



KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización
Nº 103 – Septiembre 2021

kpmgabogados.es



Índice



En el punto de mira 3

Novedades legislativas

COVID-19 5

Fiscal/Legal 8

Ámbito fiscal 10

Ámbito legal 11

Jurisprudencia

Ámbito fiscal 19

Ámbito legal 29

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal 40

Ámbito legal 60

Abreviaturas 66

En el punto de mira

KPMG Abogados S.L.P.

La actividad legislativa se ha retomado con fuerza a partir de septiembre, adoptándose medidas vía Real Decreto-ley en muchos casos, y comenzando la andadura parlamentaria importantes normas en el ámbito fiscal y legal en general.

Entre las novedades legislativas, la preocupación por los efectos de la escalada alcista del precio de la electricidad ha llevado a aprobar el RD-ley 17/2021, de medidas urgentes para mitigar el precio del gas natural en los mercados minoristas del gas y electricidad, que comentamos en este número y que se erige como uno de los grandes protagonistas. Se aprueban con este RD-ley y con carácter urgente un paquete de medidas de diversa naturaleza con el objetivo de frenar el incremento del precio de la electricidad; en particular, medidas de fiscalidad energética y de protección social y económica para los sectores más vulnerables, que se suman a las adoptadas en el mes de junio a través del RD-ley 12/2021.

En el ámbito laboral, han sido varias las novedades normativas. De la mano del RD-ley 18/2021 se ha aprobado la quinta prórroga de los ERTE al alcanzar un acuerdo el Gobierno y los agentes sociales para llevarla a cabo a punto de expirar el mes de septiembre. Se recoge en este RD-ley la posibilidad de prorrogar los ERTE vinculados a la crisis pandémica que podrán llegar hasta finales del mes de febrero, si bien condicionados al cumplimiento de determinados requisitos.

Continuando con las novedades en este ámbito, detallamos la aprobación de la subida del Salario mínimo interprofesional para 2021. Se aumenta a 32,17 euros/día o 965 euros/mes, con efecto retroactivo a 1 de septiembre y con la intención de que en 2022 y 2023 se continúen acordando nuevas subidas.

Se ha modificado también este mes el Estatuto de los trabajadores con el fin de incorporar en este texto normativo, sin cambios, las medidas previamente adoptadas a través del RD-ley 9/2021, para garantizar los derechos laborales de las personas dedicadas al reparto en el ámbito de plataformas digitales.

En cuanto a novedades jurisprudenciales hemos conocido interesantes pronunciamientos de nuestros tribunales tras el parón del mes de agosto inhábil.

En el conjunto de sentencias que se comentan, destacamos en el ámbito fiscal pronunciamientos del Tribunal Supremo (TS) y de la Audiencia Nacional (AN) recaídos sobre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades.

En IRPF se ha emitido un relevante pronunciamiento del TS corrigiendo un criterio arraigado de la Administración sobre la amortización de inmuebles arrendados que han sido adquiridos por herencia o donación. La interpretación más favorable del TS podrá motivar rectificaciones y consiguientes devoluciones de impuestos, a contribuyentes que hubieran seguido la interpretación administrativa.

En cuanto al IS se han emitido varios pronunciamientos variados y de interés. Entre otros, incluimos una nueva Sentencia de la AN validando la aplicación de la deducción por I+D+i sobre proyectos de software –tan cuestionados por la Administración tributaria–; un pronunciamiento aclaratorio de la aplicación de porcentajes de amortización de elementos de inmovilizado, y una Sentencia recaída sobre la materialización del incentivo fiscal de la Reserva de Inversiones en Canarias.

En el ámbito laboral se detallan diversos pronunciamientos dictados sobre expedientes de despido y relacionados con la normativa sobre protección de datos, así como respecto de la recuperación del tiempo de desplazamiento para trabajar en remoto, que consideramos de interés. Y en el área civil, incluimos Sentencias de diversa índole, entre otras, relacionadas con la distribución de gastos e impuestos en la formalización de préstamos hipotecarios; Sentencias que analizan aspectos colaterales a la pandemia, como la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus* en contratos de arrendamiento para modular los efectos económicos derivados de la Covid 19; o la Sentencia del TS que ha avalado finalmente la medida del “pasaporte Covid” en la hostelería.

Además de las Sentencias y Autos judiciales, se incluyen también pronunciamientos administrativos, entre los que encontramos las primeras contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre el Impuesto sobre determinados servicios digitales, además de una selección de resoluciones emitidas por el Registro Mercantil y el Registro de la Propiedad.



78%	2,215	905	44%
66%	851	851	40%
73%	629	629	52%
78%	607	607	32%
	656	656	29%
	523	523	28%
			30%
			26%
2,193			
2,217			
1,950			



Novedades legislativas

COVID-19

Decisiones de la UE

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1725 del Consejo de 24 de septiembre de 2021 \(DOUE 29/09/2021\)](#), por la que se prorroga de nuevo la excepción temporal al Reglamento interno del Consejo establecida mediante la Decisión (UE) 2020/430, habida cuenta de las dificultades para viajar como consecuencia de la pandemia de COVID-19 en la Unión.

Decisiones de Ejecución de la UE

[DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1476 de la Comisión de 14 de septiembre de 2021 \(DOUE 15/09/2021\)](#) por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por **Andorra** y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1477 de la Comisión de 14 de septiembre de 2021 \(DOUE 15/09/2021\)](#) por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por la **República de Albania** y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1478 de la Comisión de 14 de septiembre de 2021 \(DOUE 15/09/2021\)](#) por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por las **Islas Feroe** y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1479 de la Comisión de 14 de septiembre de 2021 \(DOUE 15/09/2021\)](#) por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por **Mónaco** y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1480 de la Comisión de 14 de septiembre de 2021 \(DOUE 15/09/2021\)](#) por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por la **República de Panamá** y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1481 de la Comisión de 14 de septiembre de 2021 \(DOUE 15/09/2021\)](#) por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por el **Reino de Marruecos** y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

COVID-19 (cont.)

Decisiones de Ejecución de la UE

[DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1482 de la Comisión de 14 de septiembre de 2021 \(DOUE 15/09/2021\)](#) por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por el **Estado de Israel** y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Recomendaciones de la UE

[RECOMENDACIÓN \(UE\) 2021/1433 de la Comisión de 1 de septiembre de 2021 \(DOUE 02/09/2021\)](#), relativa a la evaluación de la conformidad y los procedimientos de vigilancia del mercado en el contexto de la amenaza que representa la COVID-19.

[RECOMENDACIÓN \(UE\) 2021/1712 del Consejo de 23 de septiembre de 2021 \(DOUE 24/06/2021\)](#), por la que se modifica la Recomendación (UE) 2020/912 sobre la restricción temporal de los viajes no esenciales a la UE y el posible levantamiento de dicha restricción

Órdenes Ministeriales

[ORDEN INT/916/2021, de 2 de septiembre \(BOE 03/09/2021\)](#), por la que se modifica la Orden INT/657/2020, de 17 de julio, por la que se modifican los criterios para la aplicación de una restricción temporal de viajes no imprescindibles desde terceros países a la Unión Europea y países asociados Schengen por razones de orden público y salud pública con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19.

[ORDEN INT/965/2021, de 15 de septiembre \(BOE 16/09/2021\)](#), por la que se modifica la Orden INT/657/2020, de 17 de julio, por la que se modifican los criterios para la aplicación de una restricción temporal de viajes no imprescindibles desde terceros países a la Unión Europea y países asociados Schengen por razones de orden público y salud pública con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19.

[ORDEN INT/1005/2021, de 24 de septiembre \(BOE 25/09/2021\)](#), por la que se modifica la Orden INT/657/2020, de 17 de julio, por la que se modifican los criterios para la aplicación de una restricción temporal de viajes no imprescindibles desde terceros países a la Unión Europea y países asociados Schengen por razones de orden público y salud pública con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19.

[ORDEN HFP/1030/2021, de 29 de septiembre \(BOE 30/09/2021\)](#), por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

La Orden HFP/1030/2021, con entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, configura y desarrolla un **Sistema de Gestión orientado a definir, planificar, ejecutar, seguir y controlar los proyectos y subproyectos en los que se descomponen las medidas** (reformas/inversiones) previstas en los **componentes del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR)**, configurado como un instrumento promovido a nivel de la Unión Europea orientado a mitigar los impactos de la Pandemia COVID-19, así como a transformar la sociedad, con los objetivos de modernizar el tejido productivo, impulsar la “descarbonización” y el respeto al medio ambiente, fomentar la digitalización, y la mejora de las estructuras y recursos destinados a la investigación y formación, consiguiendo en última instancia una mayor capacidad de la sociedad para superar problemas como la pandemia, conforme al marco establecido en el Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

COVID-19 (cont.)**Órdenes Ministeriales**

La Orden es de aplicación: (i) a las entidades que integran el sector público de acuerdo con el art. 2.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y (ii) a cualesquiera otros agentes implicados en la ejecución del PRTR como perceptores de fondos, estableciendo los procedimientos e instrumentos necesarios para asegurar la coordinación y seguimiento del mismo; y (iii) a los componentes, estructurados en las reformas e inversiones, hitos y objetivos que integran el Plan, aprobado en la Decisión de Ejecución del Consejo (CID).

[ORDEN HFP/1031/2021, de 29 de septiembre \(BOE 30/09/2021\)](#), por la que se establece el procedimiento y formato de la información a proporcionar por las Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local para el seguimiento del cumplimiento de hitos y objetivos y de ejecución presupuestaria y contable de las medidas de los componentes del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 13 de septiembre de 2021 \(BOE 17/09/2021\)](#), del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 16/2021, de 3 de agosto, por el que se adoptan medidas de protección social para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica.

Fiscal/Legal

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 17/2021, de 14 de septiembre, (BOE 15/09/2021) de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad.

Con la aprobación del Real Decreto-ley 17/2021 (acceda [aquí](#) a nuestro Legal Alert), se adoptan una serie de **medidas** con el fin principal de **amortiguar** la brusca escalada de precios de la electricidad que, ha conllevado, un aumento de la factura que tienen que pagar los consumidores (lo cual es difícil de asumir especialmente para aquellos en situación de mayor vulnerabilidad energética).

Así, el RD-ley 17/2021, con entrada en vigor el **16 de septiembre de 2021**, incluye un paquete de medidas para mitigar esta situación -que se suman a las aprobadas en el mes de junio, a través del RD-ley 12/2021- y que, en líneas generales, son las siguientes:

En el **ámbito de la fiscalidad energética**:

- Se prorroga durante el cuarto trimestre de 2021 (hasta el 31 de diciembre de 2021) la suspensión temporal del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) aprobada por el RD- Ley 12/2021 para el tercer trimestre de 2021. A estos efectos, el RD -ley 17/2021 regula las reglas para la determinación de la base imponible del ejercicio 2021 y del importe del pago fraccionado del cuarto trimestre de 2021.
- Se regula de forma excepcional y transitoria, desde el día 16 de septiembre de 2021 hasta el día 31 de diciembre de 2021, ambos días inclusive, una reducción del tipo impositivo del Impuesto Especial sobre la Electricidad, regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que pasa del 5,11269632 % al 0,5 %. No obstante, se prevé un umbral mínimo de imposición y algunos supuesto en los que este umbral no resulta aplicable.

En los **ámbitos social y económico**, destacan las medidas siguientes:

- Se modifica la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (LSE) para establecer un **“suministro mínimo vital” para los consumidores vulnerables perceptores del bono social** eléctrico que les garantice el derecho al suministro eléctrico, lo que implica: (i) una **extensión de 6 meses** del periodo actual de 4 meses con el que cuentan los consumidores vulnerables para proceder al pago de sus facturas **sin que su suministro pueda interrumpirse**; y (ii) la fijación de una **potencia límite** durante ese periodo que **garantice unas condiciones mínimas de confort** a los hogares acogidos a dicha medida (3,5 kW).
- Con el fin de introducir un instrumento que favorezca la entrada e impulse el desarrollo de empresas con actividad de comercialización, se dispone el establecimiento de **subastas de contratos de compra de energía a largo plazo**, en las condiciones y durante el periodo de tiempo que se especifiquen en la convocatoria, que permita, entre otros, incrementar la liquidez de los mercados eléctricos.
- Se regula una **minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica** de las instalaciones de producción de tecnologías no emisoras de gases de efecto invernadero, en una cuantía proporcional al mayor ingreso obtenido por estas instalaciones como consecuencia de la incorporación a los precios de la electricidad en el mercado mayorista del valor del precio del gas natural por parte de las tecnologías emisoras marginales. Esta minoración estará **vigente hasta el 31 de marzo de 2022**.

Fiscal/Legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

También se ha incorporado una **actualización extraordinaria de los cargos del sistema eléctrico** de aplicación, **exclusivamente, desde el 16 de septiembre hasta el 31 de diciembre de 2021.**

- Se **modifica** el texto refundido de la **Ley de Aguas** de 2001, disponiendo que el organismo de cuenca fijará: para aquellos embalses mayores de 50 hm³ de capacidad total, cuyos usos principales no sean el abastecimiento, el regadío u otros usos agropecuarios, y en los casos en que proceda en atención a la reserva de agua embalsada y a la predicción estacional: (i) un **régimen mínimo y máximo de caudales medios mensuales a desembalsar** para situaciones de normalidad hidrológica y de sequía prolongada; (ii) un régimen de **volúmenes mínimos de reservas embalsadas** para cada mes; y (iii) una **reserva mensual mínima que debe permanecer almacenada en el embalse.**
- El **coste de la materia prima a imputar en la tarifa de último recurso de gas natural de aplicación a partir del 1 de octubre de 2021**, calculado conforme a la Orden ITC/1660/2009, de 22 de junio, que dispone que la metodología de cálculo de la tarifa de último recurso de gas natural, **no podrá superar el 35% del valor vigente**, establecido por Resolución de 24 de junio de 2021, de la Dirección General de Política Energética y Minas, que hace pública la tarifa de último recurso de gas natural. En la **revisión correspondiente al 1 de enero de 2022, el incremento máximo del coste de la materia prima** respecto al que resulte vigente en la revisión de 1 de octubre de 2021 se establece en el **15%.**

No obstante, **el incremento de coste de la materia prima que quede pendiente de repercutir en la tarifa**, derivado de la diferencia entre el coste de la materia prima calculado conforme a la metodología vigente y el que resulte de la aplicación del límite anterior, **se recuperará en las siguientes revisiones de la tarifa con la sujeción a la referida limitación**, a través de un mecanismo que será desarrollado por la persona titular del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico.

- Se modifica el RD-ley 5/2021 -que, entre otras cuestiones, creó la “Línea COVID de ayudas directas a autónomos y empresas” con una dotación total de 7.000 millones de euros, encomendando a las comunidades autónomas y a las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla su gestión y control-, (i) **ampliando en 4 meses**, desde el 31 de mayo hasta el 30 de septiembre de 2021, **el plazo de cobertura de las ayudas**; y (ii) aclarando que, dentro de las finalidades a las que se pueden destinar las ayudas, **el concepto de costes fijos incurridos incluye las pérdidas contables que no hayan sido ya cubiertas por estas u otras ayudas.**

Ámbito fiscal (cont.)

Reglamentos Delegados de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2021/1704 de la Comisión de 14 de julio de 2021 (DOUE 24/09/2021), por el que se completa el Reglamento (UE) 2019/2152 del Parlamento Europeo y del Consejo especificando con más detalle la información estadística que deben facilitar las autoridades fiscales y aduaneras y modificando sus anexos V y VI.

Órdenes Ministeriales

ORDEN HFP/1032/2021, de 29 de septiembre (BOE 30/09/2021), por la que se aprueba el modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia al sistema de Cuenta Corriente en materia Tributaria y se regula la forma, condiciones y procedimiento de su presentación.

Atendiendo al colectivo de obligados tributarios que pueden acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria y a la generalización de la presentación de declaraciones y comunicación con la Administración Tributaria por vía electrónica, esta Orden:

- Aprueba un nuevo modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.
- Regula su presentación exclusivamente por vía electrónica.
- Deroga los apartados primero y segundo (relativos al modelo y al lugar y plazo de presentación) de la Orden de 30 de septiembre de 1999 por la que se aprueba el modelo de solicitud de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, se establece el lugar de presentación de las declaraciones tributarias que generen deudas o créditos que deban anotarse en dicha cuenta corriente tributaria y se desarrolla lo dispuesto en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, relativos al modelo y al lugar y plazo de presentación.
- Y concreta las formas, condiciones y procedimientos aplicables a este modelo de solicitud y comunicación, modificando para ello su contenido.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 20 de septiembre de 2021 (BOE 24/09/2021), de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 28 de febrero de 2006, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la Administración Tributaria.

RESOLUCIÓN de 22 de septiembre de 2021 (BOE 30/09/2021), de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con el Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España, para la transmisión de información registral de carácter censal, la mejora de las comunicaciones electrónicas y el acceso a través de internet a la información de los registros de la propiedad y mercantiles.

Ámbito legal (cont.)

Laboral y Seguridad Social Leyes

LEY 12/2021, de 28 de septiembre (BOE 29/09/2021), por la que se modifica el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, para garantizar los derechos laborales de las personas dedicadas al reparto en el ámbito de plataformas digitales.

La Ley 12/2021 (la Ley) -con entrada en vigor el día siguiente al de su publicación, esto es, **el 30 de septiembre de 2021**- modifica la Ley del Estatuto de los Trabajadores, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (ET) añadiendo:

- Una nueva letra d) al art. 64.4: *d) Ser informado por la empresa de los **parámetros, reglas e instrucciones en los que se basan los algoritmos o sistemas de inteligencia artificial** que afectan a la toma de decisiones que pueden incidir en las condiciones de trabajo, el acceso y mantenimiento del empleo, incluida la elaboración de perfiles”.*

Es decir, se añade a la relación de derechos del Comité de Empresa el de **recabar información sobre algoritmos o sistemas de inteligencia artificial (IA) que afecten a decisiones sobre el entorno laboral.**

- Una nueva disp. adic. 23.^a, relativa a la **presunción de laboralidad en el ámbito de las plataformas digitales de reparto**: *“ Por aplicación de lo establecido en el artículo 8.1, se presume incluida en el ámbito de esta ley la actividad de las personas que presten servicios retribuidos consistentes en el reparto o distribución de cualquier producto de consumo o mercancía, por parte de empleadoras que ejercen las facultades empresariales de organización, dirección y control de forma directa, indirecta o implícita, mediante la gestión algorítmica del servicio o de las condiciones de trabajo, a través de una plataforma digital.*

Esta presunción no afecta a lo previsto en el artículo 1.3 de la presente norma.”

Puntualizar que esta Ley es consecuencia de la convalidación del Real Decreto-ley 9/2021, de 11 de mayo, por Acuerdo del Congreso de los Diputados, publicado por Resolución de 10 de junio de 2021.

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 18/2021, de 28 de septiembre (BOE 29/09/2021), de medidas urgentes para la protección del empleo, la recuperación económica y la mejora del mercado de trabajo.

El RD-ley 18/2021 -con entrada en vigor el **mismo día de su publicación**- incorpora, de modo principal, las medidas adoptadas en el **VI Acuerdo Social en Defensa del Empleo (VI ASDE)**, que recoge la prórroga de las medidas extraordinarias en materia de cotización y de protección por desempleo (incluidas las medidas para personas con contrato fijo discontinuo o que realicen trabajos fijos y periódicos que se repitan en fechas ciertas), así como las medidas complementarias asociadas a los ERTE relacionados con la COVID-19.

En términos generales, las medidas que incorpora el RD-ley 18/2021, entre otras, son las siguientes:

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

- **ERTEs vigentes a 30 de septiembre de 2021:** el RD-ley realiza los ajustes necesarios para prorrogar los ERTE vinculados a la crisis pandémica **hasta el 28 de febrero de 2022** -debido a que su plazo finalizaba el 30 de septiembre de 2021- bajo ciertas condiciones, manteniendo su modelo durante el mes de octubre de 2021, pero su **prórroga, hasta el 28 de febrero de 2022**, se condiciona a que **se autorice** por la autoridad laboral, previa **solicitud** acompañada de la **documentación** pertinente, presentada **entre el 1 y el 15 de octubre de 2021**.
- **Nuevos ERTes:** podrán solicitarse, por impedimento o limitaciones de actividad, si desde el 1 de noviembre de 2021 hasta el 28 de febrero de 2022, las empresas se vieran afectadas por nuevas restricciones y medidas de contención sanitaria.
- Se incluyen **ERTEs específicos para las Islas Canarias** a fin de paliar los efectos económicos de la erupción volcánica en la Isla de la Palma.
- Mayores exoneraciones para las empresas en ERTE que fomenten la formación.
- Se mantienen las medidas de protección social como el incremento de la base reguladora, la protección a los fijos discontinuos y se amplía el contador a cero, en determinadas circunstancias, hasta el 31 de diciembre de 2022.
- Prórroga el plan MECUIDA hasta el 28 de febrero de 2022.

Reales Decretos

REAL DECRETO 817/2021, de 28 de septiembre (BOE 29/09/2021), por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2021.

El Real Decreto 817//2021, con entrada en vigor el día siguiente al de su publicación, esto es, **el 30 de septiembre de 2021**, surtirá efectos durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2021, procediendo, en consecuencia, el abono del salario mínimo (SMI), con **efectos del 1 de septiembre de 2021**.

En líneas generales, el contenido del RD 817/2021 es el siguiente:

- ✓ Se fija el SMI para cualesquiera actividades en la agricultura, en la industria y en los servicios, sin distinción de sexo ni edad de los trabajadores, en **32,17 euros/día o 965 euros/mes** (15 euros más que el SMI de 2020, representando un **incremento del 1,579%** respecto de las previstas en el Real Decreto 231/2020), según el salario esté fijado por días o por meses.
- ✓ Al SMI se adicionarán los complementos salariales y el importe correspondiente al incremento garantizado sobre el salario a tiempo en la remuneración a prima o con incentivo a la producción.
- ✓ La **revisión del SMI** no afectará a la estructura ni a la cuantía de los salarios profesionales que viniesen percibiendo las personas trabajadoras cuando tales salarios en su conjunto y en cómputo anual fuesen superiores a dicho SMI. A tales efectos, el SMI en cómputo anual que se tomará como término de comparación será el resultado de adicionar al SMI del art. 1 del RD 817/2021 los devengos del art. 2, sin que **en ningún caso pueda considerarse una cuantía anual inferior a 13.510 euros**.

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos

- ✓ Las personas trabajadoras **eventuales, y temporeras y temporeros** cuyos servicios a una misma empresa no excedan de 120 días percibirán, conjuntamente con el SMI, la parte proporcional de la retribución de los domingos y festivos, así como de las dos gratificaciones extraordinarias a que, como mínimo, tiene derecho toda persona trabajadora, correspondientes al salario de 30 días en cada una de ellas, sin que la cuantía del salario profesional pueda resultar inferior a **45,70 euros por jornada legal en la actividad**.
- ✓ Para las **empleadas y empleados** de hogar: de acuerdo con el art. 8.5 del RD 1620/2011, de 14 de noviembre, que regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar, que toma como referencia para la determinación del salario mínimo de las empleadas y empleados de hogar que trabajen por horas, en régimen externo, el SMI fijado para las personas trabajadoras eventuales y temporeras y que incluye todos los conceptos retributivos, y será de **7,55 euros por hora efectivamente trabajada**.
- ✓ Se incorporan **reglas de afectación**; así, las nuevas cuantías del SMI **no serán de aplicación**: (i) a las normas vigentes a 30 de septiembre de 2021 de las comunidades autónomas (CCAA), de las ciudades de Ceuta y Melilla y de las entidades que integran la Administración local que utilicen el SMI como indicador o referencia del nivel de renta para determinar la cuantía de determinadas prestaciones o para acceder a determinadas prestaciones, beneficios o servicios públicos, salvo disposición expresa en contrario de las CAAA, de Ceuta y Melilla o de las entidades que integran la Administración local; ni (ii) a cualesquiera contratos y pactos de naturaleza privada vigentes a 30 de septiembre de 2021 que utilicen el SMI como referencia a cualquier efecto, salvo que las partes acuerden la aplicación de las nuevas cuantías del SMI.

REAL DECRETO 818/2021, de 28 de septiembre (BOE 29/09/2021), por el que se regulan los programas comunes de activación para el empleo del Sistema Nacional de Empleo.

Órdenes Ministeriales

ORDEN PCM/922/2021, de 1 de septiembre, (BOE 06/09/2021) por la que se crea y regula la Comisión Interministerial de coordinación para el funcionamiento cohesionado del Organismo Autónomo Organismo Estatal Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Civil Instrucciones

INSTRUCCIÓN de 16 de septiembre de 2021 (BOE 23/09/2021), de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, por la que se acuerdan las pautas y criterios para apoyar la entrada en servicio efectiva de la aplicación informática Dicireg, a partir de la entrada en funcionamiento de la primera oficina conforme a las previsiones contenidas en la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil.

Ámbito legal (cont.)

Banca, Seguros y Mercado de Valores Reglamentos Delegados de la UE

[REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2021/1456 de la Comisión de 2 de junio de 2021 \(DOUE 08/09/2021\)](#) por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo mediante la especificación de los supuestos en los que las condiciones comerciales para los servicios de compensación de derivados extrabursátiles deben considerarse equitativas, razonables, no discriminatorias y transparentes.

[REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2021/1527 de la Comisión de 31 de mayo de 2021 \(DOUE 17/09/2021\)](#) por el que se completa la Directiva 2014/59/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas al reconocimiento contractual de competencias de amortización y conversión.

[REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2021/1702 de la Comisión de 12 de julio de 2021 \(DOUE 24/09/2021\)](#), que completa el Reglamento (UE) 2021/523 del Parlamento Europeo y del Consejo estableciendo elementos adicionales y normas detalladas para el cuadro de indicadores de InvestEU.

[REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2021/1722 de la Comisión de 18 de junio de 2021 \(DOUE 28/09/2021\)](#), por el que se completa la Directiva (UE) 2015/2366 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación que especifican el marco para la cooperación y el intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros de origen y de acogida en el contexto de la supervisión de las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico que presten servicios de pago transfronterizos.

Decisiones de la UE

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1437 del Banco Central Europeo de 3 de agosto de 2021 \(DOUE 06/09/2021\)](#) por la que se modifica la Decisión (UE) 2017/934 sobre la delegación de decisiones sobre la significatividad de las entidades supervisadas (BCE/2021/33).

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1438 del Banco Central Europeo de 3 de agosto de 2021 \(DOUE 06/09/2021\)](#) por la que se modifica la Decisión (UE) 2017/935 sobre la delegación de la facultad de adoptar decisiones de idoneidad y sobre la evaluación del cumplimiento de los requisitos de idoneidad (BCE/2021/34).

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1439 del Banco Central Europeo de 3 de agosto de 2021 \(DOUE 06/09/2021\)](#) por la que se modifica la Decisión (UE) 2018/546 sobre la delegación de la facultad de adoptar decisiones de fondos propios (BCE/2021/35).

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1440 del Banco Central Europeo de 3 de agosto de 2021 \(DOUE 06/09/2021\)](#) por la que se modifica la Decisión (UE) 2019/1376 sobre la delegación de la facultad de adoptar decisiones relativas al régimen de pasaporte, la adquisición de participaciones cualificadas y la revocación de la autorización de entidades de crédito (BCE/2021/36).

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1441 del Banco Central Europeo de 3 de agosto de 2021 \(DOUE 06/09/2021\)](#) por la que se modifica la Decisión (UE) 2019/322 sobre la delegación de la facultad de adoptar decisiones relativas a las competencias de supervisión conferidas por el derecho nacional (BCE/2021/37).

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1442 del Banco Central Europeo de 3 de agosto de 2021 \(DOUE 06/09/2021\)](#) sobre la delegación de la facultad para adoptar decisiones relativas a modelos internos y a la ampliación de plazos (BCE/2021/38).

Ámbito legal (cont.)

Decisiones de la UE

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1443 del Banco Central Europeo de 26 de agosto de 2021 \(DOUE 06/09/2021\)](#) por la que se designan jefes de unidades de trabajo que adopten decisiones delegadas sobre modelos internos y ampliación de plazos (BCE/2021/40).

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1486 del Banco Central Europeo de 7 de septiembre de 2021 \(DOUE 16/09/2021\)](#) por la que se adoptan normas internas sobre la limitación de los derechos de los interesados relacionada con las funciones del Banco Central Europeo respecto de la supervisión prudencial de las entidades de crédito (BCE/2021/42).

Recomendaciones

[RECOMENDACIÓN de la Junta Europea de Riesgo Sistémico de 26 de julio de 2021 \(DOUE 07/09/2021\)](#) por la que se modifica la Recomendación JERS/2015/2 sobre la determinación de los efectos transfronterizos y la reciprocidad voluntaria de las medidas de política macroprudencial (JERS/2021/6) 2021/C 358/01

Administrativo Acuerdos Internacionales

[DECLARACIÓN CONJUNTA de 16 de septiembre de 2021 \(BOE 30/09/2021\)](#), entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la República de Colombia, por la que se crea una Comisión de Alto Nivel España-Colombia, hecha en Madrid el 16 de septiembre de 2021.

Decisiones de la UE

[DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1427 de la Comisión de 21 de mayo de 2021 \(DOUE 01/09/2021\)](#), relativa a un proyecto piloto para aplicar las disposiciones de cooperación administrativa relativas a las autorizaciones denegadas establecidas en la Directiva (UE) 2021/555 del Parlamento Europeo y del Consejo por medio del Sistema de Información del Mercado Interior.

Reales Decretos

[REAL DECRETO 808/2021, de 21 de septiembre \(BOE 22/09/2021\)](#), por el que se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.

Órdenes Ministeriales

[ORDEN TMA/957/2021, de 7 de septiembre, \(BOE 13/09/2021\)](#) por la que se aprueban las bases reguladoras de la concesión de ayudas para la elaboración de proyectos piloto de planes de acción local de la Agenda Urbana Española y la convocatoria para la presentación de solicitudes para la obtención de las subvenciones por el procedimiento de concurrencia competitiva.

[ORDEN TED/1021/2021, de 27 de septiembre \(BOE 29/09/2021\)](#), por la que se modifica la Orden ITC/1559/2010, de 11 de junio, por la que se regulan diferentes aspectos de la normativa de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares.

[ORDEN TED/1022/2021, de 27 de septiembre \(BOE 29/09/2021\)](#), por la que se regulan los procedimientos de liquidación de las retribuciones de actividades reguladas, cargos y cuotas con destinos específicos del sector gasista.

Ámbito legal (cont.)

Órdenes Ministeriales

[ORDEN TED/1023/2021, de 27 de septiembre \(BOE 29/09/2021\)](#), por la que se establecen los cargos del sistema gasista y la retribución y los cánones de los almacenamientos subterráneos básicos para el año de gas 2022.

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 16 de septiembre de 2021 \(BOE 23/09/2021\)](#), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se aprueba el procedimiento para el envío y cálculo de la precisión de los programas de consumo de los consumidores electrointensivos.

[RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2021 \(BOE 29/09/2021\)](#), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se publica la tarifa de último recurso de gas natural.

[RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2021 \(BOE 29/09/2021\)](#), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se aprueba el Plan de actuación invernal para la operación del sistema gasista.

[CORRECCIÓN DE ERRATAS DE LA RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2021 \(BOE 30/09/2021\)](#), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se aprueba el Plan de actuación invernal para la operación del sistema gasista.

Defensa de la Competencia Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 9 de septiembre de 2021 \(BOE 21/09/2021\)](#), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establecen los criterios que deberán seguir las empresas distribuidoras de energía eléctrica para la declaración de la información necesaria para el seguimiento de los planes de inversión correspondientes a los ejercicios de 2018 al 2020.

[RESOLUCIÓN de 16 de septiembre de 2021 \(BOE 24/09/2021\)](#), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se modifican los procedimientos de operación 3.3 y 14.4 para incorporar un mecanismo de salvaguarda en caso de anomalías en el servicio de reserva de sustitución.

[RESOLUCIÓN de 16 de septiembre de 2021 \(BOE 28/09/2021\)](#), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establece el ajuste retributivo correspondiente al ejercicio 2020 a las empresas distribuidoras de energía eléctrica por el empleo de activos y recursos regulados en la realización de actividades diferentes a la distribución de electricidad.

Brexit

Decisiones de la UE

[DECISIÓN \(UE\) 2021/1710 del Consejo de 21 de septiembre de 2021 \(DOUE 24/09/2021\)](#), por la que se establece la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea en el Comité Especializado en Coordinación de la Seguridad Social establecido por el Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la Unión Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica, por una parte, y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por otra, en lo que respecta a la adopción de una decisión que modifica los anexos del Protocolo relativo a la coordinación de la seguridad social

Ámbito legal (cont.)

Otros

Tratados Internacionales

[INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN del Acuerdo para la terminación de los tratados bilaterales de inversión entre los Estados miembros de la Unión Europea, hecho en Bruselas el 5 de mayo de 2020 \(BOE 21/09/2021\)](#).

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 28 de septiembre de 2021 \(BOE 30/09/2021\)](#), de la Dirección General del Catastro, por la que se determinan los términos y condiciones para la tramitación de los procedimientos de comunicación previstos en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.



Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Audiencia Nacional

INFORME MOTIVADO Y DEDUCCIÓN POR INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Para la AN no es idóneo considerar que determinados gastos no forman parte de la deducción por innovación tecnológica sobre la base de un informe técnico.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 07/07/2021. Rec. 286/2018

La cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso es la conformidad a Derecho de la regularización realizada por la Inspección en la base de la deducción por innovación tecnológica declarada por la recurrente. En concreto, la entidad recurrente había aplicado la deducción por I+D+i por una serie de **proyectos de software avanzado** que contaban con **informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación**. Sin embargo, la Inspección consideró que determinados gastos no cumplían los requisitos fiscales para dar lugar a la pretendida deducción. Esta conclusión se fundamentaba en el **informe que el equipo de Auditoría Informática** había elaborado -a solicitud de la Inspección-, debido a la existencia de proyectos de *software* tecnológico.

La entidad recurrente defiende la deducibilidad del gasto declarado como innovación tecnológica y cuestiona, entre otras alegaciones, la presunción de validez del informe técnico.

Pues bien, a este respecto, la AN considera que el procedimiento seguido por la Inspección para regularizar la situación tributaria del contribuyente **no resulta idóneo** porque se ha basado en un informe técnico que, en realidad, asienta su valoración y sus conclusiones en una opinión jurídica de su autor, opinión además que está basada en una posición de la Dirección General de Tributos que no ha sido consistente en el tiempo y que entra en contradicción con la contestación a otras consultas vinculantes favorables a la posición defendida por el contribuyente. Por otra parte, el citado informe aplica un criterio de analogía incompatible con la exigencia de identidad que se deriva del art. 89.1 LGT. En definitiva, se concluye que tal informe no resulta suficiente para desvirtuar la valoración de los gastos que se contienen en los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación aportados por el contribuyente.

Finalmente, como la regularización practicada se fundamenta en el citado informe, la AN concluye que aquella ha quedado desprovista de fundamento.

Ámbito fiscal (cont.)

Audiencia Nacional

AMORTIZACIÓN

Los coeficientes de amortización previstos en las tablas del Anexo del Reglamento del IS que se deben aplicar serán los correspondientes al grupo de la actividad que lleva a cabo la entidad.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 07/07/2021. Rec. 343/2018

La cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso es la procedencia de la rectificación de las amortizaciones dotadas por una entidad dedicada a la fabricación de cerveza. En concreto se discute el coeficiente de amortización que dicha entidad debe aplicar a determinados elementos - instalaciones como columnas para dispensar cerveza en barril, armarios, botelleros, mesas y sillas- que cede a sus clientes, empresas del sector de la hostelería.

Mientras que la entidad recurrente defiende la aplicación de los coeficientes establecidos en la tabla de amortización aprobada en el Anexo del Real Decreto 1777/2004 que corresponden a la actividad desarrollada por la entidad, la Administración Tributaria y el TEAC consideran que se deben aplicar los coeficientes establecidos para la hostelería, restaurantes y cafés. El argumento en que se basa la Administración es que, para vender la cerveza la entidad en cuestión tiene que llevar a cabo en el establecimiento de hostelería una serie de pequeñas instalaciones y, en consecuencia, el uso de las mismas se produce al vender la cerveza en los bares, cafeterías y hoteles.

A juicio de la Sala, la decisión de la presente cuestión litigiosa viene determinada *prima facie* por las Instrucciones para la aplicación de la tabla de amortización, que se recogen en el Anexo al Real Decreto 1777/2004, a la luz de las cuales, resulta claro **que los elementos se deben amortizar en función de los coeficientes lineales fijados para los mismos en su correspondiente grupo** o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad -instrucción primera- y que cuando un elemento amortizable no tuviere fijado específicamente un coeficiente lineal de amortización en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, sin que pueda ser calificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente lineal de las tablas del elemento que figure en las mismas y **que más se asimile a aquel elemento**- instrucción tercera-.

Concluye la Sala que *“el criterio que aduce la parte recurrente, de aplicar a los elementos amortizables el coeficiente lineal de las tablas fijados para los mismos en su grupo correspondiente, según la actividad desarrollada por aquella, se ajusta a lo ordenado por dichas instrucciones. Frente a ello, el criterio de que se ha servido la Inspección para regularizar la situación tributaria del contribuyente y que ha sido confirmado por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se basa en un principio eminentemente locativo que no está incorporado a las citadas instrucciones, ni de modo explícito ni de modo implícito, al menos en cuanto a los extremos que aquí estamos considerando”*.

Por otra parte, la entidad ha amortizado determinados elementos (mesas y sillas de terraza), en función de su depreciación efectiva y de su vida útil estimada (dos años en el caso de las mesas y sillas de plástico y tres años para las mesas y sillas de aluminio). Sin embargo, la Administración tributaria, en cambio, sostiene que la amortización fiscal de los elementos que nos ocupan debe ser la resultante de aplicar a su importe un porcentaje del 10 por 100, decisión que el TEAC avala. Sin embargo, la parte recurrente aportó como valor probatorio un Informe emitido por el Instituto Tecnológico del Plástico que, a juicio de la AN, avala suficientemente la tesis de la recurrente.

Ámbito fiscal (cont.)

Audiencia Nacional

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

La AN avala la materialización indirecta de la RIC mediante la adquisición de un inmovilizado con cargo a beneficios.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 20/07/2021. Rec. 402/2018

En este asunto una entidad (X) dotó determinados importes para la RIC. La totalidad de estas dotaciones se materializó en participaciones de otra entidad (Y) -vinculada con la primera- a través de cuatro ampliaciones de capital que se producen dentro del plazo de materialización de la RIC. A su vez, (Y) realizó la **materialización indirecta de la RIC** adquiriendo una serie de inmuebles promovidos por (X), cuyas compraventas se documentan junto con las ampliaciones de capital.

La Inspección considera que (i) la operación final no ha supuesto un auténtico proceso inversor, que es la finalidad pretendida por la RIC, porque Y (encargada de la materialización indirecta) simplemente ha "devuelto" a X el dinero que el mismo día o el anterior le había aportado en las ampliaciones de capital (o bien ha asumidos pasivos en su nombre), dando como resultado neto del conjunto de las operaciones, la inexistencia de movimiento real de recursos; (ii) que la operación que nos ocupa podía haberse articulado de otra forma; (iii) que, a efectos de materializar la RIC solo debe tenerse en cuenta el coste de construcción incurrido por X.

Sin embargo, la AN opina de otra forma. Considera que: (i) no nos encontramos ante existencias sino ante la adquisición de un inmovilizado con cargo a beneficios; (ii) los costes incurridos son precisamente para la construcción del inmueble objeto de reinversión, por lo tanto, no se trata de activar costes de una construcción; (iii) nos encontramos ante una opción de la actora válida desde el punto de vista de la RIC, por más que la operación pudiera articularse de otra forma. Considera con ello la Sala que nos encontramos ante una legítima economía de opción. La recurrente ha adquirido un inmueble del que antes no era titular, con inversión de beneficios en Canarias, y estos son los requisitos de la RIC.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Tribunal Supremo

GANANCIA PATRIMONIAL

En IRPF no se someten a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes como las surgidas de la agrupación de inmuebles.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26/07/2021. Rec. 2194/2020

La problemática esencial del presente recurso se centra en determinar cuál es el valor de adquisición de dos inmuebles que, reagrupados, fueron vendidos por dos señoras, que eran titularidad de ambas por mitad y proindiviso. La primer Sra. adquirió su inmueble por herencia, en septiembre de 1996 y la segunda Sra. en el 2003, también por herencia.

Esas fechas de adquisición se corresponden con las de fallecimiento de sus respectivos esposos, de los cuales heredaron tales bienes. En octubre del 2005 se escrituró la manifestación y aceptación de dichas herencias, se agruparon los dos inmuebles y se constituyó una opción de compra a favor de una mercantil que la ejecutó en septiembre del 2006.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

Para el TS, la clave para resolver este recurso se encuentra en determinar si este supuesto ha de tener el tratamiento previsto en el art. 33 TRLIRPF o el previsto en el art. 34 TRLIRPF, que son los artículos a los que se remite el art. 24.2 TRLINR. El primero se refiere a las transmisiones onerosas y el segundo a las transmisiones lucrativas. Pues bien, el TS considera que nos encontramos ante **transmisiones lucrativas** y añade:

“Las normas sobre ganancias patrimoniales no pretenden gravar los aumentos de valor del patrimonio de los contribuyentes a medida que se generan, sino cuando se realizan. No se someten a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes. La alteración en la composición del patrimonio puede obedecer a operaciones diversas, entre otras, las procedentes de la incorporación de bienes al patrimonio del contribuyente sin contraprestación (vgr. premios) o la sustitución de unos bienes o derechos por otros (vgr. permuta).”

Además añade que **no se da el hecho imponible de ganancia patrimonial** en el caso de un agrupación de fincas. Lo que aquí se ha producido es una operación hipotecaria mediante la cual las copropietarias de dos fincas inscritas deciden la unión de ambas para formar una nueva, con la descripción resultante de la suma de ellas, haciéndose mención de ello al margen de cada una de las inscripciones en propiedad de los inmuebles agrupados. No se ha producido una alteración patrimonial derivada de la agrupación, puesto que no es eso lo que se desprende del Reglamento Hipotecario. Nos hallamos ante "modificaciones formales", que no ante alteraciones patrimoniales.

No estamos, por tanto, ante transmisiones onerosas. Nos encontramos ante transmisiones lucrativas y, siendo así, las fechas que hay tener en cuenta son 1996 (para el valor de adquisición) y 2006 (para el valor de transmisión). Desde luego, los valores que interesan serán los que tuvieran los bienes inmuebles en esas fechas, no en otras fechas. En relación con el valor de adquisición no pueden considerarse válidos los valores de adquisición distintos de la fecha del devengo del ISD.

En función de lo anterior, el TS fija la siguiente doctrina: *“la ganancia patrimonial derivada del ejercicio de un derecho de opción de compra respecto de una agrupación de inmuebles se debe computar desde la adquisición de los inmuebles originarios, en este caso, desde 1996, fecha de su adquisición hereditaria, y no desde la fecha de la agrupación, sin perjuicio de la comprobación administrativa de dicha valoración”.*

ACREDITACIÓN DE GASTOS EXENTOS

Carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22/07/2021. Rec. 7485/2019

La Administración Tributaria regularizó la situación de un contribuyente mediante liquidación provisional del IRPF al no considerar que las dietas percibidas por dicho contribuyente de la empresa en la que presta sus servicios no tenían que someterse a tributación en la medida en que corresponde al contribuyente, la carga de acreditar la realidad del presupuesto determinante de aquellas dietas por la sola circunstancia de ser administrador de la empresa pagadora.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

En este contexto, el TS se remite a su jurisprudencia sobre la carga de la prueba del gasto exento en aquellos casos que el perceptor es, a un tiempo, administrador de la empresa pagadora y, por tanto, existe una confusión de posiciones jurídicas en la misma persona, en la que fija los siguientes criterios:

- Sobre la carga de la prueba de la realidad de los desplazamientos: no es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción al IRPF, **sino que la Administración para su acreditación deberá dirigirse al empleador** en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral.
- Sobre la relevancia que puede tener que coincida en el perceptor la condición de trabajador y de administrador de la empresa pagadora: la condición de trabajador/administrador del perceptor de la dieta no determina per se que sea éste el que, ineluctablemente, deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia. Tal circunstancia puede, ciertamente, influir en la singular, casuística y concreta acreditación de aquella realidad; pero ello dependerá, de varios factores, como, a título de ejemplo, (i) el contenido de los requerimientos efectuados, (ii) la expresión -o no- en los mismos de la condición en que tales requerimientos se dirigen al perceptor, (iii) el conocimiento por el interesado de la relevancia de su condición de responsable de la empresa a efectos de contestarlos y, sobre todo, (iv) de la constatación de las específicas funciones que ostenta el perceptor de la dieta en la entidad y su relevancia a la hora de tomar las decisiones correspondientes sobre la necesidad de los desplazamientos.

En virtud de lo anterior, el TS resuelve el recurso de casación estimando las pretensiones de la parte recurrente y declarando no ajustadas a derecho las liquidaciones provisionales del IRPF.

AMORTIZACIÓN

El TS corrige el criterio de la Administración sobre cómo se calcula el gasto deducible en IRPF por amortización de inmuebles arrendados que hayan sido adquiridos lucrativamente.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15/09/2021. Rec. 5664/2019

En el IRPF, entre los gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario por alquiler de inmuebles, se encuentra el gasto por amortización.

El art. 23.1b) LIRPF prevé que tratándose de inmuebles se podrá deducir lo que no exceda *“del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo”*.

En este contexto, la cuestión litigiosa se centra en cómo se debía interpretar el concepto coste de adquisición satisfecho en los casos en los que el inmueble había sido adquirido a título lucrativo esto es, sin contraprestación (como es el caso de las herencias o donaciones).

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

Mientras que el Abogado del Estado manifiesta que el coste de adquisición satisfecho por una adquisición gratuita comprende los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición, la parte recurrente sostiene que el coste de adquisición es el valor declarado en el título de adquisición (o en su caso, el comprobado por la Administración).

Pues bien, esta sentencia del TS en su fundamento jurídico primero señala que **la ley no distingue entre inmuebles adquiridos a título oneroso o gratuito**, y añade que:

*Reducir en las adquisiciones a título gratuito la amortización a los gastos ocasionados y tributos satisfechos para su adquisición, **desvirtúa** de todo punto la previsión normativa, **desconoce** el correcto significado de la amortización como concepto unívoco puesto que no cabe delimitar como gasto la amortización o depreciación del valor del bien inmueble y prescindir del valor de dicho bien para calcular el gasto a deducir, e **introduce la incoherencia** de contrastar magnitudes diferentes con merma de la lógica y propia sistemática normativa.*

En este último sentido no estorba recordar que es la propia Ley (del IRPF) la que viene a otorgar a los bienes inmuebles adquiridos a título gratuito un valor, de suerte que viene a equiparar el valor de adquisición con el valor dado al inmueble en la sucesión o donación, más los gastos y tributos.

Y fija la siguiente doctrina interpretativa:

*"para calcular la determinación del rendimiento neto **se deducirán** las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, y tratándose de inmuebles adquiridos **a título gratuito** en el **coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes.**"*

GANANCIA PATRIMONIAL

El TS decidirá si la compensación percibida por el no adjudicatario en una disolución de condominio determina la existencia de una ganancia patrimonial.

Auto del TS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 18/03/2021. Rec. 5110/2020

Son numerosos los casos en que se producen disoluciones de condominios, en particular, en el supuesto de sociedades conyugales, dando lugar a la adjudicación del bien común a uno de los copropietarios a cambio de una compensación al otro comunero. Por ello, se considera preciso dilucidar si existe una ganancia patrimonial, derivada de la compensación percibida por el no adjudicatario, cuando se otorga a ese bien el mismo valor que contaba en el momento de su adquisición por los condóminos.

Es decir, se trata de aclarar si la compensación causada por la extinción supone ser una mera concreción de la cuota ideal. Y, en especial, concretar si cabe considerar que la plusvalía ocasionada por el transcurso del tiempo puede conllevar la existencia de una ganancia patrimonial, puesta de manifiesto con ocasión de la percepción de tal compensación, así como desentrañar si la ganancia patrimonial se origina tan sólo en el supuesto de que la cantidad económica recibida por el comunero no adjudicatario del bien común sea superior al valor de la cuota que le corresponde del propio bien.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

Impuesto sobre el Valor Añadido

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

En definitiva, la cuestión que pretende someterse al enjuiciamiento del TS y que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, consiste en determinar **en qué casos la compensación percibida por el comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve un condominio, comporta para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF**, teniendo en consideración la posible diferencia de valoración de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y, en su caso, que aquella compensación fuera superior al valor de la parte proporcional que le correspondiera sobre ese bien.

SUBVENCIÓN

El TJUE considera que el servicio prestado por una televisión pública financiado mediante subvención queda fuera del ámbito del IVA

Sentencia del TJUE, de 16/09/2021. Asunto C-21/20

En este asunto la primera cuestión que se le remite al TJUE es que dilucide si el art. 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual, que es financiada por el Estado por medio de una subvención y que no da lugar al pago por parte de los telespectadores de ninguna tasa por la difusión televisiva constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición.

La cuestión surge en el contexto de un litigio entre la televisión nacional búlgara y la Administración tributaria de dicho Estado, en relación con el derecho de la televisión nacional búlgara a la deducción del IVA. En concreto, la entidad no está de acuerdo con la liquidación complementaria girada por la Administración Tributaria que consideró que la televisión pública en cuestión no podía deducir íntegramente el IVA soportado, dado que resultaba imposible determinar si las adquisiciones efectuadas para su actividad económica estaban destinadas a operaciones sujetas al IVA o a operaciones que, a juicio de tales autoridades, estaban exentas del IVA. Podría deducir íntegramente el IVA soportado por esas adquisiciones únicamente si las actividades de difusión de programas deportivos, de creación y de difusión de programas de entretenimiento, así como de difusión de películas extranjeras, se financiaran íntegramente con ingresos publicitarios y no mediante subvenciones procedentes del presupuesto del Estado, lo que, a su entender, no sucede en el caso de autos.

A este respecto el TJUE señala que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. En lo relativo a los servicios de comunicación audiovisual prestados por un proveedor público nacional a los telespectadores, que son financiados por el Estado mediante una subvención y que no dan lugar al pago de ninguna tasa por los telespectadores, no existe relación jurídica alguna entre dicho proveedor y estos telespectadores en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre estos servicios de comunicación audiovisual y esa subvención.

Teniendo en cuenta lo anterior, el TJUE responde que la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual, que es financiada por

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal Constitucional

el Estado por medio de una subvención y que no da lugar al pago por parte de los telespectadores de ninguna tasa por la difusión televisiva **no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso.**

Además añade que el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y no lo está para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA.

ACCIONES TENDENTES A DILATAR, ENTORPECER O IMPEDIR LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El TC admite a trámite cuestión de inconstitucionalidad sobre la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de un procedimiento inspector.

Providencia del TC de 16 de septiembre de 2021

El art. 203 LGT sanciona la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros (art. 203.6 b). 1º LGT).

En relación con lo anterior, el Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 16 de septiembre de 2021, acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 1643-2021 relativa a esta sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, por posible vulneración del principio de proporcionalidad en relación con el de culpabilidad, en el art.25 CE y, en su caso, por vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del art. 9.3 de la Constitución.

Esta cuestión de inconstitucionalidad fue planteada por el TS en el recurso de casación núm. 1481-2019 con ocasión de una sanción de 600.000 euros impuesta por la Administración, basándose en aplicar el 2% al volumen de operaciones del ejercicio anterior de la entidad recurrente.

Existe al menos un recurso de casación (rec.1477/2019) admitido con relación a este tipo de infractor en el que el TS deberá determinar -con ocasión de una sanción de 600.000 euros por negarse a suministrar datos sobre contabilidad empresarial en sede de un procedimiento inspector seguido por el Ayuntamiento de Granada para la cuantificación de una tasa por utilización privativa del suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro- si la fijación de una sanción tributaria, que el art. 203.6.b).1º la LGT cuantifica en un porcentaje de la cifra de negocios del sujeto infractor -sin que pueda ser inferior a una cantidad mínima ni superar un importe máximo delimitado en la propia Ley-, permite modular la sanción entre tales cuantías máxima y mínima en función de los hechos concurrentes o, por el contrario, debe aplicarse automáticamente el porcentaje de la cifra de negocios para determinar la

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Constitucional

sanción (con el límite mínimo y máximo previsto en la norma). En el supuesto de que se entienda que ha de procederse conforme a la segunda vía de las enunciadas, ha de determinarse por parte del Tribunal Constitucional, si ello resulta conforme al principio de proporcionalidad y al derecho de la propiedad previstos en la Constitución y en el CEDH (un asunto similar se plantea en el rec.873/2019).

Tribunal Supremo

SIMULACIÓN-SANCIÓN

No cabe acogerse a un error de prohibición -de naturaleza invencible- para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 07/07/2021. Rec. 1926/2020

Una entidad es objeto de actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2008 a 2011. Con anterioridad al inicio de las actuaciones, la entidad había presentado las autoliquidaciones correspondientes a los períodos objeto de comprobación, autoliquidando e ingresando los importes identificados en los acuerdos. Trayendo causa del acuerdo de liquidación de IVA, el Inspector Jefe dictó **acuerdo sancionador**. El TEAR de Cataluña en lo que aquí interesa, señaló que el acuerdo sancionador se hallaba suficientemente justificada la concurrencia del **elemento subjetivo de la culpabilidad** en la conducta enjuiciada, siendo patente que la entidad reclamante era utilizada por uno de los socios, don Jaime , para hacer constar a su nombre ingresos que le correspondía personalmente.

El TSJ de Cataluña -en la sentencia que ahora es objeto de impugnación- estimó parcialmente el recurso planteado por el contribuyente considerando que no puede desprenderse de la **simulación parcial** indicada, una conducta dolosamente elusiva, ocurriendo que en los años que aquí se tratan la licitud de facturación mediante sociedades, es decir la prestación de servicios profesionales mediante sociedades, tenía un considerable respaldo que permite apreciar un error consistente en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública.

En este contexto, el abogado del Estado interpuso recurso de casación al objeto de aclarar y matizar la jurisprudencia sobre determinados aspectos del **régimen sancionador tributario en caso de simulación** a fin de determinar, en particular, si ante la constatación de un acto o negocio simulado, es procedente imponer, en su caso, la sanción, a tenor de lo dispuesto en el art. 16.3 LGT o, por el contrario, es invocable la excepción del art. 179 LGT , que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes con relación a operaciones similares.

A este respecto, el TS señala:

- La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación).

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

- La simulación negocial en tanto se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene *a fortiori* la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar.
- De tal antítesis se deriva que el TS haya considerado, en doctrina anterior -que ahora se completa y extiende-, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el art. 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación. Reiteramos ahora tal doctrina, afirmando que **no cabe acogerse a un error de prohibición** -de naturaleza invencible- para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal Supremo

READMISIÓN

Readmisión de un trabajador despedido de manera improcedente a quien se vuelve a despedir al día siguiente, tras subsanar los defectos formales del primer despido.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 07/09/2021. Rec. 1864/2018

La cuestión debatida consiste en determinar la regularidad, o no, de la readmisión efectuada tras una Sentencia de un Juzgado de lo Social, que declaró un despido objetivo por causas económicas improcedente por defectos de forma, habiendo optado la empresa por la readmisión del trabajador y que, al día siguiente vuelve a ser despedido bajo las mismas causas, pero solventando los defectos formales; despido que acabó siendo declarado procedente por otra Sentencia, esta vez del TSJ de Galicia, que es la que se recurre ante el TS.

Señala el TS que, por lo que respecta a la cuestión específica de la readmisión, si la improcedencia del despido resulta del incumplimiento de los requisitos formales del despido, **el empresario, optando por la readmisión, podrá realizar un nuevo despido en el que se cumplan los requisitos formales defectuosos u omitidos en el precedente.** Esta nueva resolución contractual no constituirá en ningún caso subsanación del primitivo acto extintivo, sino un **nuevo acuerdo de extinción con efectos desde su fecha.**

Declarada la improcedencia del despido por defectos u omisión de los requisitos formales esenciales, **la relación laboral se recompone con la opción por la readmisión, pero puede ser nuevamente declarada resuelta por el empresario, mediante un nuevo despido, en el que se subsanen los defectos formales que dieron lugar a la nulidad del anterior.** Esta nueva resolución contractual se puede efectuar una vez producida la readmisión a que obliga la improcedencia con opción por la readmisión del despido anterior y, también, en el momento de la incorporación del trabajador, **sin que sea necesario que se produzca, previamente, una efectiva prestación de servicios.**

El TS estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la empresa. Casa y revoca la sentencia del TSJ de Galicia impugnada, y declara la **firmeza del Auto del Juzgado de lo Social de Orense, de 13 de julio de 2017, que declaró que la Sentencia del mismo Juzgado, de 7 de julio de 2017** -que declaró la **improcedencia del despido** objetivo por defectos de forma condenando a las demandadas solidariamente a que **readmitieran** al demandante o le indemnizaran- **se cumplió en sus estrictos términos**, procediendo el archivo de la ejecutoria, por entender que **es posible que el empresario haga coincidir la readmisión del trabajador con un nuevo despido** como declaró el TS en su Sentencia de 30 de junio de 1990, ya que *"lo único que exige la ley es que el nuevo despido en forma se realice en el plazo de 7 días siguientes a la declaración de improcedencia del primero, lo que efectivamente tuvo lugar en el presente caso, sin necesidad de esperar a la efectiva readmisión como consecuencia de la anterior declaración, la que en todo caso se considera realizada por el simple hecho de proceder al segundo despido en forma y plazo (...) y por ello entiende que la empresa actuó correctamente al amparo del art. 110.4 Ley Reguladora de la Jurisdicción Social"*.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

PRUEBA

El TS admite como prueba en un proceso laboral un sistema de videovigilancia, a pesar de que ésta pueda vulnerar la normativa sobre protección de datos.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 21/07/2021. Rec. 4877/2018

Se dirime la corrección jurídica de la inadmisión de la prueba de videovigilancia aportada por la empresa para justificar el despido de uno de sus empleados, vigilante de seguridad; inadmisión que convalidó la sentencia recurrida del TSJ de Madrid, al confirmar la decisión en tal sentido de la sentencia de instancia.

El director de seguridad del recinto ferial comunicó a la compañía que había detectado graves irregularidades en el cumplimiento de las instrucciones impartidas a su personal, consistentes en que, según habían comprobado a través de su sistema de videovigilancia, no se estaban practicando controles que los vigilantes notificaban haber realizado. Un mes más tarde, el trabajador firmó una autorización para ceder sus datos personales tanto a la dirección del recinto ferial como a su empresa, para que estos pudieran llevar a cabo tareas de videovigilancia para controlar su actividad laboral, y a la semana siguiente, la empresa le notificó su despido disciplinario alegando transgresión de la buena fe contractual, fraude, abuso de confianza y deslealtad, al no realizar durante al menos 5 días del mes anterior las revisiones que, sin embargo, sí constaban en los partes.

El trabajador demandó a la empresa, y el juzgado de instancia entendió que la grabación se había obtenido con violación de derechos fundamentales, lo que determinó la improcedencia del despido, posteriormente confirmado por el TSJ de Madrid -fundando su Sentencia en la STEDH 9 de enero de 2018 (López Ribalda I)-, argumentando que, aunque el sistema de videovigilancia era conocido por el trabajador, su finalidad no era la del control de la actividad laboral, sino la del control de acceso al recinto ferial, y que el trabajador no había sido informado de forma expresa, precisa e inequívoca de la finalidad de la recogida de sus datos personales.

La STEDH López Ribalda I fue posteriormente rectificada y corregida por la STEDH de 17/10/2019 (López Ribalda II), en el sentido de **ya no se requiere que se informe expresamente al trabajador de que la finalidad de la videovigilancia es controlar la actividad laboral, bastando con que este conozca de la existencia e instalación del sistema**, como sucedió en el caso controvertido.

El TS considera que la prueba de la reproducción de lo grabado por las cámaras era una **medida justificada, idónea, necesaria y proporcionada al fin perseguido**. Además, puntualiza el Alto Tribunal que el hecho de que el sistema de videovigilancia fuera del recinto ferial y no de la empresa de seguridad para la que trabajaba el vigilante puede ser relevante desde la óptica del cumplimiento de la legislación de protección de datos por parte de ambas entidades, pero **no debe llevar necesariamente a impedir que la empresa de seguridad aporte en un juicio laboral unas grabaciones que pueden ser necesarias para satisfacer la carga de la prueba que sobre ella recae**. Máxime si en el centro de trabajo en que el trabajador prestaba servicios ya existía un sistema de videovigilancia, conocido por el empleado, de manera que podría ser desproporcionado, desde la perspectiva de los derechos fundamentales de los trabajadores, y hasta impracticable, que la empresa de seguridad instalara un adicional y paralelo sistema de videovigilancia.

Por todo ello, el TS casa y anula la sentencia del TSJ de Madrid impugnada, y anula las actuaciones practicadas desde el acto del juicio para que se celebre uno nuevo en el que se admita y practique la prueba de videovigilancia denegada, aportada por la empresa para justificar el despido del trabajador.

Ámbito legal (cont.)

Audiencia Nacional

TELETRABAJO

La AN declara que el tiempo utilizado para desplazarse a casa para teletrabajar debe recuperarse.

Sentencia de la AN, Sala de lo Social, de 12/05/2021. Rec. 393/2020

Lo que se discute en este asunto es si la decisión de la empresa de tener que compensar el tiempo invertido en el camino de vuelta a casa para trabajar en remoto, adoptada por la situación excepcional motivada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, que declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se puede considerar como una modificación sustancial de condiciones de trabajo del art 41 ET -como pretende la organización sindical recurrente- o, por el contrario, como una medida de horario especial negociada, de carácter excepcional y temporal, como consecuencia de la pandemia, establecida con el fin de evitar que las personas trabajadoras acudieran a lugares de confluencia masiva al público (cafeterías y restaurantes) durante la pausa para la comida -habiéndose finalizado dichas medidas el 30 de abril de 2021-, como considera la empresa.

Adelantamos que la AN ha fallado a favor de la compañía que, sin desconocer el carácter temporal de las modificaciones decididas, vinculadas a la propia evolución y correlativa temporalidad del estado de alarma, y que su decisión supone, en ocasiones, retrasar la finalización de la jornada laboral, debido a que impone a los trabajadores afectados la recuperación al término de la misma de los retrasos que hayan tenido lugar en el desplazamiento desde su puesto de trabajo presencial hasta su domicilio, tiene en cuenta que, en cualquier caso, el trabajador deberá invertir necesariamente un tiempo en el desplazamiento al final de la jornada laboral, por tanto, si es necesario recuperar los retrasos que hayan tenido lugar en el desplazamiento, ello **no supone que el trabajador tenga que prestar servicio durante más horas**, sino que al evitarse el desplazamiento al finalizar la jornada, aunque esta finalice más tarde, **no tendrá que invertir tiempo en el desplazamiento una vez finalizada la jornada.**

Esta temporalidad de las medidas y las causas de su aplicación llevan a concluir a la AN, que falta el rasgo esencial de la sustancialidad de la modificación y a afirmar, en consecuencia, que **no se está en sede del art. 41 ET sino ante una materia concreta, novedosa, que ha merecido una respuesta específica y coyuntural**, como así lo declaró la propia AN en su Sentencia de 28/10/2020 (Rec. 143/2020).

En razón a lo expuesto, la AN desestima la demanda y al estimar que no hay modificación sustancial de condiciones de trabajo, no declara vulnerado el derecho de libertad sindical ni reconoce indemnización alguna por daños y perjuicios.

Civil

Tribunal Supremo

PRÉSTAMO HIPOTECARIO

El TS reitera los criterios que deben regir la distribución de gastos e impuestos derivados de préstamos hipotecarios celebrados antes del 16 de junio de 2019

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 27/07/2021. Rec. 2931/2018

En esta Sentencia donde se dirime a quién corresponden los gastos de escritura de un préstamo hipotecario, que incluía una cláusula que atribuía a los prestatarios el pago de todos los gastos derivados de la operación, el TS vuelve a mantener la línea jurisprudencial delimitada por la sentencia del TJUE

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

de 16/07/2020 (Asuntos acumulados C-224/19 y C-259/19), reiterando, de este modo, que:

La Sala estima el recurso de casación y recuerda que tanto por su propia jurisprudencia, en la sentencia 457/2020, de 24 de julio, como por la emanada del TJUE, ya se han establecido los **criterios** que deben regir la **distribución de gastos e impuestos derivados de la celebración de préstamos hipotecarios antes del 16 de junio de 2019** -fecha de entrada en vigor de la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario-:

- I. **Gastos de notaría:** conforme a la normativa notarial (art. 63 Reglamento Notarial, que remite a la norma sexta del Anexo II del RD 1426/1989, de 17 de noviembre) deben ser abonados por los interesados, que en el caso del préstamo hipotecario son ambas partes, por lo que deben abonarse por mitad. Criterio que vale tanto para la escritura de otorgamiento como para la de modificación del préstamo hipotecario.

En la escritura de cancelación de la hipoteca, como el interesado en la liberación del gravamen es el prestatario, a él le corresponde este gasto; y por lo que respecta a las copias de las distintas escrituras notariales relacionadas con el préstamo hipotecario, deberá abonarlas quien las solicite, en tanto que la solicitud determina su interés.

- II. **Gastos de gestoría:** con anterioridad a la Ley 5/2019 no había ninguna norma legal que atribuyera su pago a ninguna de las partes. En consecuencia, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE, a partir de la Sentencia 555/2020, de 26 de octubre, su pago debe atribuirse íntegramente a la entidad prestamista.

Concluye el TS estimar en parte el recurso de casación interpuesto, y casa la Sentencia de la AP de Asturias que modifica, exclusivamente, en el sentido de incrementar la cantidad que la demandada debe devolver a los demandantes, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos.

Audiencias Provinciales

CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS*

La AP de Cáceres aplica la cláusula *rebus sic stantibus* y reparte al 50%, entre arrendador y arrendatario, las consecuencias económicas derivadas de su contrato, por efecto de la pandemia.

Sentencia de la AP de Cáceres, de 03/09/2021. Rec. 677/2021

La importancia de esta sentencia radica en que la AP de Cáceres, aplicando la cláusula *rebus sic stantibus* -y en base a la facultad concedida por el art. 1154 CC- **modera, bajo parámetros de ponderación y de manera equitativa, al 50%, la indemnización que tendría que abonar una arrendataria tras desistir del contrato de arrendamiento de local comercial** debido a la situación de emergencia sanitaria por Covid-19 a causa de las **pérdidas económicas** que arrastraba -teniendo en cuenta, además, que la arrendadora no condonó a la arrendataria las rentas correspondientes al contrato de arrendamiento de los meses de abril, mayo y junio de 2020-, como consecuencia de la aplicación de la cláusula penal convencional pactada en el contrato.

Afirma la AP de Cáceres que la consecuencia del desistimiento por el arrendatario dentro del primer año de vigencia del contrato no puede ser otra que la aplicación de la cláusula penal, que establecía: *“En el caso de que la parte arrendataria quiera dar por finalizado el contrato en cualquier momento de la vida del mismo, deberá comunicarlo fehacientemente al arrendador con*

Ámbito legal (cont.)

Audiencias Provinciales

una antelación de 4 meses, si bien las partes acuerdan que si la precipitada resolución fuera instada dentro del periodo comprendido por los 12 primeros meses pactados, la parte arrendataria deberá abonar al arrendador, en concepto de indemnización, una cantidad equivalente a la renta que corresponda al plazo contractual que quede por cumplir, hasta alcanzar los 12 primeros meses”.

Aunque no es posible la resolución contractual que pretende la arrendataria, sobre todo cuando el arrendatario desistió del contrato de manera unilateral conforme a la facultad que le brindaban las estipulaciones del negocio jurídico, sin embargo, no puede desconocerse -señala la AP- que la situación de pandemia y la declaración del Estado de Alarma en marzo de 2020 desembocó en una situación absolutamente imprevisible que afectó sobremanera al sector hostelero.

La AP de Cáceres estima que es aplicable al caso la cláusula *“rebus sic stantibus”*, al igual que la facultad moderadora de la pena del art. 1.154 CC, porque la obligación fue parcial o irregularmente cumplida por el demandante, arrendatario del local comercial.

Sobre la efectiva puesta a disposición del local comercial dentro del primer año de vigencia del contrato, la AP aprecia reticencias objetivas, e insuficientemente justificadas, por parte del arrendador para recoger las llaves del local, que considera se produjo con el burofax que le remitió el arrendatario, donde consta un ofrecimiento serio y verosímil de entrega de las llaves en el día, hora y lugar que hubiera designado la arrendadora, con expresión de que el inmueble se encontraba libre y expedito.

Mercantil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

CONTRATO DE AGENCIA

El TJUE delimita el concepto de “venta de mercancías”, en relación con el suministro de *software* informático.

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 16/09/2021. Asunto C-410/2019

En el contexto de un litigio entre dos sociedades dedicadas al desarrollo de *software*, en relación con el pago de una indemnización como consecuencia de la resolución del contrato entre ambas sociedades, se presenta petición de decisión prejudicial cuyo objeto es la interpretación del art. 1, apdo. 2, de la Directiva 86/653/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1986, relativa a la coordinación de los derechos de los Estados miembros en lo referente a los agentes comerciales independientes (en adelante, la Directiva 86/653/CEE).

El art. 1.2 de la Directiva 86/653 define el “agente comercial”, a los efectos de esta Directiva, como toda persona que, como intermediario independiente, se encargue de manera permanente, ya sea de negociar por cuenta de otra persona, denominada “empresario”, la venta o la compra de mercancías, ya sea de negociar y concluir estas operaciones en nombre y por cuenta del empresario.

Esta disposición enuncia tres requisitos necesarios y suficientes para que una persona pueda calificarse de “agente comercial”: (i) debe tener la condición de intermediario independiente; (ii) debe estar vinculada contractualmente de manera permanente al empresario; y (iii) debe ejercer una actividad consistente, bien en negociar la venta o la compra de mercancías por cuenta del empresario, bien en negociar y concluir estas operaciones en nombre y por cuenta de este. En el caso, solo se cuestiona el tercero de estos requisitos, en la medida en que se refiere a la negociación de la “venta de mercancías” por cuenta del empresario.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

A este respecto, observa el TJUE que la Directiva 86/653 no define el concepto de “venta de mercancías, por lo que procede determinar si dicho concepto puede incluir el suministro, a cambio del pago de un precio, de un *software* informático a un cliente de forma electrónica, cuando este suministro se facilita acompañado de una licencia con carácter perpetuo para el uso de dicho *software*.

Declara el TJUE que el **concepto de “venta de mercancías”** a que se refiere el art. 1.2 de la Directiva 86/653/CEE debe interpretarse en el sentido de que **puede incluir el suministro, a cambio del pago de un precio, de un *software* informático a un cliente de forma electrónica, cuando este suministro se facilita acompañado de una licencia con carácter perpetuo para el uso de dicho *software*.**

Tribunal Supremo

CONTRATO DE FRANQUICIA

Determinación de los efectos de la resolución de un contrato de franquicia por la presunta imposición unilateral de los precios de los productos por la franquiciadora.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 28/07/2021. Rec. 3217/2018

En este asunto, a raíz de un contrato de franquicia, surge la controversia cuando una de las partes, el franquiciado, manifiesta su intención de resolver unilateralmente el contrato, sin llegar a un acuerdo sobre los términos de la resolución con la franquiciadora, que formuló demanda contra la primera en la que solicitó que se declarase (i) improcedente la resolución unilateral pretendida por la demandada y (ii) resuelto el contrato por incumplimiento de la franquiciada; y (iii) se condene a la demandada a indemnizar a la franquiciadora.

La demandada se opuso a la demanda y formuló reconvencción, solicitando, entre otros pedimentos, que se declarase nulo el contrato por contener una cláusula ilícita de fijación de precios. La sentencia de primera instancia estimó íntegramente la demanda y desestimó la reconvencción. La Audiencia Provincial estimó el recurso de apelación y, revocó la sentencia de instancia, considerando probado que el franquiciador fijaba unilateralmente los precios de los productos, sin garantizar el margen comercial de la franquiciada; así como que el franquiciador conocía la ilicitud de dicha conducta.

Señala el Alto Tribunal que, si bien la norma es que quien crea la distorsión de la competencia deba indemnizar los daños y perjuicios causados a la parte contraria, no es contrario al Derecho comunitario que se establezca una excepción cuando la contraparte también ha contribuido con su actuación a la restricción o falseamiento de la competencia. La franquiciada consintió al suscribir el contrato y durante la vigencia de la relación contractual la fijación de precios. Las partes deberán devolverse mutuamente las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos y el precio con los intereses desde su pago.

El TS estima en parte el recurso de casación interpuesto por la franquiciadora y acuerda la restitución recíproca de las prestaciones, conforme al art. 1303 CC, por lo que las partes deberán devolverse mutuamente las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos, y el precio con los intereses desde su pago.

Ámbito legal (cont.)

Concursal

Tribunal Supremo

CONVENIO CONCURSAL

Efectos de la aprobación de un convenio respecto de las garantías prestadas por un hipotecante no deudor, a favor de un crédito clasificado como ordinario en el concurso.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 20/07/2021. Rec. 4499/2018

A partir de la concesión de un préstamo por parte de una entidad bancaria a una entidad mercantil, un particular, en garantía de su devolución, constituyó una hipoteca sobre una finca de su propiedad. Posteriormente, la entidad fue declarada en concurso de acreedores, y el Banco comunicó su crédito, derivado del referido préstamo, solicitando su calificación como crédito ordinario, como así fue reconocido.

Tras ello, la concursada presentó una propuesta de convenio con una quita de un 50% del importe de los créditos y una espera de 7 años, los dos primeros de carencia. El convenio fue aceptado por la junta de acreedores, con el voto en contra del Banco. Posteriormente, el convenio fue aprobado judicialmente.

Las sentencias de instancia desestimaron la demanda en la que se solicitaba que se declarase que el crédito de la entidad bancaria prestamista demandada estaba vinculado al convenio concursal de la sociedad prestataria, en el que se aprobó una quita del 50%, y como consecuencia de ello, la demandada sólo podía haber percibido la mitad de su crédito, por lo que había tenido un enriquecimiento injustificado al haberse adjudicado el inmueble en el proceso de ejecución hipotecaria por el 70% del valor de tasación.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto por la demandante, argumentando que la ratio de la norma contenida en el art. 135.1 LC es garantizar al acreedor que no vota a favor de la propuesta de convenio que su aprobación no afectará a los derechos que tuviera frente a terceros, ya sean los obligados solidarios con el concursado, ya sean quienes hubieran aportado una garantía. Aunque la norma haga únicamente referencia expresa a la garantía personal (fiadores o avalistas), tiene sentido que corran la misma suerte las garantías reales prestadas por terceros, como en este caso una hipoteca otorgada por un hipotecante no deudor.

Administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

OFERTAS PÚBLICAS DE ADQUISICIÓN

Imposición de una sanción administrativa a una sociedad por la realización de una operación que vulnera la normativa sobre OPAs.

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 09/09/2021. Asunto C-546/2018

En el marco de un litigio entre dos entidades mercantiles, de una parte, y la Comisión de Ofertas Públicas de Adquisición de Austria (en adelante, Comisión de OPA), en relación con la legalidad de las sanciones impuestas a las primeras por incumplimiento de la obligación de presentar una oferta pública de adquisición (OPA), se presenta petición de decisión prejudicial cuyo objeto es la **interpretación de los arts. 4 y 17 de la Directiva 2004/25/CE** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a las OPAs -en su versión modificada por la Directiva 2014/59/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014-, a la luz del *principio de efectividad*, así como la interpretación del art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, la Carta).

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El TJUE declara que los arts. 4 y 17 de la Directiva 2004/25/CE, a la luz del derecho de defensa garantizado por el Derecho de la Unión, en particular del derecho a ser oído, así como de los arts. 47 y 48 de la Carta, deben interpretarse en el sentido de que **se oponen a una práctica de un Estado miembro conforme a la cual una resolución firme por la que se declara que se ha cometido una infracción de esta Directiva tiene efectos vinculantes en un procedimiento posterior dirigido a imponer una sanción administrativa de carácter penal por infracción de las disposiciones de dicha Directiva**, por cuanto las partes objeto de este procedimiento no pudieron, en el procedimiento anterior dirigido a declarar tal infracción, ejercer plenamente el derecho de defensa, en particular el derecho a ser oído, ni acogerse al derecho a guardar silencio, ni gozar de la presunción de inocencia respecto de los hechos que se utilizarán posteriormente en apoyo de la acusación, o no pueden disfrutar del derecho a la tutela judicial efectiva frente a tal resolución ante un tribunal competente para resolver tanto las cuestiones de hecho como las de Derecho.

TELECOMUNICACIONES

Acceso a una internet abierta: estudio de las limitaciones del uso en itinerancia debido a la activación de una opción de “tarifa cero”.

Sentencia del TJUE, Sala Octava, de 02/09/2021. Asunto C-854/2019

Sentencia del TJUE, Sala Octava, de 02/09/2021. Asunto C-34/2020

Analizamos dos casos resueltos por el TJUE en la misma fecha (02/09/2021), relativos -ambos asuntos- a las limitaciones del uso en itinerancia, debido a la **activación de una opción de “tarifa cero”** (práctica comercial mediante la cual un proveedor de acceso a Internet aplica una tarifa más ventajosa a la totalidad o a una parte del tráfico de datos asociado a una aplicación o a una categoría de aplicaciones específicas, propuestas por socios de dicho proveedor de acceso, por lo que estos datos no se imputan al volumen de datos comprado con la tarifa básica), donde se interpreta el Reglamento (UE) n.º 531/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio, relativo a la itinerancia en las redes públicas de comunicaciones móviles en la Unión - en su versión modificada por el Reglamento (UE) 2015/2120 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre (en adelante, **Reglamento sobre la itinerancia**).

En los dos casos estaba involucrada la Agencia Federal de Redes de Electricidad, Gas, Telecomunicaciones, Correos y Ferrocarriles, República Federal de Alemania:

- I. En el primero, surge el litigio entre dicha Agencia y la filial alemana de un grupo empresarial británico que proporciona servicios de telefonía móvil, internet por cable, teléfonos fijos, TV por cable e IPTV a clientes en Alemania, en relación con una decisión mediante la cual, la Agencia obligó a la empresa a poner fin a algunos de sus servicios de acceso a Internet. Derivado de ello se presentó petición de decisión prejudicial cuyo objeto es la interpretación de los arts. 6 *bis* y 6 *ter*, apdo. 1, párrafo primero del Reglamento sobre la itinerancia-, y de los arts. 2.2 y 4.4 del Reglamento de Ejecución (UE) 2016/2286 de la Comisión, de 15 de diciembre, que establece disposiciones de aplicación relativas a la política de utilización razonable y a la metodología para evaluar la sostenibilidad de la supresión de los recargos por itinerancia al por menor, así como sobre la solicitud que debe presentar un proveedor de itinerancia a efectos de tal evaluación.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- II. En el segundo, surge el litigio entre dicha Agencia y una empresa de telecomunicaciones alemana, en relación con una decisión por la que la Agencia declaró la incompatibilidad de una opción tarifaria con las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión y prohibió el mantenimiento o la introducción de cláusulas destinadas a limitar el ancho de banda. Derivado de ello se presentó petición de decisión prejudicial con el objeto de que el TJUE interpretase el art. 3.3 del Reglamento sobre la itinerancia.

En la primera Sentencia señala el TJUE que un incumplimiento de la obligación de trato equitativo del conjunto del tráfico no puede justificarse en virtud del *principio de libertad contractual*, reconocido en el art. 3.2 del Reglamento sobre la itinerancia, y que su art. 3.3 se opone a cualquier medida contraria a la obligación de trato equitativo del tráfico cuando tal medida se base en consideraciones comerciales. En definitiva, una opción tarifaria de “tarifa cero” como la controvertida en el litigio principal realiza una distinción en el tráfico de Internet basada en consideraciones comerciales, al no imputar a la tarifa básica el tráfico con destino a aplicaciones asociadas. Por consiguiente, esta práctica comercial no cumple la obligación general de trato equitativo del tráfico, sin discriminación ni interferencia, enunciada en el art. 3.3 párrafo primero del Reglamento 2015/2120.

Concluye el TJUE interpretando **el art. 3 del Reglamento sobre la itinerancia**, (i) en el primer caso, en el sentido de que **una limitación del uso en itinerancia, debido a la activación de una opción tarifaria de “tarifa cero” es incompatible con las obligaciones derivadas del apdo. 3 de dicho artículo**; y, (ii) en el segundo caso, de manera similar, que **una limitación del ancho de banda, debido a la activación de una opción tarifaria de “tarifa cero” aplicada al streaming de vídeo, ya sea difundido por operadores asociados o por otros proveedores de contenidos, es incompatible con las obligaciones derivadas del apdo. 3 de dicho artículo**.

Tribunal Supremo

COVID-19

El TS avala la Orden gallega que exige mostrar el “Pasaporte Covid” en locales de hostelería, restauración y ocio nocturno de una determinada parte de su territorio.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 14/09/2021. Rec. 5909/2021

El tema controvertido es, en definitiva, si la Orden de la Consejería de Sanidad de Galicia, de 22 de julio de 2021, que prorroga y modifica la de 25 de junio de 2021, respecto de la exhibición de la documentación exigida para el acceso al interior de determinados establecimientos -es decir, sobre la **medida que obliga a mostrar el “Pasaporte Covid” para poder entrar en locales de hostelería, restauración y ocio nocturno del territorio de su Comunidad Autónoma-**, resulta necesaria, adecuada, idónea y apta para conseguir el fin perseguido de disminuir el riesgo de contagio en dichos establecimientos, y si existe una posible vulneración de los derechos de igualdad, intimidad y protección de datos.

El TS estima el recurso de casación interpuesto, y **anula el Auto** del TSJ de Galicia, de 20 de agosto de 2021 impugnado, **y ratifica la Orden** controvertida, argumentando lo siguiente:

- La medida es **justificada**, resultando **necesaria, idónea y proporcionada** para conseguir el fin perseguido.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Señala el TS que la vacuna no es un medio para curar la enfermedad, pero sí es una acción de carácter preventivo que evita o atempera considerablemente la propagación de la pandemia, y supone un innegable beneficio para la salud de todos. Ello unido a que la exhibición de la documentación citada, gana en concreción en *“ los lugares de ocio que por su propia naturaleza, a diferencia de otros establecimientos abiertos al público, no permiten el uso constante y permanente de la mascarilla, que debe necesariamente retirarse para comer y para beber, del mismo modo que resulta difícil mantener en ellos la distancia de seguridad, se suele conversar con un tono de voz más alto, o incluso cantar, lo que favorece la “inhalación de gotas y aerosoles respiratorios emitidos por un contagiado” que es “la principal vía de transmisión del SARS-CoV-2”, según señala el Servicio de Epidemiología de la Dirección General de Salud Pública gallego.*

- Aunque la medida más segura es el cierre de los establecimientos, sin embargo, también considera que esta medida de cierre podría dar concentraciones en la vía pública, lo que supondría un grave riesgo para la salud pública de todos, además de los costes económicos y laborales en los sectores afectados.
- La medida controvertida no se implanta de forma indiscriminada en todo el territorio de la Comunidad Autónoma, sino solo en ciertas partes según la gravedad de la incidencia de la pandemia en cada lugar.
- Reafirma lo razonado por la Sala de vacaciones del TS, en su Sentencia de 18/08/2021 (Rec. 5899/2021 -que denegó la ratificación o autorización judicial de las medidas de las autoridades sanitarias que puedan suponer limitación o restricción de derechos fundamentales, fundándose en que la Administración, en ese caso, no había justificado la necesidad de la medida sobre la implantación del denominado “pasaporte Covid”-, puesto que las circunstancias de aquel caso, son muy distintas, como distinta es también la justificación proporcionada en uno y otro caso por la Administración recurrente y, por tanto, la conclusión también diferente del TS.



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre Sociedades (IS)

El TEAC considera improcedente la inclusión de un fondo de inversión en el Registro de Grandes empresas.

Resolución del TEAC de 22/09/2021. Rec. 0651/2019

De acuerdo con el art. 3.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el Registro de grandes empresas estará formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 Ley del IVA.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid dictó un acuerdo de rectificación censal en el que se acordaba que la entidad reclamante (fondo de inversión) ha de formar parte del Registro de Grandes empresas, al considerarse que su volumen de operaciones durante el año natural anterior es superior a 6.010.121,04 euros, calculado conforme al art. 121 de la Ley del IVA.

La entidad reclamante considera improcedente incluir a los fondos de inversión en el Registro de Grandes Empresas manifestando al respecto que según el criterio general de la DGT y la jurisprudencia comunitaria, las IIC y los FP: (i) no realizan "entrega de bienes" o "prestación de servicios", sino que son meros tenedores de activos financieros, (ii) no realizan actividades empresariales o profesionales; (ii) no tienen la consideración de "empresa" ni, por tanto, de "gran empresa".

Para el TEAC los fondos de inversión no ejercen una actividad empresarial por cuenta propia y con ordenación de los medios de producción, tampoco intervienen en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que son un patrimonio separado e independiente de las entidades que los promueven y gestionan. Asimismo, tienen una regulación tributaria específica, carecen de personalidad jurídica, cuya propiedad es de los partícipes, si bien es gestionada por la entidad gestora contratada al efecto, por cuya actividad recibe una retribución, y sus ingresos proceden únicamente de los intereses, dividendos o variaciones patrimoniales de su propio patrimonio, que no participan de la naturaleza de actividad económica. Por todo ello, el TEAC estima la pretensión de la entidad reclamante (no inclusión en el Registro de Grandes Empresas) y señala que resulta plenamente aplicable a este caso el criterio establecido respecto a los fondos de pensiones en la Resolución del TEAC de 21/06/2021 - RG 3722/2018-

El criterio expuesto supone la modificación del criterio anteriormente sostenido por este TEAC respecto a Fondos de Inversión: RG 06086/2019 (22-04-2021), RG 06046/2019 (23-03-2021) y RG 2802/2016 (12-11-2019).

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

El TEAC confirma la posibilidad de compensar bases imponibles negativas mayores a las compensadas inicialmente en los supuestos en que, con posterioridad a la presentación de la autoliquidación, se produzca un aumento de las bases imponibles negativas de períodos anteriores susceptibles de compensación, como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico-administrativo o contencioso-administrativo.

Resolución del TEAC de 22/07/2021. Rec. 4223/2019

Una entidad fue objeto de actuaciones inspectoras en relación, entre otros conceptos, al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

Los ejercicios 2006 y 2007 fueron regularizados por medio del correspondiente acuerdo de liquidación. El Acuerdo de liquidación fue impugnado y finalmente en vía económico-administrativa se reconoce que en 2006 se habría generado base imponible negativa en el IS.

Una parte de esa base imponible negativa se habría compensado con la base imponible positiva resultante del periodo impositivo de 2007, quedando pendiente otra parte para su compensación en los ejercicios siguientes.

Por su parte, en relación al ejercicio 2008, la Inspección de los Tributos (después de que el Juzgado de lo Penal descartase la comisión de delitos contra la Hacienda pública) también dictó la correspondiente liquidación que fue notificada al obligado tributaria el 01/04/2016.

La entidad defiende la compensación en el ejercicio 2008 de la base imponible negativa pendiente del ejercicio 2006 (una vez minorada por la cuantía aplicada a la regularización de 2007), anulando así la cuota regularizada por los órganos de comprobación.

Se trata de un supuesto de reconocimiento de bases imponibles negativas correspondientes al ejercicio 2006 en vía económico-administrativa (mediante la resolución del TEAC de 02/03/2017 y posterior ejecución mediante el Acuerdo de fecha 04/10/2017). Como en el momento de presentación de la autoliquidación del periodo impositivo 2008 y durante el desarrollo del procedimiento inspector (finalizó el 01/04/2016) no se habían reconocido aún tales bases imponibles negativas, debe determinarse si procede su aplicación en el proceso de impugnación, esto es, en una instancia de revisión (al no existir antes el derecho a este crédito fiscal), disminuyendo con ello la cuota a ingresar que proponía la Inspección por ese periodo.

Para resolver esta cuestión el TEAC ha tenido en cuenta la doctrina fijada en la resolución de 16/01/2019 (RG 6356/15) por la que, en el supuesto en que una entidad en su autoliquidación no se hubiera compensado base imponible negativa alguna o se hubiera compensado menos de la que hubiera podido, si posteriormente ve como el importe de las bases imponibles negativas de períodos anteriores susceptibles de compensación que tiene aumenta como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico administrativo o contencioso que anula una improcedente actuación de la Administración, deberá admitirse que, en declaración complementaria o, en su caso, en el marco de unas actuaciones de aplicación de los tributos, opte por sí compensar o por compensar un importe de bases imponibles negativas superior al que compensó inicialmente.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Como **límite**, el TEAC dispone que quedaban indisponibles, en todo caso, las cantidades de bases imponibles negativas sobre las que ya se hubiera optado en la autoliquidación inicial, en virtud de lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT que señala:

“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”.

Esta limitación debe interpretarse y entenderse que es así *“rebus sic stantibus”* (estando así las cosas o mientras las cosas no cambien) con lo que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración (que en su día había minorado unas bases imponibles negativas con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.

Como efecto interpretativo que podemos considerar colateral **el TEAC restringe la posibilidad de optar de nuevo sólo sobre la parte que “de nueva” tenga la situación posterior respecto de la inicial.**

Respecto de lo que ya se optó en su día, esa opción queda bajo los efectos del art.119.3 LGT y de la interpretación que de los mismos se dio en la resolución de este Tribunal Central de 04/04/2017 (R.G. 1510/13). Esto supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo nuevo sobre lo que antes no se había podido; y siempre por un cambio de la situación que haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.

En el caso que se analiza el interesado pasa a disponer de bases imponibles negativas pendientes de 2006 reconocidas de forma sobrevenida, por lo que no se habría ejercitado opción sobre las mismas. Por tal motivo, el TEAC considera que puede ser objeto de compensación en la liquidación del período impositivo 2008, especificando que siempre y cuando no haya sido aplicada en otros períodos impositivos.

Por último, determina que el importe y procedencia de la base imponible negativa objeto de controversia se fijará cuando se establezca en una resolución que adquiera firmeza, lo que en el caso analizado se produjo alcanzada la firmeza del Acuerdo de ejecución dictado por la Administración Tributaria.

Este pronunciamiento supone una matización del criterio contenido en la Resolución 04/04/2017 (RG 1510-2013).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El TEAC fija criterio sobre el período de generación a efectos de aplicar la reducción por plurianualidad del art. 23.3 LIRPF.

Resolución del TEAC de 22/07/2021. Rec. 2585/2020

El art. 23.3 LIRPF, establece con relación a los rendimientos del capital inmobiliario que los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30%, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El caso analizado versa sobre un contrato de arrendamiento de una nave industrial con una duración de nueve años, donde las partes acuerdan que la renta por el arrendamiento se había de satisfacer cada tres años. La Administración rechazó el derecho a la reducción argumentando que se estaba en síntesis ante un contrato de arrendamiento con periodicidad mensual, pagadero cada tres años. A juicio de la Administración el hecho de diferir los pagos no modifica el periodo de generación de los rendimientos satisfechos.

El Acuerdo de liquidación fue impugnado ante el TEAR de Andalucía, quien dio la razón al contribuyente y el Director del Dpto. de Gestión Tributaria de la AEAT impugnó la resolución en alzada con el fin de que el TEAC se pronunciase sobre la imputación temporal de los rendimientos de capital inmobiliario y en qué casos dichos rendimientos pueden acogerse a la reducción prevista en el art. 23.3 LIRPF.

A efectos de acogerse a esta reducción el TEAC fija como criterio que, **por periodo de generación debe entenderse el periodo transcurrido entre el momento en que los rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan "exigibles"** en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 de la citada Ley, lo que lleva en este caso a dar la razón al obligado tributario y a desestimar el recurso de alzada interpuesto por el Director del Dpto. de Gestión Tributaria de la AEAT.

El TEAC se pronuncia, en contra de la inspección, sobre la residencia fiscal de determinados deportistas profesionales (pilotos) y concluye que no se puede determinar exclusivamente por el lugar donde compiten.

Resolución del TEAC de 24/07/2021

En este asunto, se discute, entre otras cuestiones de índole formal, en qué país tuvo la residencia fiscal el reclamante (piloto de carreras) durante un determinado periodo objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria. Mientras que el obligado tributario defiende su condición de no residente fiscal en España, la Inspección de los Tributos considera que el mismo tiene su residencia fiscal en España por encontrarse en este territorio el núcleo principal o centro de sus intereses económicos.

De acuerdo con el art. 9.1 LIRPF, se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) que permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español, o, b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

La Inspección, que no pudo determinar la residencia en territorio español en función del criterio de permanencia, se centra en el segundo de los puntos de conexión concluyendo que el obligado tributario en cuestión ha tenido la consideración de residente en España por ser el lugar en que se sitúa el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En concreto, la Inspección concluyó que el centro de intereses económicos del obligado tributario se encuentra en España, por ser en este territorio donde se obtienen la mayor parte de las rentas (imputadas en función del lugar en que se disputan las carreras del campeonato mundial en que participa como piloto) y desde donde se dirigen los aspectos relevantes de la carrera deportiva del deportista. A estos efectos, señala que debe considerarse que el centro generador, decisor y director de una actividad

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

personalísima como la que desarrolla el obligado tributario no puede situarse sino allí donde mayormente se localice la actividad económica, que constituye el elemento fundamental y causal de sus rentas, circunstancia que concurre en España. Por otra parte, la Inspección dejó al margen las rentas derivadas de sus inversiones financieras que se pueden deslocalizar de forma sencilla consiguiendo resultados interesados que atentan contra el espíritu de la norma.

Sin embargo, el TEAC, en contra de lo mantenido por la Inspección, considera que el criterio que determina la residencia en un territorio a partir de una imputación de rentas según los lugares de celebración de los grandes premios de un campeonato mundial presenta importantes limitaciones, pues se configura al margen de la voluntad del obligado tributario y es susceptible de ocasionar importantes incoherencias.

Y añade que la argumentación de la Inspección para atraer la residencia del obligado tributario a España debe declararse poco consistente, máxime cuando se prescinde de otro tipo de rentas y se deja absolutamente al margen la ubicación del patrimonio acumulado por el deportista a lo largo de una carrera deportiva cuya extensión temporal es muy reducida.

Adicionalmente, consideró que en ese caso los indicios recabados por la Inspección para acreditar que la dirección estratégica de la carrera profesional del obligado tributario se realiza desde España no resultan en absoluto concluyentes y presentan debilidades probatorias que, por lo tanto, no permiten deducir que la base de los intereses económicos haya de situarse en dicho territorio.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Comisión y descuentos concedidos a clientes finales en una venta minorista ¿procede minorar la base imponible de la operación pactada previamente con el operador mayorista?

Resolución del TEAC de 21/06/2021. Rec. 1096/2019

Conforme a los arts. 78.tres.2º y 80.uno.2º de la Ley del IVA, minoran la base imponible los descuentos concedidos en las operaciones, ya sea de forma previa o simultánea a su realización o con posterioridad.

En este asunto concreto, entre las operaciones realizadas por una entidad dedicada a las actividades propias de la agencia de viaje minorista se encuentra la intermediación en la venta de viajes, entre agencia mayoristas/tour operadores y el cliente final/viajero. Por estos servicios, recibe una comisión (%) que es facturada a los mayoristas repercutiendo el correspondiente IVA. Por otro lado, en la venta al cliente final de estos viajes, la entidad decide libremente concederle un descuento sobre el precio final del viaje fijado por el tour operador. En ningún momento este descuento es reembolsado por el mayorista y la entidad, que es quien lo asume.

A juicio de la entidad, esta operativa supone que se ha producido un exceso de tributación de cuotas de IVA, ya que la sociedad ha repercutido el IVA de la comisión a los agentes mayoristas (cuotas de IVA al 21%), sin recuperar la parte del mismo que correspondería al descuento concedido a los clientes finales de los viajes. Por ello, presentó solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del 2014 y sus correspondientes devoluciones.

Los órganos de gestión de la Administración Tributaria deniegan dicha rectificación y la discusión se centra en la procedencia de la reducción

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

de la base imponible de los servicios prestados por la reclamante. Para el TEAC, a la vista de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16/01/2014, Ibero Tours, C-300/12, resulta que el descuento que la agencia minorista concede al cliente de la agencia mayorista no se concede ni en relación con la prestación de servicios que la agencia mayorista efectúa a dicho cliente, ni en relación con el servicio de mediación que la agencia minorista presta a la agencia mayorista, por lo que el importe del referido descuento no podrá minorar la base imponible de ninguna de las dos operaciones mencionadas. Este criterio es coincidente con el de la DGT (entre otras, en contestaciones n.º 1176/01 de 15/06/2001 y la n.º 0830-01, de 25/04/2001).

Tipo impositivo aplicable a la transmisión de viviendas que carecen de Licencia de Primera Ocupación (LPO).

Resolución del TEAC de 21/06/2021. Rec. 4719/2018

En este caso, una sociedad cooperativa transmitió determinadas viviendas a los cooperativistas, aplicando el tipo reducido del 4%, en la consideración de que las mismas tenían por objeto inmuebles aptos para su utilización como viviendas.

Sin embargo, la Inspección, que entiende que los inmuebles adjudicados no podían considerarse como edificios aptos para su utilización como viviendas, ya que carecían de Licencia de Primera Ocupación (LPO), hecho probado y no discutido, por lo que procedía aplicar el tipo general del IVA.

El TEAC ha admitido en un asunto anterior (Resolución de 21-5-2021, RG 00972-2018) la aplicación del tipo reducido a la entrega de viviendas que carecían de la mencionada LPO, en el entendimiento en aquel supuesto de que en las viviendas transmitidas concurría la aptitud exigida por el legislador para la aplicación del mencionado tipo reducido.

Ahora bien, a diferencia de aquel caso, en donde únicamente faltaba el cumplimiento de meros trámites administrativos para la obtención de la referida LPO, pero las viviendas se encontraban completamente finalizadas y aptas para vivir en ellas, en este caso, a la fecha de transmisión de las viviendas, estas carecían de LPO debido a la falta de finalización de las obras en partidas que afectaban a su habitabilidad.

Siendo esto así, se confirma que no es aplicable el tipo reducido a la transmisión de viviendas sin terminar, esto es, a las que faltan trabajos o actuaciones que afectan a su normal habitabilidad, y se confirma igualmente la sancionabilidad de la conducta de la sociedad cuando aplicó a las entregas el tipo reducido del 4%.

Aduanas

Plazo de solicitud de devolución de derechos antidumping tras la anulación por parte del TJUE del Reglamento que los establecía.

Resolución del TEAC de 15/07/2021. Rec. 00550/2019

En este asunto, la interesada presentó, una vez superado el plazo de tres años desde la notificación de la deuda cuya devolución pretendía, solicitud en la que se indicaba que cabía obtener la devolución de los derechos antidumping ingresados con ocasión de la importación de biodiesel procedente de Argentina.

Ámbito fiscal (cont.)

Aduanas

La solicitud se formulaba a raíz de la anulación del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1194/2013, del de 19 de noviembre de 2013, por el que se establecía un derecho antidumping definitivo y se percibe definitivamente el derecho provisional establecido sobre las importaciones de biodiésel originario de Argentina e Indonesia. La Administración Tributaria desestimó la citada solicitud por considerar que una vez superado el plazo de tres años no es posible obtener la devolución de las cantidades ingresadas en exceso.

Frente a ello la interesada alega que no puede exigirse el cumplimiento del citado plazo pues no pudo ejercer sus acciones hasta que no tuvo lugar la anulación del Reglamento (mediante sentencia de septiembre de 2016) y subsidiariamente solicita que se considere que concurre en el presente supuesto un caso de fuerza mayor que permite prorrogar el plazo para la presentación de la solicitud de devolución de los derechos antidumping. Además considera que pesa sobre la Administración la obligación de devolver de oficio los derechos que han sido recaudados por la aplicación de un Reglamento ilegal.

A este respecto, el TEAC, por aplicación de lo dispuesto por el TJUE (sentencia CIVAD, de 14 de junio de 2012, dictada en el asunto C-533/10), concluye que no procede aceptar la devolución instada por los siguientes motivos:

1. Dado el carácter excepcional que tienen las devoluciones de los derechos de aduana, la concesión de las mismas se ha de sujetar a los requisitos establecidos al efecto en la normativa aduanera de la Unión, incluido aquel que exige que la solicitud se realice antes del transcurso del plazo de tres años desde la comunicación de la deuda. El plazo de tres años establecido en el art. 121 del Código Aduanero de la Unión es un plazo razonable que constituye una garantía del principio de seguridad jurídica y que no dificulta en exceso a los interesados el ejercicio de sus derechos.
2. En la anulación de un Reglamento antidumping no concurren los elementos subjetivo y objetivo que se requieren para apreciar la existencia de una causa de fuerza mayor que permita la ampliación del plazo de tres años en la solicitud de devolución.
3. Las autoridades aduaneras solamente están obligadas a devolver de oficio el importe de los derechos antidumping abonados como consecuencia de la aplicación de un Reglamento ilegal, desde el momento en que dicho Reglamento haya sido declarado inválido por el propio Tribunal de Justicia. La devolución de oficio procederá siempre que no se haya superado el plazo de tres años que para la devolución de la deuda aduanera fija el art. 121 del Código Aduanero de la Unión.

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)

Constitucionalidad del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Resoluciones del TEAC de 15/07/2021: Rec 2469/2018 y Rec. 02608/2018

La interesada considera que la Ley 15/2012 de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética, adolece de inconstitucionalidad por infracción de los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y generalidad, contemplados en la Constitución Española.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)

A este respecto, el TEAC resuelve que no hay vulneración por parte de la Ley 15/2012 creadora el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, contemplados en el art. 31 de la Constitución, derivada de una posible doble imposición del IVPEE con el IAE.

Para ello el TEAC tiene en consideración que el Tribunal Supremo mediante sentencia, de 8 de junio de 2021, recurso nº 2554/2014, recuerda que el TC mediante ATC 69/2018 de 20 de junio, ya había descartado la vulneración por parte de la Ley de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, contemplados en el art. 31 de la Constitución Española.

El TEAC también se ha pronunciado sobre la posibilidad de que el IVPEE vulnere el derecho de la UE concluyendo al respecto que no cabe apreciar tal vulneración (RG 3276/2019 de 20/04/2021 y RG 3237/2018 de la misma fecha). Criterio relacionado en la RG 6932/2019 de 15/07/2021 que también se pronuncia sobre la no competencia del TEAC para decidir sobre la legalidad de la Orden HAP/703/2013 de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 583 "IVPEE. Autoliquidación y Pagos Fraccionados".

Tributos Locales

Impuesto sobre Actividades Económicas

Para que exista grupo de sociedades a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios para la exención del IAE es imprescindible que actúe como grupo consolidado.

Resolución del TEAC de 15/07/2021. Rec. 3450/2019

De acuerdo con la regla tercera del art. 82.1.c) del TRLHL estarán exentas del IAE aquellas entidades cuya cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros. Dicha cifra de negocios se obtendrá, en el caso de que las mismas formen parte de un grupo de sociedades de acuerdo con lo dispuesto en el art. 42 del Código de Comercio, sumando la que corresponda a cada una de las entidades del grupo.

A estos efectos, señala el art. 42 del CCom -tras la reforma operada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea- que nos encontraremos ante un grupo de entidades cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.

En este asunto en concreto los hechos parten de la existencia de una sociedad cuyo capital se distribuye al 100% entre dos personas físicas -teniendo ambos relación de consanguinidad y figurando una de ellas como Administrador Único-. Además, existe un grupo de sociedades integrado por tres entidades en las que el 100% de las acciones y participaciones pertenecen a las mismas personas físicas.

Con estos antecedentes, la Administración Tributaria -en el curso de unas actuaciones inspectoras- concluyó que concurren los requisitos del art. 42. CCom en orden a su consideración como grupo de empresas, por cuanto existe una unidad económica de decisión y, por consiguiente, de control. Con la agregación del importe neto de la cifra de negocios de cada una de las empresas que conforman el grupo, se superaba la cifra del millón de euros, por lo que no resultaría de aplicación la exención contemplada en el art. 82.1.c) del TRLHL.

En este contexto la cuestión controvertida consistente en determinar si la entidad forma parte de un grupo de entidades de acuerdo con lo previsto en el art. 42 del CCom.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Actividades Económicas

Pues bien, de acuerdo con lo señalado por el TS en su sentencia de 6 de marzo de 2018, rec. 181/2017, para que exista grupo de sociedades a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del IAE es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como grupo consolidado, esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación.

El TEAC aplica este criterio jurisprudencial al caso concreto que se analiza, y concluye que no es posible considerar que nos encontramos ante un grupo de empresas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 42 del CCom puesto que no consta que las entidades designadas como integrantes del grupo por la Administración actúen como un grupo consolidado ni tengan la obligación de presentar sus cuentas en régimen de consolidación.

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

La AEAT no puede embargar los fondos contenidos en las cuentas bancarias del resto de entidades de la Administración Pública.

Resolución del TEAC de 19/07/2021. Rec. 7065/2020

La cuestión de fondo controvertida, que el TEAC resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, consiste en determinar si son o no embargables por la AEAT determinadas cuentas bancarias de las que es titular un organismo autónomo de una Administración autonómica para el cobro de deudas tributarias pendientes a cargo del organismo.

El TEAR de Cantabria, en la resolución objeto de alzada, consideró que el carácter inembargable o no de las cuentas debía resolverse entre las administraciones involucradas sometidas a los principios de colaboración y lealtad institucional. Sin embargo, el TEAC considera que ni del art. 140 de la Ley 40/2015 del Régimen jurídico del sector público, concerniente a los principios de las relaciones interadministrativas, ni del art. 103 de la Constitución Española, ni de ningún otro precepto puede llegarse a la conclusión de que el carácter embargable o inembargable de las cuentas bancarias de una entidad o administración pública venga determinado por el acuerdo al respecto entre las entidades o administraciones públicas implicadas en el embargo.

Sentado lo anterior, el art. 169.5 LGT dispone que no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes, lo que lleva al TEAC a realizar un repaso de la normativa específica del sector público que se considera aplicable a ese supuesto sobre el carácter embargable o inembargable de sus bienes patrimoniales.

Tras el análisis efectuado, considera que ninguna autoridad administrativa podrá dictar una providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública. En esta línea, el TEAC había reconocido ya en otros casos la posibilidad del embargo de los bienes y derechos patrimoniales de las entidades públicas salvo que se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública. (Resolución de 8 de junio de 2020 -RG 4219/2017-, que reitera el criterio de otra resolución anterior de 20 de julio de 2018 -RG 9493/2015-).

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

La peculiaridad que presenta este caso es que el embargo ha recaído sobre el dinero existente en cuentas bancarias de un organismo público.

En principio, del art. 3.2 de la Ley 33/2003, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, que considera aplicable como legislación básica, se infiere que el dinero no se entiende incluido en el patrimonio de las Administraciones Públicas, lo que podría llevar a concluir que el dinero de las cuentas bancarias de las entidades públicas sería embargable.

Sin embargo, no puede obviarse la existencia de otros preceptos legales que declaran la inembargabilidad de los fondos públicos, con un carácter más extenso, como son el art. 109.1 de la Ley 47/2003 en el ámbito del sector público estatal y el art. 85.1 de la Ley 14/2006.

La discusión no es baladí y de hecho no queda zanjada, aludiendo el TEAC al Auto del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2021 (nº 2526/2020) dictado en un recurso de casación en el que el Tribunal tendrá que aclarar si una entidad local puede dictar diligencia de embargo sobre una cuenta corriente de otra Administración pública para el cobro de deudas tributarias.

Mientras tanto, el Tribunal resuelve que la AEAT no puede embargar los fondos contenidos en las cuentas bancarias del resto de entidades de la Administración Pública estatal ni tampoco de las entidades que integran la Administración Local con el fin de cobrarse las deudas tributarias que con ella pudieran mantener tanto unas como otras. Y por lo que respecta a las deudas tributarias que mantengan con la AEAT las entidades integrantes de las Administraciones Públicas autonómicas habrá que estar a lo que respecto a la embargabilidad o inembargabilidad de las cuentas bancarias de estas últimas dispongan las leyes autonómicas respectivas.

Tribunales Económico-Administrativos Regionales

Impuesto sobre Sociedades

Deducibilidad de las pérdidas de valor de créditos derivadas de posibles insolvencias de deudores.

Resolución del TEAR de Valencia de 28/01/2021

En este asunto el TEAR de Valencia resuelve el recurso interpuesto por un contribuyente a la liquidación practicada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valencia por el Impuesto sobre Sociedades donde se cuestiona la deducibilidad de las pérdidas de valor de créditos derivadas de posibles insolvencias de deudores (art. 13.1 LIS) considerándolas como fiscalmente no deducibles.

La Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT considera que con la documentación aportada por la entidad no ha quedado debidamente acreditada su derecho a la deducción de las pérdidas por deterioro de créditos consignados en su declaración del IS del ejercicio 2015, al no haberse aportado justificación documental acreditativa del impago de los créditos deteriorados.

Por su parte, la entidad reclamante alega que para negar la deducibilidad de la pérdida por deterioro la Administración Tributaria se refiere a requisitos que no están contemplados en el art. 13.1 a) LIS, como la necesidad de reclamación judicial o de acreditación de actos tendentes al cobro, y alude al valor probatorio de su contabilidad, que fue sometida a auditoría, a los efectos de acreditar los saldos de clientes, su importe y su antigüedad.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades

Para el TEAR de Valencia, la motivación ofrecida en el acto impugnado, donde el argumento fundamental de la Administración gira en torno a que la documentación remitida por el contribuyente en defensa de su derecho no se trata de "documentos dirigidos a los deudores, en los que queden detalladas las facturas impagadas y se les inste su pago ni tampoco reclamación judicial dirigida al cobro de estas facturas", no resulta adecuado para negar la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los créditos al amparo del art. 13.1 a) de la LIS.

Al contrario, para el Tribunal, la aportación de dicha documentación supone un esfuerzo probatorio llevado a cabo por el contribuyente que permite respaldar la fuerza probatoria de las facturas aportadas que, junto con las anotaciones en los libros contables de la entidad, habida cuenta de que éstos se han sometido a auditoría, revisten un valor probatorio esencial a los efectos de acreditar el transcurso del plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación de pago.

En este caso, **la existencia de un retraso de seis meses desde el vencimiento de la obligación de pago implica un riesgo que, en ausencia de la constatación de otras circunstancias, debe considerarse suficiente para admitir la deducción fiscal del deterioro por riesgo de impago.**

Ámbito fiscal (cont.)

Dirección General de Tributos

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Alcance de la rebaja en el tipo del IVA aplicable al suministro de energía eléctrica.

Consulta Vinculante a la DGT V2006-21, de 02/07/2021

Hasta el 31 de diciembre de 2021, será de aplicación de forma transitoria el tipo reducido del 10 por ciento a efectos del IVA al alquiler de equipos de medida y control, indispensables para el suministro de energía eléctrica y su cuantificación, de acuerdo con una interpretación conjunta de la Directiva 2006/112/CE y del RD-ley 12/2021.

En caso de que en la factura eléctrica se documenten, igualmente, otras prestaciones de servicios, distintas del propio suministro de energía eléctrica, tales como servicios de mantenimiento, vigilancia, o servicios de urgencia, entre otros, que no guardan relación directa con el suministro eléctrico, ni se establecen entre los conceptos incluidos en los Anexos de la Resolución de 28 de abril de 2021, a los que se ha hecho referencia, los mismos deberán tributar al tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 21 por ciento o, en su caso, al tipo impositivo correspondiente a la naturaleza del bien o servicio que se incluya en la factura del suministro eléctrico.

Criterio de imputación temporal en la declaración anual de operaciones con terceras personas de las adquisiciones de bienes y servicios realizadas por un Ayuntamiento al margen de cualquier actividad empresarial o profesional.

Consulta Vinculante a la DGT V2013-21, de 06/07/2021

Un Ayuntamiento plantea cual debe ser el criterio de imputación temporal en la declaración anual de operaciones con terceras personas por las adquisiciones de bienes y servicios que efectúe al margen de cualquier actividad empresarial o profesional.

La disposición adicional séptima RGAT hace una regulación singular para las operaciones realizadas con cargo al Presupuesto de gastos del Estado por el procedimiento de pago directo, donde, en cualquier caso, figuran adquisiciones de bienes y servicios que se efectúan por la Administración del Estado al margen de cualquier actividad empresarial o profesional, estableciendo como criterio de imputación temporal el de la fecha de reconocimiento de la obligación.

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT concluye que, por analogía, el criterio de imputación temporal por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas al margen de cualquier actividad empresarial o profesional por parte de un Ayuntamiento es el **año natural de la fecha de reconocimiento de la obligación**.

Posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas por la compra de combustible sin consignar en las facturas la matrícula de los vehículos.

Consulta Vinculante a la DGT V2127-21, de 19/07/2021

Consulta Vinculante a la DGT V2128-21, de 19/07/2021

La DGT analiza si las cuotas de IVA soportadas por la compra de combustible serán deducibles sin consignar en las mismas la matrícula de los vehículos.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

A este respecto señala que el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de combustible utilizado por un vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo. En particular, las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad.

A estos efectos, la inclusión en la factura del suministro de la matrícula del vehículo que realiza la adquisición del combustible deberá apreciarse como un elemento justificativo de que dicho suministro se ha realizado a favor de un vehículo afecto a la actividad empresarial o profesional del consultante, **pero no es un requisito indispensable** de acuerdo con lo previsto en el art. 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

La DGT considera que las agencias de viaje en línea realizan el hecho imponible de la intermediación en línea del IDSD.

Consulta Vinculante a la DGT V2214-21 de 02/08/2021

En esta consulta la DGT analiza diversas cuestiones sobre el hecho imponible "intermediación en línea" del IDSD en un supuesto de una agencia de viajes que presta servicios tanto en nombre y por cuenta propia, como en nombre y por cuenta ajena.

Cuando las agencias de viajes **actúan en nombre y por cuenta propia** venden a los clientes viajes que previamente han adquirido de los turoperadores. Esos viajes ya han sido confeccionados previamente sin seguir las instrucciones de los clientes y se comercializan directamente por las agencias de viajes. En este caso, la actuación de las agencias de viajes no tiene por objeto poner en contacto a los viajeros con los turoperadores, sino que se limita a vender unos servicios que ya han sido previamente adquiridos por ellas y que ofrecen en el mercado asumiendo la responsabilidad sobre los mismos. Así, los turoperadores no adquieren ninguna obligación frente a los viajeros, que solamente pueden exigir responsabilidad a las agencias de viajes. Las agencias de viajes están vendiendo un servicio propio a los viajeros y, por lo tanto, no actúan como un intermediario.

Consecuentemente, en su actuación frente a los viajeros, cuando las agencias de viaje actúan en nombre y por cuenta propia, dichas agencias prestan servicios no sujetos conforme al artículo 6.a) de la LIDSD y no realizan el hecho imponible "intermediación en línea".

Cuando las agencias de viajes actúan en **nombre y por cuenta ajena** no venden a los clientes viajes que previamente habían adquirido de los turoperadores. Su papel en este caso consiste en poner en contacto a los viajeros con los turoperadores lo que puede hacerse de dos maneras:

1. Agencia de viaje física (el cliente acude a las oficinas de la agencia de viajes para contratar el viaje. Una vez ha seleccionado, la agencia de viajes lo reserva en nombre y por cuenta del cliente en la interfaz digital del turoperador). La única interfaz digital presente en este supuesto funciona como una herramienta de conexión entre el intermediario (la agencia de viajes) y el proveedor del servicio (el turoperador) y es propiedad de este último. Dicha interfaz no conecta a usuarios que son parte en una prestación de servicios subyacente, esto es, el viajero y el turoperador no se relacionan a través de una

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

interfaz de la agencia de viajes. Por lo tanto, en este caso la agencia de viajes no realiza el hecho imponible "intermediación en línea". Esta misma conclusión es aplicable a cuando las agencias de viajes presten servicios a través de "outplants", esto es, cuando pongan a disposición de los clientes empresariales una interfaz digital en la que pueden conocer las ofertas de viajes, pero sin que la conclusión de la operación subyacente se realice a través de dicha interfaz digital, sino a través de la oficina física.

2. Agencias de viaje en línea (online): en este caso la contratación del viaje es fruto de la interacción de dos interfaces digitales: en primer lugar, los viajeros utilizan la interfaz digital de la agencia de viajes para contratar el viaje. Después, una vez han formalizado la reserva en la interfaz digital de la agencia de viajes, esta utiliza la interfaz digital del turoperador para contratar por cuenta del viajero el servicio. Esta segunda fase de la secuencia de contratación es, por tanto, similar a la que existe cuando la contratación es a través de una agencia física.

En este supuesto puede decirse que la agencia de viajes está poniendo a disposición de los usuarios (viajeros y turoperadores) una interfaz digital que facilita la conclusión de un servicio subyacente de viaje. En efecto, la presencia de una segunda interfaz digital, propiedad de uno de los usuarios de la interfaz digital de la agencia de viajes (el turoperador) no obsta para que el servicio prestado por esta sea considerado una intermediación en línea ya que:

- Existen dos usuarios de la interfaz digital: viajeros y turoperadores.
- La interfaz digital facilita la prestación de servicios subyacentes (viajes) directamente entre los usuarios.

El hecho de que la contratación efectiva del viaje requiera que la interfaz digital de la agencia de viajes se conecte con la interfaz digital de uno de los usuarios (el turoperador) es indiferente, ya que, en última instancia, sus servicios son ofrecidos en la interfaz digital del intermediario y su contratación por el otro usuario (el viajero) se perfecciona en esta última interfaz. Por lo tanto, **las agencias de viajes en línea ("online") estarán realizando el hecho imponible "intermediación en línea"**.

Por otra parte, sobre los gastos de gestión cobrados por las agencias de viajes se tratan de ingresos que retribuyen servicios que se prestan tanto cuando se actúe a través de una agencia física como a través de una agencia en línea ("online"). Sobre la inclusión de los mismos en la base imponible la DGT considera que en aquellos casos en los que las agencias de viajes presten servicios de intermediación en línea, los ingresos a considerar en el cálculo de la base imponible serán tanto las comisiones en sentido en estricto como los "gastos de gestión", pues ambos retribuyen el servicio de intermediación en línea.

Finalmente la DGT se pronuncia sobre si los viajeros y los hoteles deben considerarse usuarios y si cuando uno de ellos se encuentra fuera del territorio español en el momento de realizar la reserva deben aplicarse las reglas de cálculo de la base imponible del art. 10.2.b) de la Ley.

Para el caso en que el ámbito geográfico de las operaciones exceda al ámbito del territorio de aplicación del impuesto, se deberá tener en cuenta el artículo 10.2 de la Ley del impuesto que, a efectos del cálculo de la base, establece unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos de las operaciones que se corresponden con usuarios situados en el territorio aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

Por lo tanto, si uno de los usuarios se encontrara situado fuera del territorio de aplicación del impuesto en el momento de la conclusión de la operación subyacente, deberán aplicarse las reglas del artículo 10.2.b) de la LIDSD para el cálculo de la base imponible.

La DGT considera que la comercialización de habitaciones y estancias hoteleras de un gestor no produce en el supuesto de hecho analizado el hecho imponible “intermediación en línea” del IDSD.

Consulta Vinculante a la DGT V2153-21, de 28/07/2021

La DGT analiza si en los servicios de comercialización de las habitaciones y estancias prestados por el gestor hotelero se produce el hecho imponible “intermediación en línea”, del IDSD.

En este supuesto concreto el hotel es explotado por el gestor en nombre y representación del propietario, por lo que, aunque éste formalmente es el titular de la actividad, la explotación es realizada por el gestor, en nombre y por cuenta del propietario. Igualmente, las actividades de comercialización, en las que se encuentran la inclusión de las habitaciones en las plataformas digitales propias y de terceros, que es el objeto de esta consulta, también es realizada por el gestor en nombre y por cuenta del propietario. Es decir, si bien de manera formal el servicio de alojamiento, estancia y manutención en los hoteles aparece como prestado por el propietario del hotel, todos estos servicios son prestados por el gestor al ejercer éste todas las funciones del propietario en base a los poderes otorgados.

La Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, sobre el IDSD, en el apartado III relativo a los servicios de intermediación en línea, establece que “... la definición de intermediación a efectos del impuesto reclama la existencia de, al menos, dos usuarios...”

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT concluye que no hay intermediación en línea por cuanto:

- Se aprecia una **identidad** entre el prestador de los servicios hoteleros y el titular de la interfaz digital, por lo que **no se da el requisito de la existencia de al menos dos usuarios**, al existir tan sólo uno, que sería el usuario final que utiliza o reserva los servicios hotelero.
- En consecuencia, no existe una intermediación como tal, ya que no se media entre dos sujetos independientes, sólo se produce una relación de comercialización hacia terceros, pero sin que se pueda apreciar la nota característica de la intermediación, consistente en la puesta en contacto de sujetos independientes.

Impuesto sobre Sociedades

Una sociedad civil inactiva debe presentar la declaración del IS mientras no se disuelva y liquide.

Consulta Vinculante a la DGT V2016-21, de 06/07/2021

Un sociedad civil cesó en su actividad comercial, pasando a estar inactiva, pero se encuentra pendiente de disolver y liquidar.

Sobre la obligación de presentar la declaración del IS, la DGT confirma que al tener personalidad jurídica y ser contribuyente del IS en tanto no se extinga, la entidad está obligada a presentar la declaración del IS.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades

Cómputo del valor catastral de las viviendas y locales arrendados a efectos de alcanzar el umbral necesario para obtener la exoneración de retención.

Consulta Vinculante a la DGT V2112-21, de 15/07/2021

Una entidad va a destinar dos inmuebles (vivienda y local industrial) al arrendamiento dándose de alta en los epígrafes del IAE correspondientes (861.1 "alquiler de viviendas" y 861.2 "alquileres de locales industriales y otros alquileres"). El valor catastral del conjunto de los inmuebles destinados al arrendamiento (la vivienda y el local industrial), calculado de forma conjunta, supera los 601.012,10 euros, mientras que dicho valor catastral calculado de forma independiente para cada uno de ellos no alcanza dicha cuantía.

Sobre estos hechos, la DGT analiza si a efectos de cuantificar el valor catastral del conjunto de inmuebles urbanos para determinar la exoneración del art. 61. i. 3º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y solicitar el certificado de exoneración de retenciones, computan tanto el valor catastral de las viviendas como el de los locales comerciales.

De acuerdo con la letra i) del art. 61 del RIS no existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de los rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la sección primera de las tarifas del IAE, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

Por tanto, el apartado 3º de la letra i) del art. 61 del RIS hace referencia a la actividad clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861, ya sea el 861.1, el 861.2 u otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, es decir, **hace referencia a esta actividad económica considerada en su conjunto** y exige que al aplicar las reglas para determinar la cuota de los epígrafes citados el resultado no sea cero. Si no se dan estas circunstancias, como ocurre en el caso planteado **en el que las cuotas de cada epígrafe calculadas de forma independiente serían cero, existirá obligación de retener sobre cualesquiera de los rendimientos**, tanto respecto de los procedentes del alquiler de viviendas como de los procedentes del alquiler de locales comerciales.

Los gastos en material sanitario e higiénico como consecuencia del COVID-19 no forman parte de la base de la deducción de producciones extranjeras.

Consulta Vinculante a la DGT V2155-21, de 28/07/2021

Una empresa productora española encargada de la producción ejecutiva de una obra audiovisual extranjera que se rodará en territorio español va a incurrir en determinados gastos en material sanitario e higiénico como consecuencia del COVID-19 y plantea la posibilidad de computar dichos gastos como base de la deducción de producciones extranjeras (art.36.2 LIS).

A este respecto, la DGT señala que los gastos derivados de la compra de mascarillas, gel hidroalcohólico, guantes y pantallas protectoras, así como los gastos incurridos en los test y pruebas para la detección del COVID-19, no podrán formar parte de la base de la deducción prevista en el art. 36.2 de la

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades

LIS, en la medida que dicho precepto exige para ello que los gastos estén directamente relacionados con la producción. Esta circunstancia no concurre en los gastos señalados ya que traen causa en las medidas de prevención y contención necesarias para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, estando encaminados a evitar la generación de riesgos de propagación de dicha enfermedad, habiendo sido adoptadas tanto por la ciudadanía como por el resto de sectores económicos.

Dichos gastos tendrán la consideración de fiscalmente deducible a efectos del IS siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas para ello en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme a la LIS.

Una AIE tiene que imputar la bases imponibles negativas (BINs) a sus socios.

Consulta Vinculante a la DGT V2178-21, de 30/07/2021

Una AIE plantea si es posible la no imputación de bases imponibles negativas a sus socios con la previsión de compensación en sede de la AIE con bases imponibles positivas en futuros ejercicios.

A este respecto la DGT señala que la AIE consultante imputará las bases imponibles negativas a sus socios de conformidad con lo dispuesto en la normativa de la LIS.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Periodo impositivo en el que se debe aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Consulta Vinculante a la DGT V2023-21, de 07/07/2021

Se consulta a la DGT sobre el periodo impositivo en el que aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación cuando se produce un decalaje temporal entre el ejercicio en el que se eleva a público la suscripción de acciones y el ejercicio en que se produce la inscripción registral.

La DGT considera que en este supuesto la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación se aplicará en el periodo en el que se satisfacen las cantidades correspondientes por la suscripción de participaciones en la ampliación de capital de la sociedad.

Se pierde el derecho a la exención establecida para la entrega de acciones gratuitas por la empresa a sus empleados si como consecuencia de una oferta pública de adquisición del 100 por 100 de las acciones de su empleador, el empleado vende las acciones a la compañía adquirente antes de que transcurra el plazo mínimo de mantenimiento.

Consulta Vinculante a la DGT V2028-21, de 07/07/2021

En este supuesto se analiza si se pierde el derecho a aplicar la exención establecida para la entrega de acciones gratuitas por la empresa a sus empleados (art. 42.3.f) LIRPF) en el caso de que como consecuencia de una oferta pública de adquisición del 100 por 100 de las acciones de su

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

empleador, el empleado antes de que transcurra el plazo mínimo de mantenimiento de 3 años de las acciones vende las mismas a la compañía adquirente.

La DGT señala que el RIRPF no establece excepciones a dicho plazo ni condiciona la existencia del incumplimiento del plazo a los motivos que dan lugar a éste.

Además en el presente supuesto, no se cumple la finalidad para la cual se establece el beneficio fiscal: la participación mantenida en el tiempo de los trabajadores en la empresa, mediante el ejercicio de sus derechos políticos y económicos durante el periodo mínimo establecido reglamentariamente. En consecuencia, debe concluirse que, en este caso, al no haberse mantenido las acciones durante el plazo establecido de tres años, **se pierde el derecho a la exención prevista en el art. 42.3.f) de la LIRPF.**

La solución sería distinta en el caso referido a una operación de reestructuración, a consecuencia de la cual a los empleados se les habían canjeado las acciones que tenían de la sociedad matriz de su sociedad empleadora por acciones de la sociedad extranjera que había pasado a ser la nueva matriz. Para este supuesto la DGT concluyó (CV2480-20) que cumpliéndose el resto de los requisitos establecidos para la aplicación de la exención, el canje de acciones de la antigua sociedad matriz por acciones de la actual, no debe entenderse como un incumplimiento de la obligación de mantenimiento durante tres años por los empleados de las acciones inicialmente recibidas, debiendo considerarse, a esos exclusivos efectos, cumplido el plazo de mantenimiento de las acciones recibidas inicialmente, si las nuevas acciones son mantenidas por los trabajadores por el tiempo que restara, en el momento del canje, para la conclusión del referido plazo de tres años.

Imputación temporal de un bonus percibido por un empleado en un ejercicio en que es residente fiscal en España pero basado en la consecución de objetivos en un ejercicio anterior en que era no residente fiscal en España.

Consulta Vinculante a la DGT V2029-21, de 07/07/2021

En este supuesto un contribuyente percibe en 2021 un bonus de gestión basado en la consecución de objetivos del 2020. Durante el citado año (2020) el citado contribuyente fue residente en Chile.

El art. 14.1 LIRPF recoge como regla general para los rendimientos del trabajo la de su **imputación al período impositivo en que sean exigibles por el perceptor.**

Conforme con esta regla de imputación el bonus analizado en este supuesto se imputará al período impositivo de su exigibilidad, circunstancia -esta última- que cabe entender se produce con posterioridad al cierre del ejercicio 2020, pues su cálculo vendría dado por los propios resultados empresariales del ejercicio 2020 y la evaluación del trabajador en el mismo período, cálculo que exige el cierre del ejercicio.

Por ello, procederá imputarlo al período impositivo siguiente, esto es, 2021, período en el que se realiza también abono por la empresa.

Respecto a la **retención** a practicar por la empresa en el momento de satisfacer estos rendimientos, la misma se realizará de acuerdo con el procedimiento general para determinar el importe de la retención recogido en el art. 80 del RIRPF y sin que resulte aplicable el tipo de retención del 15 por 100 prevista para los para los atrasos.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

En el caso de transmisión del inmueble, se deben computar las amortizaciones del inmueble a efectos de determinar el valor de adquisición para el cálculo de la ganancia patrimonial, con independencia de que las haya practicado o no.

Consulta Vinculante a la DGT V2082-21, de 12/07/2021

En este supuesto un contribuyente no ha deducido como gasto la amortización correspondiente a un inmueble durante los años en que la vivienda ha estado alquilada. Se plantea, si en caso de transmisión del inmueble se deben computar las amortizaciones del inmueble que no se han practicado a efectos de determinar el valor de adquisición para el cálculo de la ganancia patrimonial.

La DGT confirma que a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión de la vivienda, en la determinación del valor de adquisición **se deberá minorar el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (durante el periodo de arrendamiento) con independencia de que las haya practicado o no**. Se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso. El porcentaje fijo que proceda se aplicará en función del número de días en que el inmueble hubiera estado arrendado en cada período impositivo.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Tributación de la conmutación del usufructo universal atribuido al cónyuge superviviente en una herencia testada.

Consulta Vinculante a la DGT V2072-21, de 09/07/2021

Se analiza la tributación de la conmutación de todo o parte del usufructo universal en una sucesión testada sujeta al Derecho común (Código Civil español) en la que la testadora no ha autorizado expresamente a los interesados (cónyuge y herederos) a, si lo desean, conmutar, todo o parte del usufructo universal.

El art. 57 RISD (“pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio”) señala que cuando en virtud de lo dispuesto en los arts. 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legítimo en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del art. 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

Visto lo anterior, la DGT señala que la liquidación de la herencia debe realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada una de los herederos y legatarios según las reglas de la herencia y, en concreto, en función de lo que establezca el testamento. Por lo tanto, de acuerdo con la interpretación que el TS hace del art. 57 RISD, este sólo sería aplicable en los supuestos en los que la conmutación del usufructo afecte a los derechos legítimos, es decir, a **aquellos atribuidos “ex lege”**, como legítima a los herederos forzosos, a los que hacen referencia los arts. 839 y 840 del Código Civil.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

En los demás casos se producirán **dos negocios jurídicos independientes**, la aceptación de la herencia que tributará por el ISD, en el que el cónyuge viudo adquiere el usufructo de los bienes y los herederos universales la nuda propiedad y, con posterioridad, la permuta de la nuda propiedad por usufructo y viceversa. En este caso, los herederos universales, debido a la consolidación de dominio sobre determinados bienes, sólo pagarán la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, y el cónyuge viudo tributará en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de la nuda propiedad de los bienes que se adjudique, tal y como establece el art. 51.4 RISD.

Tributos Locales

Impuesto sobre actividades económicas

Compra y venta de criptomonedas (*bitcoin*).

Consulta Vinculante a la DGT V2012-21, de 06/07/2021

Sobre la obligación o no de darse de alta a efectos de IAE por comprar y vender *bitcoin* la DGT responde:

- la compraventa de criptomonedas para sí mismo, no constituye hecho imponible del IAE;
- si se presta servicios a terceros, bien de compraventa o bien de minado de criptomonedas, sí estará sujeto al IAE, debiendo darse de alta, en ambos casos, en el epígrafe 831.9.

Ámbito legal

**Dirección General de
Seguridad Jurídica y Fe
Pública (DGSJFP)**

Registro Mercantil

Efectos del cierre registral por baja provisional de una sociedad de responsabilidad limitada en el Índice de Entidades de la AEAT y por revocación de su NIF.

Resolución de la DGSJFP de 29/07/2021

En la escritura cuya calificación se impugna se elevaron a público los acuerdos de la junta general de una sociedad de responsabilidad limitada por los que se cesaba a la administradora única de la sociedad y se nombraba un administrador único. La única pretensión de la recurrente es que se haga constar en el Registro Mercantil su cese como administradora única, alegando que puede practicarse dicha inscripción por tratarse de una de las excepciones expresamente incluidas en el art. 378.1 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM).

El registrador fundamenta la suspensión de la inscripción en que **la sociedad figura dada de baja provisional en el Índice de Entidades del Ministerio de Hacienda**, comunicada al Registro a los efectos del art. 137 de la Ley 43/1995, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS) y art. 96 RRM; que la **hoja de la sociedad está cerrada** por falta del depósito de las cuentas anuales correspondientes (art. 378 RRM); y que la sociedad figura con el **CIF revocado**, según mandamiento de revocación remitido al Registro por la Agencia Tributaria.

Afirma la DGSJPD que si el cierre registral estuviera motivado sólo por el incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas anuales, resultaría que procedería la inscripción del cese de la administradora, conforme al art. 282 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) y al art. 378.1 y la disp. trans. 5.ª del RRM. Pero ello no es posible por haberse producido también el cierre registral como consecuencia de la baja provisional de la sociedad en el Índice de Entidades de la AEAT.

El art. 119.2 de la actual LIS (Ley 27/2014) señala que *“el acuerdo de baja provisional será notificado al registro público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquélla concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades”*. Por tanto, vigente la nota marginal de cierre por baja provisional en el Índice de Entidades, no podrá practicar ningún asiento en la hoja abierta a la sociedad afectada, salvo las excepciones citadas. Y producido tal cierre ni siquiera puede inscribirse -como pretende la recurrente- el cese de la administradora. Como entre las excepciones previstas no se encuentra el cese de administradores, en consecuencia, no podrá acceder a los libros registrales mientras el cierre subsista.

La DGSJPD confirma la negativa del registrador pues la **revocación del número de identificación fiscal (NIF)** de la sociedad es objeto de un procedimiento distinto del que provoca la nota marginal de cierre del art. 119.2 LIS, regulado en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. El procedimiento de **concesión** en su art. 23 y el de **revocación y rehabilitación** en su art. 147 -reformado por el art. 1.29 del RD1070/2017-; específicamente el procedimiento de **revocación**, que obedece al incumplimiento de las obligaciones fiscales que el propio precepto determina, se sujeta al procedimiento en el mismo regulado y culmina con la publicación en el BOE.

Concluye a DGSJFP declarando que **el efecto de cierre total de la hoja social es el mismo tanto en el supuesto de baja provisional en el Índice de Entidades como en el de revocación del NIF**, sin perjuicio de que la práctica de cada una de estas notas marginales, así como su cancelación se

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

practique en virtud de títulos igualmente distintos. Por todo ello, desestima el recurso planteado y confirma la negativa del registrador mercantil a inscribir la escritura por la que se elevan a público los acuerdos de nombramiento y cese de administrador único de una sociedad limitada.

Estudio de un posible supuesto de autocontratación y, en consecuencia, de un conflicto de intereses entre representante y representado.

Resolución de la DGSJFP de 21/07/2021

En este caso el registrador suspende la inscripción de constitución de una sociedad -donde una de las personas físicas otorgantes interviene en su propio nombre y, además, como administrador único de una de las dos sociedades fundadoras-, al entender que ese otorgante incide en un supuesto de autocontratación al ser él solo el que realiza el acto, en la doble representación que converge en su persona, la propia y la de la sociedad.

Asimismo, añade que el hecho de que se proceda en la escritura de constitución a designarse a sí mismo como administrador de la nueva sociedad genera un conflicto de intereses entre representante y representado.

El propio concepto de negocio societario excluye, en principio, la confrontación de intereses de las partes que lo celebran, al concurrir una causa negocial común orientada a la consecución del fin social. Así, prevalece la satisfacción del interés común sobre una eventual confrontación de los intereses de las partes, y respecto del conflicto de intereses que pueda existir en el desenvolvimiento de la sociedad no puede olvidarse que el contenido organizativo del negocio fundacional queda supeditado a la voluntad social a través de los acuerdos de la junta general y que la Ley establece determinadas cautelas para evitar los riesgos de dicho conflicto.

La DGSJFP estima el recurso interpuesto y revoca la calificación del registrador, puesto que el hecho de que el representante de una de las sociedades fundadoras sea también parte en el contrato como socio fundador, en modo alguno supone un riesgo para la representada, pues el nombramiento de administrador forma parte del contenido negocial en el que no puede apreciarse de entrada un riesgo para la sociedad representada desde el momento en que no tiene el carácter de pacto contractual irrevocable, sino que forma parte de su contenido organizativo que queda supeditado a la voluntad social a través de los acuerdos de la junta general, que podrá modificarlo en cualquier momento.

Registro de la Propiedad

Inscripción de escritura de préstamo hipotecario y obligaciones precontractuales impuestas en Cataluña.

Resolución de la DGSJFP de 30/07/2021

Se analiza en este asunto si se ajustan, o no, a Derecho las razones jurídicas aducidas por la registradora para suspender la inscripción de la escritura de préstamo hipotecario objeto de calificación por no constar en ella que se haya dado cumplimiento a las previsiones y obligaciones de información que impone la Ley 22/2010, de 20 de julio, del Código de Consumo de Cataluña, y en qué medida tal normativa es aplicable y cómo se armoniza con la

Ámbito legal (cont.)

Registro de la Propiedad

legislación estatal de protección de los consumidores, derivada de la Ley estatal 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario.

Concretamente, la cuestión debatida consiste en determinar si la omisión en la escritura de préstamo hipotecario de una expresa referencia suministrada por el notario autorizante, con la antelación debida, la información referida en el núm. 2 del art. 123-10 del Código de consumo de Cataluña, y la comprobación de que el prestamista ha suministrado la información del art. 262-4 del mismo cuerpo legal, por sí solas, son motivo suficiente para suspender la inscripción de la hipoteca pactada.

El notario recurrente argumenta que, según la Ley estatal 5/2019, corresponde al notario -y no al registrador de la Propiedad- el control del cumplimiento del *principio de transparencia material* de modo que, si se reseña en la escritura de préstamo hipotecario que se ha autorizado el acta de transparencia material, ello supone que se ha dado cumplimiento a toda la normativa implicada en la materia; en este caso, tanto la Ley estatal como la catalana.

Señala la DGSJFP que, si bien las CCAA tienen competencia de desarrollo en relación con la información precontractual a suministrar por las entidades financieras (y así lo reconoce la disp. adic. 5.ª de la Ley 5/2019), dicha información es solo una parte de un régimen de protección del consumidor que debe entenderse de aplicación general en todo el territorio del Estado, y una de cuyas bases está constituida por la intervención notarial, en los términos de la Ley 5/2019 y que **solo ella, en tanto que ley estatal, puede, *ratione materiae*, delimitar. Lo mismo sucede respecto del ámbito de calificación del registrador.**

Afirma la DGSJFP que la doctrina del Tribunal Constitucional ha establecido que si un determinado precepto autonómico no contradice la normativa básica estatal y amplía la protección del consumidor, no puede ser considerado inconstitucional; ejemplo paradigmático de lo cual podría ser el plazo de antelación de entrega de la documentación precontractual que, determinado en 10 días por la Ley 5/2019, es **ampliado a 14 días naturales por la normativa catalana**, por lo que es perfectamente defendible que la obligación del notario de verificar -en el acta de transparencia- el cumplimiento por parte del prestamista de los plazos legalmente previstos de puesta a disposición del prestatario de los documentos del art. 14 de la Ley 5/2019, debe entenderse referido, en las escrituras de préstamo hipotecario autorizadas sobre bienes sitos en Cataluña, a los indicados 14 días naturales, sin que sea necesario indicación adicional alguna en dicha escritura, aunque esta conclusión puede verse alterada en ciertos casos. Ahora bien, **lo que sí que es indudable es que el límite infranqueable, dada la imperatividad de los preceptos de la ley 5/2019, es el plazo de 10 días.**

Por tanto, si lo irrenunciable e inderogable es lo que proclama **la Ley 5/2019, esta es la única materia que cabe calificar por el registrador en el marco que ha fijado dicha Ley y no otra emanada de determinada legislación autonómica.**

En definitiva, la DGSJFP estima el recurso y revoca la nota de calificación de la registradora que suspende la inscripción de una escritura de préstamo hipotecario pues, en esta materia, **el registrador debe limitar su calificación a que la reseña del acta notarial cumpla con los requisitos exigidos en el art. 15.7 de la Ley estatal 5/2019**, ya que **el control de transparencia material se lleva a cabo por el notario en el acta previa**, y no en la escritura, en la que únicamente ha de insertar una reseña identificativa del acta.

Ámbito legal (cont.)

Registro de la Propiedad

Rectificación de descripción de finca y dudas de identidad sobre la misma.

Resolución de la DGSJFP de 30/07/2021

Se dilucida en este caso si procede la inscripción de rectificación de descripción de una finca, acreditada en expediente notarial tramitado conforme al art. 201 de la Ley Hipotecaria (LH), al existir -a juicio de la registradora- **dudas de identidad sobre la finca** fundamentadas en la circunstancia de proceder la misma por segregación de otra mayor. La finca matriz tiene asignada en el Catastro una cabida notablemente inferior a la consignada en su descripción registral, y se constituye como predio sirviente de una servidumbre de paso constituida a favor de la finca sobre la que se tramita el expediente, la cual ha pasado de lindar al norte con el resto de finca matriz a hacerlo con un camino, lo que plantea la posibilidad de que el exceso de cabida declarado se haga a costa, o en detrimento, de la finca colindante, incorporando la porción de terreno ocupada por la servidumbre de paso a la configuración perimetral de la finca.

La DGSJFP define el **método de “exceso de cabida”** como **aquel expediente en el que se hace constar en los libros la correcta extensión y descripción de la finca como base del Registro**. Este método sólo debe permitir la corrección de un dato mal reflejado en su término inicial al inmatricular la finca, por lo que si el registrador tiene dudas de estar en cualquier otro caso -inmatriculaciones de parcelas colindantes o encubrimiento de otras operaciones como agrupaciones o agregaciones- debe calificar negativamente la inscripción del exceso, o defecto, de cabida declarado.

Para proceder a cualquier rectificación de la descripción también es preciso que no existan dudas sobre la realidad de la modificación solicitada. Si el registrador formula un juicio de identidad de la finca, debe hacerlo de forma **motivada y fundado en criterios objetivos y razonados**, al tiempo de expedir la certificación, evitando así a los interesados dilaciones y trámites innecesarios. En el caso, la certificación fue expedida por un registrador diferente al que corresponde calificar lo actuado en el procedimiento e inscribir el mismo.

Las Resoluciones de la DGRN de 1 de junio de 2017 y 30 de abril de 2019 estimaron como **salvedad**, a la regla general, **aquellos casos en que el registrador que emitió la certificación inicial que permitió iniciar el expediente sea distinto de quien va a practicar la inscripción**, pues el juicio sobre la existencia o no de dudas es personal del registrador y no puede vincular a un registrador distinto que se aparte de él por causas justificadas, siempre que no conste que **se haya practicado y esté vigente la correspondiente anotación preventiva que advierte el inicio de este procedimiento**. En tal caso, el registrador no podrá oponer dudas que pudieran poner en entredicho la anotación practicada, lo que no ocurre en el caso, pues no consta practicada la citada anotación preventiva.

Por lo expuesto, la DGSJFP **confirma la calificación de la registradora que suspende la inscripción de rectificación** de descripción controvertida, pues: **(i)** la finca procede por segregación de otra mayor en 1967, fecha en que, si bien no se disponían de los sistemas actuales que posibilitan una medición precisa de las fincas, la magnitud del exceso declarado, junto con el resto de circunstancias concurrentes, abonon las dudas de identidad manifestadas por la registradora; y **(ii)** por otro lado, omite toda notificación a los colindantes registrales; trámite necesario, previsto en la regla 5.ª del art. 203.1 LH (al que se remite el art. 201.1), debiendo notificarse a los propietarios de las fincas registrales y catastrales colindantes y a los titulares de derechos reales constituidos sobre ellas, en los domicilios que consten en el Registro y, caso de ser distintos, en cualesquiera otros que resulten del expediente.

Ámbito legal (cont.)

Registro de la Propiedad

El indubitado y manifiesto carácter esencial del activo enajenado, impide la inscripción de su compraventa.

Resolución de la DGSJFP de 19/07/2021

La cuestión controvertida consiste en determinar si la venta de una finca perteneciente a una sociedad de responsabilidad limitada -activo esencial, que supera el 25% del valor de los activos que figuran en el último balance aprobado, puesto de manifiesto por la apoderada de la sociedad en la escritura- a un particular, necesitaba, o no, autorización de la junta general, según el art. 160.f) de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), que atribuye a la junta general competencia para deliberar y acordar sobre "*la adquisición, la enajenación o la aportación a otra sociedad de activos esenciales*".

Siguiendo su reiterada doctrina la DGSJFP manifiesta que, que aun reconociendo que, según la doctrina del TS transmitir los activos esenciales excede de las competencias de los administradores, debe entenderse que con la exigencia de esa certificación del órgano de administración competente o manifestación del representante de la sociedad sobre el carácter no esencial del activo, o prevenciones análogas, según las circunstancias que concurran en el caso concreto, cumplirá el notario con su deber de diligencia en el control sobre la adecuación del negocio a legalidad que tiene encomendado; pero sin que tal manifestación pueda considerarse como requisito imprescindible para practicar la inscripción, en atención a que el tercer adquirente de buena fe y sin culpa grave debe quedar protegido también en estos casos (art. 234.2 LSC); todo ello sin perjuicio de la legitimación de la sociedad para exigir al administrador o apoderado la responsabilidad procedente si su actuación hubiese obviado el carácter esencial de los activos de que se trate.

El art. 160 LSC no ha derogado el art. 234.2 del mismo texto legal, por lo que la sociedad queda obligada frente a los terceros que hayan obrado de buena fe y sin culpa grave. No existe ninguna obligación de aportar un certificado o de hacer una manifestación expresa por parte del administrador de que el activo objeto del negocio documentado no es esencial, si bien con la manifestación contenida en la escritura sobre el carácter no esencial de tal activo se mejora la posición de la contraparte en cuanto a su deber de diligencia y valoración de la culpa grave. No obstante, la omisión de esta manifestación expresa no es por sí defecto que impida la inscripción. En todo caso el registrador podrá calificar el carácter esencial del activo cuando resulte así de forma manifiesta o cuando resulte de los elementos de que dispone al calificar.

La DGSJFP desestima el recurso y confirma la negativa del registrador de la propiedad a inscribir la escritura de compraventa controvertida, **al ser indubitado y manifiesto el carácter esencial del activo enajenado**, por estar debidamente fundada.



Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencias Provinciales
CC	Código Civil, de 24 de julio de 1889
CCom	Código de Comercio, aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885
CE	Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGSJFP	Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública
DGT	Dirección General de Tributos
ET	Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IAA	Impuestos Autonómicos
IEE	Impuestos Especiales
IILL	Impuestos Locales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JPI	Juzgado de Primera Instancia e Instrucción
LC	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
LEC	Ley 1/2000, de 7 enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LH	Ley Hipotecaria, aprobada por el Decreto de 8 febrero 1946
LIIEE	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley 29/1998, de 13 julio, Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LRJS	Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RIIEE	Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que aprueba el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre
RITP y AJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLGSS	Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre
TRLHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo
TRLITP y AJD	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
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunales Superiores de Justicia
UE	Unión Europea

kpmgabogados.es



© 2021 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.