un supuesto en el que el arrendador y el arrendatario pactan un contrato de arrendamiento de duración de 9 años, en el que se estipula una renta mensual a satisfacer cada tres años, planteándose si estamos ante una renta cuyo periodo de generación es superior a dos años a efectos de la aplicación de la reducción (LIRPF art.23.3).

El **Tribunal desestima el criterio** propuesto por las Administración en el recurso extraordinario de alzada **para la unificación de criterio, considerando que las rentas debían ser imputadas en los respectivos años que fueran exigibles**. Lo que supone una acumulación y una mayor tributación que si esas rentas se hubiesen repartido a lo largo de esos tres años, debido a la progresividad del Impuesto, lo que justifica la aplicación de la reducción. Concluyendo que a efectos del art.23.3 LIRPF **como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan exigibles**.

● Derecho a la compensación de bases imponibles negativas en las declaraciones extemporáneas

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 4 de abril de 2017, concluyó que la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción tributaria afectada por las limitaciones del artículo 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, según la cual: “Las **opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento**, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”.

La resolución del TEAC fue objeto de recurso y la Audiencia Nacional en sentencia de 11 de noviembre de 2020 (recurso 439/2017) concluyó que **la limitación prevista en el artículo 119.3 de la LGT no afecta a la rectificación de una autoliquidación, para compensar un mayor importe de BINs**, al referirse el citado artículo a las declaraciones tributarias y no a las autoliquidaciones.

La Sentencia de la Audiencia Nacional fue recurrida en casación y el **Tribunal Supremo** en Sentencia de 30 de noviembre de 2021, se aparta del criterio del TEAC, **confirma lo dispuesto por la Audiencia Nacional y considera que compensar BINS es un derecho autónomo**, al alcance de los contribuyentes, que pueden ejercerlo o no, pero **no cabe impedir**, por vía interpretativa, **el ejercicio de este derecho a través de una declaración extemporánea**.

● La modificación irregular del alcance de las actuaciones en los procedimientos de gestión e inspección supone la nulidad del acto

En la **resolución 3799/2018**, de 22 de septiembre de 2021, el **TEAC adapta su criterio a la jurisprudencia** del Tribunal Supremo **y considera que la modificación del alcance inicial de las actuaciones**, sin acuerdo expreso notificado al obligado tributario, **supone un defecto procedimental invalidante, que causa la indefensión del obligado tributario**, al impedirle conocer de forma concreta los elementos de la obligación o períodos que están siendo comprobados. Por lo tanto, **procede la anulación del acto**.

El Tribunal considera que **la delimitación del alcance de los procedimientos de gestión y/o inspección se configura como un elemento sustantivo, trascendiendo su infracción de lo formal o procedimental**, de modo que no cabe su restauración a través de la retroacción de actuaciones como venía sosteniendo el TEAC hasta el momento. No obstante, al no incluirse este defecto procedimental entre los previstos en la LGT art.217.1.e, **no supone la nulidad de pleno derecho de las actuaciones**.

● Cambio de criterio del TEAC respecto del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución 4977/2018, de 20 de octubre de 2021, adapta su criterio respecto de la regularización íntegra a la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021.

La resolución ratifica el acuerdo de liquidación provisional impugnado, que denegó el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA, de conformidad con el art. 94. Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, **lo cual conlleva que las cuotas así soportadas, cuya deducción se regularizó, fueran indebidamente repercutidas**.

El **Tribunal Central entiende que** debido a la existencia de cuotas indebidamente repercutidas **resulta aplicable el principio de regularización íntegra**, alegado por la interesada, considerando que la Administración tributaria debía comprobar si la entidad tenía derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, realizando las actuaciones de comprobación necesarias, sin necesidad de que el obligado tributario tenga que acudir a un procedimiento autónomo de devolución de ingresos indebidos.

Por todo ello **modifica el criterio mantenido hasta ahora**, sustentado en resolución del TEAC de 17 de septiembre de 2020, **donde resolvía la imposibilidad de la aplicación de la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado** en un procedimiento de comprobación limitada.

● Efecto suspensivo del procedimiento de tasación pericial contradictoria

En la **resolución 5954/2018**, de 17 de mayo de 2021, el TEAC asume la doctrina del Tribunal Supremo, y entiende que **la consecuencia derivada del incumplimiento por la Administración del plazo máximo de resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria no es propiamente la caducidad de procedimiento, sino la desaparición del efecto suspensivo** que la tasación provoca en el procedimiento tributario principal, de modo que **continuará corriendo el plazo para finalizar** el mismo, ya sea un procedimiento de gestión o de inspección, con las consecuencias que de ello se produzcan.

En el caso del **procedimiento de gestión** supondría la **reanudación del plazo del procedimiento principal desde el inicio del procedimiento de tasación**, a efectos de examinar su posible caducidad; o bien, en el caso del **procedimiento de inspección**, la **reanudación del cómputo del plazo de duración**, con los consiguientes efectos de la LGT art.150.2.

NOTICIAS

El Consejo de la Unión Europea ha actualizado la lista europea de jurisdicciones no cooperativas

El 5 de octubre de 2021, **el Consejo de la UE actualizó** las conocidas como **lista negra y lista gris de jurisdicciones no cooperativas con la UE**.

Tras esta actualización, la lista negra está compuesta por los siguientes países: Samoa Americana, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu.

Por otra parte, la lista gris queda conformada como sigue:

- En el indicador de transparencia quedan: Turquía, Botsuana, Anguila, Barbados, Dominica, Seychelles y Tailandia.
- En el indicador de equidad fiscal, dentro del apartado de regímenes fiscales perniciosos, Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar, Uruguay, Jamaica, Jordania y Macedonia del Norte. A estos países se les ha concedido hasta el 31-12-2022 para que adapten sus legislaciones.

Entran en vigor las obligaciones formales y las sanciones aplicables en relación con los sistemas y programas informáticos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión

El 11 de octubre entró en vigor lo previsto en los artículos 29.2.j y 201.bis de la LGT, introducidos por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, por los que se **prohíben los sistemas o programas informáticos o electrónicos que permitan la manipulación de los datos contables, de facturación o de gestión**. Esta prohibición afectará a productores, comercializadores y usuarios que desarrollen actividades económicas, que deberán garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros.

Aunque la entrada en vigor estaba prevista para el 11 de octubre de 2021, **es preciso un desarrollo reglamentario que todavía no se ha aprobado**, por lo que la AEAT ha aclarado que su aplicación se supeditará a dicho desarrollo.

Para más información, contacte con nosotros:

Russell Bedford España

www.russellbedford.es

sansebastian@russellbedford.es

Agem Consultores y Auditores

www.agem.es

agem@agem.es