

Pérez-Llorca

Newsletter  
Fiscal



02 / 2021

---

Copyright © 2021 Pérez-Llorca.  
Todos los derechos reservados.  
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.

# Índice

## Jurisprudencia del TS

**4 El Tribunal Supremo confirma la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora**

Carolina Oliver y María Gutiérrez

**6 El Tribunal Supremo reitera su jurisprudencia sobre las exigencias de motivación e individualización de los dictámenes periciales de valoración de inmuebles en los procedimientos de comprobación de valor**

Yi Zhou y Sergio Gomollón

**8 El contribuyente puede solicitar una segunda rectificación de autoliquidación si invoca una causa distinta y no ha prescrito su derecho**

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

## Otra jurisprudencia

**10 El TJUE avala el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica**

Daniel Olábarri y Santiago Morán

## Doctrina administrativa

**12 El principio básico de la bilateralidad en los ajustes en operaciones vinculadas implica la necesidad de recurrir ambas liquidaciones durante todo el procedimiento económico-administrativo**

Ignacio Pascual y Santiago Morán

**14 Convalidación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio 2018**

Cristina Gutiérrez y Paulino González-Fierro

**16 El TEAC establece que la interposición de sociedades con el único objetivo de deducir el IVA soportado en la construcción de inmuebles destinados a operaciones exentas es un “fraude de ley” y no una simulación**

Viktoriya Petkova y Marc Chevalier

## EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA LA DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LOS INTERESES DE DEMORA

---

Carolina Oliver y María Gutiérrez · Abogadas

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021 (ECLI: ES:TS:2021:433), Pon. Sr. Merino Jara**

En la sentencia de referencia, el TS se pronuncia sobre la controvertida deducibilidad en el IS de los intereses de demora exigidos en una liquidación practicada en el seno de un procedimiento de inspección o de comprobación, o los devengados por la suspensión de la ejecución de un acto administrativo impugnado.

En el supuesto enjuiciado, la Inspección regularizó el IS de una sociedad que se dedujo los intereses demora derivados de una liquidación del IS procedente de la regularización de un ejercicio anterior, por entender que este gasto no tenía correlación alguna con los ingresos.

Por su parte, el contribuyente, con apoyo en la doctrina de la DGT (contestaciones a las consultas vinculantes V4080-15 y V0603-16), sostuvo que la naturaleza de estos intereses es compensatoria, o resarcitoria desde el punto de vista financiero, y no punitiva, y que estos no son subsumibles en ninguno de los conceptos recogidos en el TRLIS como gastos no deducibles.

Para resolver esta cuestión, la sentencia comienza recordando la redacción prácticamente coincidente de los artículos 14 de la TRLIS y 15 de la LIS que excluyen la deducibilidad de multas, sanciones y recargos (letra c) de ambas normas), donativos y liberalidades (letra e) de ambas normas), y los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, en el caso de la letra f) del artículo 15 de la LIS.

En relación con su posible tratamiento como sanción, el TS destaca que, según lo dispuesto en el artículo 26.1 de la LGT, el interés de demora tiene la naturaleza de prestación accesoria y un carácter indemnizatorio, pues su objeto es el de compensar el incumplimiento de una obligación de dar o el retraso en su cumplimiento. En este sentido, el Tribunal recupera la doctrina establecida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76) según la cual los intereses de demora no tienen una naturaleza sancionadora, sino compensatoria del perjuicio causado por la deuda tributaria, constituyendo una compensación específica del coste financiero más que una penalización en sentido estricto.

Siguiendo la enumeración de gastos no deducibles de la LIS, la sentencia descarta su naturaleza de donativo o liberalidad ante la ausencia de *animus donandi* o voluntariedad, pues su exigencia se produce *ex lege*.

A continuación, el TS analiza la posibilidad de enmarcar los intereses de demora como un gasto derivado de “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”. En este sentido, el TS confirma que esta expresión hace referencia a cierto tipo de actuaciones como sobornos y similares, y que no

## Pérez-Llorca

alcanza a cualquier incumplimiento del ordenamiento. De hecho, la sentencia razona que los intereses de demora no suponen en sí mismos un incumplimiento, pues estos se abonan por exigencia de una norma.

Así, el Alto Tribunal entiende que, desde la perspectiva fiscal de las normas del IS correctoras del resultado contable, no admitir la deducibilidad de los intereses de demora supone una penalización que exige una previsión expresa.

Por tanto, ante el silencio de la norma fiscal en el sentido indicado, el TS recurre a la normativa contable interpretada por las resoluciones de 9 de octubre de 1997 y de 9 de febrero de 2016 del ICAC, y que establecen el carácter financiero del interés de demora tributario al permitir su contabilización como gasto financiero o como reservas, en función de que se correspondan con intereses del ejercicio en curso o ejercicios pasados.

Por último, la sentencia hace referencia a los intereses suspensivos, sobre los que también concluye una naturaleza indemnizatoria por el retraso, motivado en este caso por la interposición de reclamaciones o recursos y que asimila a los intereses de demora.

No obstante lo expuesto, el TS recuerda que la deducibilidad de los intereses de demora, tanto los exigidos en una liquidación derivada de un procedimiento de inspección o de comprobación, o los devengados por la suspensión de la ejecución, como gastos de índole financiera, está sometida a los límites del artículo 16 de la LIS (artículo 20 del TRLIS).

## EL TRIBUNAL SUPREMO REITERA SU JURISPRUDENCIA SOBRE LAS EXIGENCIAS DE MOTIVACIÓN E INDIVIDUALIZACIÓN DE LOS DICTÁMENES PERICIALES DE VALORACIÓN DE INMUEBLES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN DE VALOR

---

Yi Zhou y Sergio Gomollón · Abogados

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021 (ECLI: ES:TS:2021:110), Pon. Sr. Navarro Sanchís.**

En su reciente sentencia de 21 de enero de 2021, el TS vuelve a analizar los requisitos que deben cumplir los dictámenes de peritos de la Administración en los procedimientos de comprobación de valores y, en particular, la necesidad de que, como regla general, el perito de la Administración visite el inmueble objeto de la valoración.

En el caso examinado, los contribuyentes habían autoliquidado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de una herencia que incorporaba un inmueble de un elevado valor, siguiendo para ello los criterios de valoración administrativos que había aprobado la Comunidad Autónoma. Sin embargo, la Administración tributaria aragonesa inició un procedimiento de inspección que cuestionaba esa valoración. Hasta tal punto llegó a ser controvertido el valor que atribuir a la finca, que se tuvieron que evacuar tres dictámenes de peritos diferentes en el seno de las actuaciones inspectoras, por haber incurrido los primeros en errores o irregularidades que fueron obligando a emitir nuevos.

En esta nueva sentencia, el Alto Tribunal, después de recopilar un sólido y consolidado repertorio de jurisprudencia sobre la materia, aprovecha para profundizar en las exigencias que deben cumplir los dictámenes de peritos que lleven a cabo valoraciones en los procedimientos tributarios con carácter general. Fundamentalmente, destaca varias ideas que resultan de un gran interés por trascender al caso:

1. Ratifica que la regla general será que en las valoraciones de peritos se exigirá la visita o comprobación personal y directa del inmueble, admitiendo “*sólo de manera excepcional y justificada*” que ese trámite pueda ser dispensado. Considera que ello es una garantía razonable y proporcionada para el contribuyente de que lo que se evalúe sea el bien en sí mismo.
2. Por lo que respecta a la motivación que debe contener el informe, hace suya la doctrina del TEAC que exige la “*constancia fehaciente de datos y documentos acreditativos del tertium comparationis, esto es, de los valores de venta de otros inmuebles y de la igualdad o identidad de situaciones entre unos y otros*”.
3. Finalmente, de una forma crítica y contundente con la actuación de la Administración, desarrolla una exhaustiva exposición sobre la naturaleza de los dictámenes periciales y su razón de ser. En este sentido, (i) resalta que, en el contexto de los procedimientos tributarios, el perito no es un tercero independiente sino un funcionario al servicio de la Administración,

## Pérez-Llorca

sin que esté sometido a contradicción frente a lo que ocurre en los dictámenes en los procedimientos judiciales; (ii) subraya que, en consecuencia, es necesario que el perito aporte criterios técnicos fundados propios de la naturaleza y destreza del perito, por lo que no resulta aceptable que este se limite a aplicar valores de referencia administrativos que no precisarían de ningún conocimiento técnico o especializado como el que debe tener el perito, sino que se exige que su valoración sea a partir del examen del inmueble que haya llevado a cabo observando y constatando sus circunstancias directamente (esto es, si hay reformas, su estado de conservación, calidad de materiales, etc.); y, (iii) en definitiva, rechaza la revisión de forma automatizada a través de reglas específicas de valoración, pues estas *“no han sido creadas para mayor confort personal de los técnicos de la Administración ni para comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos.”*

Finalmente, el TS es especialmente crítico con la comprobación de valores realizada por la Administración, teniendo en cuenta que los contribuyentes habían realizado su autoliquidación atendiendo a los valores de referencia aprobados por la propia Administración autonómica. Tal actuación, a juicio del Alto Tribunal, supone una clara vulneración de los *“principios de buena fe, de la confianza legítima, de la buena administración y los actos propios de la administración.”*

## EL CONTRIBUYENTE PUEDE SOLICITAR UNA SEGUNDA RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN SI INVOCA UNA CAUSA DISTINTA Y NO HA PRESCRITO SU DERECHO

---

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo · Socia y Of Counsel

### Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (ECLI: ES:TS:2021:447), Pon. Sr. Navarro Sanchís

El artículo 221 de la LGT regula un procedimiento especial para la rectificación de autoliquidaciones y solicitud de devolución de ingresos indebidos que, lógicamente, no permite revisar los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que hubiera devenido firmes.

Esa regulación determina que sea difícil imaginar supuestos en que el contribuyente puede instar en distintas ocasiones una rectificación de autoliquidaciones, porque lo normal será que la primera solicitud finalice con una resolución que estima o desestima la solicitud y, en su caso, dicta la liquidación procedente. Pero no siempre es así, como se aprecia en la sentencia analizada, cuya fundamentación es especialmente sutil en la aplicación de las categorías dogmáticas al caso concreto.

En el caso enjuiciado, la Sala tenía que determinar si el obligado tributario, *“una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud”*.

La cuestión llega al TS después de que un contribuyente hubiera presentado una primera solicitud de rectificación de su autoliquidación por el IIVTNU. La Administración desestimó su solicitud y confirmó la legalidad de la cuota contenida en la autoliquidación y, por distintos motivos, esa resolución devino firme.

Un año más tarde, el contribuyente presentó una segunda solicitud de rectificación, argumentando que la admisión de la cuestión de inconstitucionalidad determinaba un cambio de circunstancias en la motivación de su pretensión.

La pretensión fue desestimada en sede administrativa primero y en sede judicial después. La sentencia desestimatoria dictada por el TSJ fundamenta su decisión en el hecho de que la primera solicitud había sido desestimada mediante una resolución que había devenido firme y, además, esa resolución *“aprobó la liquidación definitiva del impuesto y que esta liquidación quedó firme y consentida al aquietarse la interesada”*.

Sin embargo, esa fundamentación fue desmontada en la sentencia ahora analizada por considerar que la resolución desestimatoria no contenía ninguna liquidación que deviniera firme, sino una mera desestimación de la solicitud en la que reproducían los mismos cálculos realizados por el contribuyente. A tal efecto –sostiene la sentencia– la mera respuesta negativa a una solicitud de



## Pérez-Llorca

esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto *“tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto”*.

Además –continúa la sentencia– no cabe reputar liquidación, a los efectos del artículo 221.3 LGT, a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho, que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada, pues *“el efecto de tal declaración es cuando menos, superfluo e ineficaz, esto es, no añade un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud -como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio-, que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación”*.

Esos argumentos bastaban para justificar que en el caso enjuiciado no existía ninguna liquidación administrativa que hubiera devenido firme, pero todavía quedaba por analizar si resultaba admisible que el contribuyente formulara una solicitud esencialmente coincidente con otra solicitud ya resuelta.

En relación con esta segunda cuestión, recuerda la sentencia que, según la dogmática procesal, existe cosa juzgada administrativa cuando concurre la triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - *causa petendi*-. Por tanto, dado que en el supuesto enjuiciado cabe entender que se produjo una *“alteración de las circunstancias de relevancia jurídica acaecidas sobrevenidamente en cuanto a las dudas (entonces) y certezas (más adelante) sobre la inconstitucionalidad de los preceptos (107.1 y 110 TRLHL) que determinan la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa”*, se debe concluir que no existe identidad en la *causa petendi*.

Por todo ello concluye la sentencia que *“una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada”*.

Consecuentemente, como en el caso enjuiciado no cabía apreciar *“cosa juzgada administrativa”*, ni tampoco existía una liquidación propiamente dicha que hubiera devenido firme, no existía impedimento alguno para tramitar esa segunda devolución de ingresos indebidos.

## EL TJUE AVALA EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

---

Daniel Olábarri y Santiago Morán · Abogados

### Sentencia del Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2021 (ECLI:EU:C:2021:163).

El TJUE dictó el pasado 3 de marzo de 2021, en el marco de una cuestión prejudicial planteada por el TSJ de la Comunidad Valenciana, una sentencia confirmando que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (“IVPEE”) es conforme con el Derecho de la Unión Europea.

El IVPEE es un impuesto directo que grava la realización de actividades e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, que fue introducido en nuestro sistema tributario en virtud de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. No obstante, desde su entrada en vigor se plantearon dudas tanto sobre su constitucionalidad (que fueron desechadas por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo), como sobre su conformidad con el Derecho de la Unión Europea, lo que finalmente llevó al TSJ al planteamiento de las diferentes cuestiones prejudiciales que son resueltas por esta sentencia.

La primera cuestión prejudicial planteada parte del entendimiento del TSJ de que el IVPEE, pese a ser definido como un impuesto directo, es en realidad un impuesto indirecto que carece de finalidad específica, lo que podría ser contrario a la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales (la “**Directiva 2008/118**”). No obstante, el TJUE recuerda que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición del productor de electricidad, sobre la base de sus ingresos, y con independencia de la cantidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico, por lo que la estructura del IVPEE no cuadra dentro de lo que sería un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad, y no puede considerarse que se oponga a la Directiva 2008/118.

La segunda y tercera cuestiones prejudiciales planteadas por el TSJ se referían a la posible contradicción del IVPEE con la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (la “**Directiva 2009/28**”), en la medida en que el impuesto grava a un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico (sin distinguir si esa electricidad se produce a partir de fuentes renovables o no), siendo así que su objetivo no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios.

En este sentido, el TJUE señala que ninguna disposición de la Directiva 2009/28 prohíbe a los Estados Miembros establecer un impuesto que grave la producción de electricidad y su incorporación al sistema, incluso cuando la producción se lleve a cabo a partir de fuentes de energía renovables. En particular, considera el TJUE que no cabe entender que la posibilidad que dota la Directiva 2009/28 a los Estados Miembros de que establezcan los sistemas de apoyo para

## Pérez-Llorca

promover la producción de energía procedente de formas renovables implique por ello que no se pueda gravar a las empresas que opten por producir electricidad a partir de estas fuentes.

Finalmente, la última cuestión prejudicial planteada por el TSJ fue dirigida a dilucidar si el IVPEE se opone a la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad (la “**Directiva 2009/72**”), en la medida en que solo grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en España, pero no en otros Estados Miembros, lo que podría generar una distorsión de la competencia. En este sentido, el TJUE señala que el principio de no discriminación contenido en la Directiva 2009/72 no resulta de aplicación en un supuesto como el del IVPEE, por lo que un Estado Miembro es libre de establecer un impuesto nacional que grave únicamente la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad producida en su territorio.

## EL PRINCIPIO BÁSICO DE LA BILATERALIDAD EN LOS AJUSTES EN OPERACIONES VINCULADAS IMPLICA LA NECESIDAD DE RECURRIR AMBAS LIQUIDACIONES DURANTE TODO EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

---

Ignacio Pascual y Santiago Morán · Abogados

### Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2021 (R.G. 05109/2016/52)

La regularización de una operación vinculada debe ser completa y bilateral para evitar el enriquecimiento injusto de la Administración o una imposición inferior a la debida. Por ello, si en el contexto de una regularización se incrementa la base imponible de una de las partes, ello debe conllevar ineludiblemente la disminución de la base imponible de la otra parte involucrada de forma correlativa.

La presente resolución del TEAC trae causa de un procedimiento inspector relativo al IRPF de un obligado tributario que corrige el valor de mercado de las operaciones vinculadas realizadas con su propia sociedad. Más concretamente, la cuestión que suscita esta resolución deriva de la ruptura del principio de bilateralidad en la regularización que causa la actuación del Director del Departamento de Inspección de la AEAT.

El Director únicamente interpuso recurso de alzada ante el TEAC con respecto a la resolución dictada por el TEAR de Cataluña referente a la liquidación de IRPF, pero no impugnó la resolución referente a la liquidación de IS de su sociedad. Dicha falta de impugnación de la resolución concerniente a la sociedad provocó que la referida resolución del TEAR de Cataluña adquiriera firmeza y, por ende, que cualquier ajuste que llegara a realizarse en el marco del recurso de alzada en relación con la liquidación del IRPF pudiera suponer una situación de enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública.

Habiendo actuado tanto la inspección y el TEAR de Cataluña conforme a los principios rectores de la regularización en operaciones vinculadas, la actuación mantenida por el Director rompió la necesaria bilateralidad habiendo recurrido únicamente la regularización relativa al IRPF. Ante esta situación, el TEAC se encontraba ante una asimetría que, a su entender, se podía solucionar de dos maneras:

- (i) Desestimando el recurso de alzada del Director; o
- (ii) entrando a analizar el recurso interpuesto por el Director, asegurando que una eventual estimación tendría efectos en la resolución del TEAR de Cataluña relativa a la liquidación de la sociedad, pese a la firmeza de la misma, manteniendo así el requisito de la bilateralidad.

El TEAC entendió que la solución solo podía ser una, y en aras a la obligatoriedad de la bilateralidad del ajuste y respetando la firmeza de los actos administrativos consideró que la desestimación del recurso de alzada era la opción ajustada a derecho. La actuación impugnatoria del Director solo podía entenderse como incoherente con la actuación procedimental llevada a cabo por la

## Pérez-Llorca

inspección y que, entrar a analizar el recurso de alzada planteado colocaría la resolución a dictar por el TEAC en al menos, un claro riesgo de resultado dispar, dado que en caso de estimación se rompería el requisito de bilateralidad.

## CONVALIDACIÓN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO 2018

---

Cristina Gutiérrez y Paulino González-Fierro · Abogados

### Resolución del TEAC de 11 de febrero de 2021 (R.G. 6355/2020)

El TC en su sentencia del 1 de julio de 2020 declaró inconstitucional el régimen del pago fraccionado mínimo<sup>1</sup> introducido por el Real Decreto-Ley 2/2016, al apreciar como indebida la utilización del instrumento del Decreto-Ley (artículo 86.1 de la CE). No obstante, el TC no entró a analizar si el método del pago fraccionado mínimo es, en sí mismo, contrario a la CE por vulneración del principio de capacidad económica.

A pesar de que la citada sentencia del TC no se pronunciaba expresamente, al considerar este Tribunal que la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 traía causa de un vicio formal, resultaba dudoso el alcance que tenía dicha sentencia, por cuanto dicho vicio formal fue subsanado por la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado, que entró en vigor en julio de 2018.

El TEAC en esta resolución se pronuncia sobre los efectos temporales de la inconstitucionalidad de los pagos fraccionados mínimos y, en concreto, los efectuados al amparo de la Ley 6/2018, una vez subsanado el vicio formal de la utilización del Decreto-Ley.

En el supuesto analizado por el TEAC, un contribuyente solicita la rectificación de las autoliquidaciones relativas a los pagos fraccionados correspondientes al primer, segundo y tercer periodo del ejercicio 2018, al entender que la inconstitucionalidad reconocida por la sentencia del TC también les alcanzaba.

A este respecto, el TEAC considera que la declaración de inconstitucionalidad no valoró la posible violación del principio de capacidad a la hora de determinar el pago fraccionado del IS, sino que únicamente atendió a la improcedencia del vehículo jurídico (el Real Decreto-Ley) utilizado para su aprobación para declarar su inconstitucionalidad.

Por tanto, el TEAC entiende que, dado que el TC no había entrado a valorar el fondo del asunto, no se puede extrapolar el juicio de inconstitucionalidad a la regulación de la materia establecida en la normativa posterior, que era la vigente en el momento en que se produjeron los pagos fraccionados cuya rectificación se solicitó.

Finalmente, el contribuyente alega que en el momento en que autoliquidó el primer pago fraccionado del ejercicio 2018 la normativa que estaba en vigor era el Real Decreto-Ley 2/2016 y no

---

<sup>1</sup> El régimen de pagos fraccionados mínimos contemplaba que, con carácter general, aquellas empresas que tuvieran un importe neto de cifra de negocios superior a 10 millones de euros ingresarían el importe resultante de aplicar el tipo del 23% a su resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

## Pérez-Llorca

la Ley 6/2018, lo que implicaría que la inconstitucionalidad declarada por el TC alcanzaría, al menos, al primer pago fraccionado del ejercicio 2018.

A este respecto, el TEAC afirma que los periodos de tiempo establecidos para cuantificar los pagos fraccionados no pueden ser considerados como periodos impositivos “distintos” al amparo de lo establecido en el artículo 40.1 de la Ley del IS. Por tanto, en la medida en que cuando la Ley 6/2018 entró en vigor (julio de 2018), ya se había iniciado el periodo impositivo 2018, se extienden sus efectos a todos los pagos fraccionados del ejercicio, incluido también al primer pago fraccionado.

Por último, mencionar que el TEAC no valora la posible vulneración del principio de capacidad económica de los pagos fraccionados por lo que parece que habrá que esperar a un futuro pronunciamiento del TC para confirmar la posible inconstitucionalidad del sistema del pago fraccionado mínimo en sí mismo.

## EL TEAC ESTABLECE QUE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES CON EL ÚNICO OBJETIVO DE DEDUCIR EL IVA SOPORTADO EN LA CONTRUCCIÓN DE INMUEBLES DESTINADOS A OPERACIONES EXENTAS ES UN “FRAUDE DE LEY” Y NO UNA SIMULACIÓN

---

Viktoriya Petkova y Marc Chevalier · Abogados

### Resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 2020 (RG. 6351/2017 y 4029/2017)

En las resoluciones de referencia, el TEAC concluye que la interposición de sociedades con la única finalidad de deducir el IVA soportado en la construcción de un inmueble que será destinado a operaciones exentas del IVA por otra entidad del mismo grupo, no puede calificarse como de simulación (artículo 16 de la LGT) sino como de conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 de la LGT).

La diferencia entre ambos supuestos (simulación *versus* conflicto en aplicación de la norma) es muy relevante no solo a efectos procedimentales sino también prácticos, por cuanto la calificación de una operación como simulada lleva aparejada de forma casi automática la apreciación de una conducta sancionable, mientras que la calificación de una operación como conflicto en aplicación de la norma, salvo supuestos tasados, no lleva la imposición de sanciones.

En los casos enjuiciados, un grupo que va a prestar a través de una entidad española servicios de enseñanza/hospitalarios, constituye otra entidad que se encargará de llevar a cabo la construcción de un inmueble que cederá a la primera mediante un contrato de arrendamiento. La entidad que realiza las obras deduce el IVA soportado o satisfecho por las mismas, tras lo cual formaliza un contrato de arrendamiento, en virtud del cual cede el uso del inmueble construido a la entidad que realizará las actividades exentas.

La Administración considera la existencia de simulación en el conjunto de operaciones realizadas por las anteriores entidades, alegando que estos habrían realizado negocios de arrendamiento simulados con el objetivo de deducir cuotas de IVA soportadas en la construcción de inmuebles<sup>2</sup>. El TEAC en su resolución, tras realizar una extensa revisión de la jurisprudencia aplicable a la simulación y al conflicto sobre aplicación de la norma y establece que:

- (i) Para que las operaciones puedan ser calificadas como de simulación, deben obligatoriamente cumplir con determinados requisitos que lo definen, entre los que se encuentra una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada por los contribuyentes, de forma que esta contradicción haga que el negocio sea solo aparente o “simulado”.

---

<sup>2</sup> Realmente lo que se produce es un diferimiento de la “no deducibilidad” de las cuotas del IVA soportado en la construcción, ya que la entidad constructora-arrendadora repercutirá los costes de construcción durante el período de arrendamiento del inmueble a la entidad que realiza la actividad exenta del IVA junto con un margen (al tratarse de entidades vinculadas).



- (ii) En el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma), no hay dicha ocultación o simulación fáctica, sino un aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otra menos favorable (norma principal). Semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu y que no pueden encuadrarse dentro de la legítima economía de opción.

En este sentido, el TEAC atendiendo a la doctrina y jurisprudencia actual, señala que en los casos concretos los negocios cuestionados son reales ya que los contratos de arrendamiento se habían producido efectivamente, no existe ocultación alguna de los mismo ya que ni los negocios son falsos ni obedecen a una estructura irreal, lo realizado se corresponde miméticamente con lo declarado por el contribuyente y no se puede poner en tela de juicio la existencia de las sociedades implicadas, por lo que no podemos sino encontrarnos en un supuesto de conflicto de aplicación de la norma y no de simulación.

Adicionalmente, señala que deben rechazarse a estos efectos las interpretaciones "económicas" de las distintas figuras, y que en aquellos supuestos en los que participan terceros (como en el presente caso, para la ejecución de la obra, la concesión del suelo y para la financiación) difícilmente se pueden mantener los postulados de la simulación.

En consecuencia, el TEAC considera que las operaciones descritas no son simuladas, como sostiene la Administración, sino que son operaciones realizadas en fraude de ley debido a que tanto las operaciones como los participantes en las mismas son reales, pero solo persiguen el objetivo del ahorro fiscal y, por lo tanto, en atención a la jurisprudencia comunitaria aplicable, se debe regularizar la situación reestableciendo la misma a aquella que se hubiese producido de haber prescindido de las prácticas abusivas, no siendo en este caso procedente aplicar sanción alguna.

## Coordinadores de la Newsletter

–

Clara Jiménez

Socia

[cjimenez@perezllorca.com](mailto:cjimenez@perezllorca.com)

T: +34 91 423 20 89

Diego Marín-Barnuevo

Of Counsel

[dmarinbarnuevo@perezllorca.com](mailto:dmarinbarnuevo@perezllorca.com)

T: +34 91 423 70 35

Víctor Tenorio

Abogado

[vtenorio@perezllorca.com](mailto:vtenorio@perezllorca.com)

T: +34 91 436 04 29

# Pérez-Llorca

Sede

Castellana 50  
28046 · Madrid

Paseo de la Castellana, 259 A  
28046 · Madrid

—  
Diagonal 640, 8º A  
08017 · Barcelona

—  
110 Bigshopgate  
EC2N4AY · London

—  
375 Park Avenue, 38th floor  
10152 · New York

