

Pérez-Llorca

Newsletter  
Fiscal



03/2021

---

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

**5 El Supremo declara que los días de desplazamiento al extranjero y regreso a España deben computarse en la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero del IRPF**

Alejandra Flores y Sergio Gomollón

**7 Consideración a efectos de la prorrata en el IVA de los ingresos por intereses y dividendos recibidos por una entidad holding que presta servicios administrativos**

Cristina Gutiérrez y Paulino González-Fierro

### Otra jurisprudencia

**9 La AN establece que la interposición de sociedades con el único objetivo de deducir el IVA soportado en la construcción de inmuebles destinados a operaciones exentas no califica como simulación**

Víctor Tenorio y Marc Chevalier

**11 La remisión de las facturas rectificativas al deudor en situación de concurso es un requisito esencial para la aplicación del procedimiento de modificación de base imponible del IVA**

Alejandra Flores e Iván Gallego

**13 La AN determina que los gastos financieros incurridos por una compañía con el objeto de distribuir reservas a sus socios no son deducibles en el IS**

Víctor Tenorio e Iván Gallego

### Doctrina administrativa

**15 Las filiales no constituyen necesariamente establecimientos permanentes de la casa matriz**

Ignacio Pascual y Santiago Morán

**17** La DGT permite aplicar el tipo superreducido del 4% a las transmisiones de viviendas promovidas por una sociedad matriz a su filial arrendadora de viviendas, aun cuando no aplique todavía el régimen EDAV, y admite la deducción de cuotas del IVA soportadas por la promotora matriz

Víctor Tenorio y Marc Chevalier

## Otras publicaciones

**19** LA AEAT publica una nota sobre las condiciones de aplicación de la deducción por doble imposición internacional en el Impuesto Sobre Sociedades

Raquel Cuesta y María Gutiérrez

## EL SUPREMO DECLARA QUE LOS DÍAS DE DESPLAZAMIENTO AL EXTRANJERO Y REGRESO A ESPAÑA DEBEN COMPUTARSE EN LA EXENCIÓN POR TRABAJOS EFECTIVAMENTE REALIZADOS EN EL EXTRANJERO DEL IRPF

---

Alejandra Flores y Sergio Gomollón · Abogados

### [Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021 \(ECLI: ES:TS:2021:607\), Pon. Sr. Merino Jara](#)

Una de las exenciones más conocidas del IRPF es la que establece el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, que exonera de tributación a los rendimientos por trabajos realizados efectivamente en el extranjero, siempre que se cumplan determinados requisitos (que esos trabajos se hagan en beneficio de una entidad no residente o un EP que radique en el extranjero, que el país de destino tenga un impuesto análogo al IRPF y que no se considere paraíso fiscal), con el límite de 60.100 euros anuales.

Para calcular el importe de la exención es necesario determinar el número de días que el trabajador ha estado efectivamente desplazado al extranjero, pues la parte de su retribución que quedará exenta será la proporción de días que haya estado desplazado fuera de España, además de las retribuciones específicas de esos trabajos. En este sentido, la discusión que se planteaba era si los días correspondientes al desplazamiento en el extranjero y de regreso a España debían incluirse o excluirse del cómputo.

En el caso analizado, la AEAT llevó a cabo una comprobación a un contribuyente que se había acogido a la exención incorporando los días de desplazamiento y regreso a España en el cálculo de la misma. Frente a ello, la Administración consideró que no procedía tener en cuenta esos días, en la medida en que no se hubiera podido desarrollar una jornada de trabajo en horario laboral en el país de destino.

Llegada esta discusión al TS, se acabó dando la razón al contribuyente. En sus razonamientos jurídicos, el Supremo tiene en cuenta que “el tiempo de desplazamiento en el extranjero forma parte de la jornada laboral del trabajador”, por lo que esos días también deben tenerse en cuenta para calcular la exención.

Asimismo, reitera anteriores sentencias en las que dijo (i) que ese incentivo fiscal “está pensado para los trabajadores”; (ii) que la interpretación de los beneficios o incentivos fiscales, aunque debe ser restrictiva o estricta, “no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 de la LGT” y (iii) que el artículo 7.p) LIRPF “tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos”; “no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación” y “no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención.”

## Pérez-Llorca

Hace finalmente una interpretación finalista de la exención, subrayando que el objetivo de esta es “la internacionalización del capital humano con residencia en España”.

Por todo ello, concluye que deben entenderse comprendidos en la exención los rendimientos correspondientes a los días de desplazamiento al extranjero y de regreso a España.

## CONSIDERACIÓN A EFECTOS DE LA PRORRATA EN EL IVA DE LOS INGRESOS POR INTERESES Y DIVIDENDOS RECIBIDOS POR UNA ENTIDAD HOLDING QUE PRESTA SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

---

Cristina Gutiérrez y Paulino González-Fierro · Abogados

### [Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021 \(ECLI:ES:TS:2021:826\), Pon. Sr. Merino Jara](#)

Con carácter general la Ley del IVA establece que, solo será posible deducirse el IVA soportado en la medida en la que los bienes adquiridos por lo que se haya soportado este impuesto se destinen a operaciones sujetas y no exentas del mismo. Ahora bien, cuando el sujeto pasivo realice tanto operaciones que dan derecho a la deducción del IVA soportado como otras que no den derecho a esta deducción será de aplicación el régimen de prorrata.

El supuesto objeto del recurso de casación trae causa en regularizaciones del IVA realizadas por la Administración a un obligado tributario, al considerar que la actividad del mismo no era solo la prestación de servicios administrativos, financieros, contables a las empresas en las que participaba, sino también, la financiación, gestión y control de las empresas en las que participaba. En consecuencia, la Administración consideró que existían dos sectores diferenciados de actividad: (i) el sector prestación de servicios en el que la actividad está sujeta y no exenta de IVA, dando derecho a deducir el IVA soportado; y (ii) el sector financiero sujeto y exento de IVA y que, por tanto, no da derecho a la deducción del IVA soportado.

La AN desestimo las pretensiones del contribuyente al entender, al igual que el TEAC, que, junto con la actividad de licitación el obligado tributario realizaba otra actividad consistente en la obtención de la financiación necesaria para la ejecución de los proyectos por la entidad participada, constituyéndose el obligado tributario en el soporte financiero de las empresas del grupo.

Contra la Sentencia de la AN, el obligado tributario preparó recurso de casación que fue admitido a trámite, el cual tenía el objetivo de formar Jurisprudencia sobre la consideración como operación principal o actividad habitual, o por el contrario, como operación accesoria o actividad no habitual, a efectos del cálculo de la prorrata en el IVA, los ingresos procedentes de la transmisión que realiza una holding de participaciones de sus filiales y de la concesión de préstamos, créditos y avales, cuando también realiza para las participaciones servicios de apoyo financiero, contable legal, técnico.

En relación con la consideración de las actividades desarrolladas por entidades holding como actividades económicas a efectos del IVA, el Tribunal se remite a su Sentencia 1764/2020, en la que estableció que cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades, las actividades financieras constituyen una actividad económica a efectos del IVA y que, por aplicación de la correspondiente exención, no originan derecho a deducir.

## Pérez-Llorca

Respecto a la cuestión relativa a si las actividades financieras deben ser consideradas como principales o como accesorias, la Sala se remite a su Sentencia 428/2020, en la que considera que estas actividades al responder a decisiones estratégicas y de planificación económica de la propia empresa, constituyen una prolongación directa y necesaria de las de gestión y, por tanto, deben ser consideradas como principales y no accesorias.

Todo lo anterior le sirve al TS para fijar jurisprudencia al respecto y considerar que las actividades financieras de una sociedad holding en relación con sus filiales, no pueden calificarse como accesorias a efectos del cálculo de la prorrata del IVA, cuando aquella sociedad también realiza actividades de gestión de las filiales.



## LA AN ESTABLECE QUE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES CON EL UNICO OBJETIVO DE DEDUCIR EL IVA SOPORTADO EN LA CONTRUCCION DE INMUEBLES DESTINADOS A OPERACIONES EXENTAS NO CALIFICA COMO SIMULACIÓN

---

Víctor Tenorio y Marc Chevalier · Abogados

### [Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2021 \(ECLI: ES:AN:2021:514\)](#)

En la sentencia de referencia, la AN concluye que, en el supuesto de hecho, la interposición de una entidad con la finalidad de deducir el IVA soportado en la construcción de un inmueble que será destinado a operaciones exentas de 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 el caso enjuiciado, un grupo de sociedades va a prestar a través de una entidad servicios de enseñanza y, 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, 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 aprecia la existencia de simulación en el conjunto de operaciones realizadas por las anteriores entidades, alegando que estos habían realizado negocios de arrendamiento simulados con el objetivo de deducir cuotas de IVA soportadas en la construcción de inmuebles. La AN en su sentencia, tras realizar una revisión de la jurisprudencia aplicable a la simulación y al conflicto sobre aplicación de la norma, establece que:

- (i) Para que las operaciones puedan ser calificadas como de simulación, deben obligatoriamente que 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”.
- (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, la AN atendiendo a la doctrina y jurisprudencia actual, señala que en el caso concreto los negocios cuestionados son reales ya que el contrato de arrendamiento se había producido efectivamente, no existe ocultación alguna de la estructura utilizada en la medida en que terceros ajenos al grupo conocían la existencia operativa de las entidades implicadas, lo realizado se corresponde exactamente 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 encontrarnos ante una 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, la AN considera que las operaciones descritas no son simuladas, como sostiene la administración, sino que, en su caso, serían operaciones realizadas en fraude de ley y, por lo tanto, al no haber seleccionado la administración la norma anti abuso correcta y su correspondiente procedimiento, debe anularse la liquidación.

En este caso, la AN sigue el mismo criterio que en sus últimas sentencias de fecha 23 de diciembre de 2020, 13 de octubre de 2020 y 31 de octubre de 2019, en las que considera especialmente relevante el hecho de que la propia administración pública tuviera conocimiento claro (y aprobara) las transacciones realizadas entre las empresas del mismo grupo. Es importante tener en consideración que el criterio de la AN es especialmente relevante en este tipo de estructuras ya que probable sea el último tribunal español que decida<sup>1</sup>, en función de los hechos de cada caso concreto, si una potencial regularización tributaria encaja como simulación, conflicto en aplicación de la norma o, en su caso, en la lícita economía de opción.

---

<sup>1</sup> El TS en su auto de 5 de julio de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:6718A) inadmitió a casación un supuesto similar al tratarse de una cuestión de valoración de la prueba.

## LA REMISIÓN DE LAS FACTURAS RECTIFICATIVAS AL DEUDOR EN SITUACIÓN DE CONCURSO ES UN REQUISITO ESENCIAL PARA LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE MODIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE DEL IVA

---

Alejandra Flores e Iván Gallego · Abogados

### [Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2021 \(ECLI: ES:AN:2021:405\)](#)

En la sentencia de referencia, la AN analiza si la remisión de las facturas a deudores en situación de concurso constituye un requisito meramente formal para llevar a cabo el procedimiento de modificación de base imponible del IVA contemplada en el artículo 8o de la LIVA, o bien constituye un requisito esencial sin el cual no se podría proceder a realizar dicha modificación.

En el caso examinado, una sociedad dedicada al alquiler de maquinaria para la construcción habría sufrido numerosos impagos de sus clientes como consecuencia de la crisis económica, lo que determinó que procediera a la emisión de las correspondientes facturas rectificativas y a la minoración del IVA inicialmente repercutido y no cobrado de sus clientes.

No obstante lo anterior, la Inspección no acepta dicha minoración del IVA repercutido debido a que no considera acreditada la remisión de las correspondientes facturas rectificativas a los destinatarios de las mismas que se encuentran en situación de concurso ni a las administraciones concursales de las entidades deudoras.

Por su parte, el contribuyente alega, principalmente, que el citado requisito de remisión no tiene un carácter esencial, sino meramente formal, siendo suficiente, a su juicio, con que la rectificación se haya comunicado en plazo a la Administración. Así, considera que una interpretación excesivamente formalista de la norma implicaría una vulneración del principio de neutralidad del Impuesto.

La AN considera que, en el supuesto analizado, no existe tal vulneración del principio de neutralidad impositiva ya que el requisito incumplido – remisión al deudor de las facturas rectificativas – no es un mero requisito formal, sino un requisito sustancial e inherente a la propia dinámica del funcionamiento del sistema impositivo del IVA.

Ello es así porque la factura expedida por quien entrega un bien o presta un servicio a un tercero tiene un valor esencial para que pueda hacer uso del derecho de deducción de las cuotas del IVA soportadas. De esta manera, la omisión o, al menos la falta de acreditación de la remisión de las facturas rectificativas impediría al deudor que pueda contabilizar esa rectificación y reducir así las cuotas soportadas por IVA a las que tiene derecho a la deducción.

Señala además la AN que el TJUE ya se ha pronunciado en idéntica línea en su sentencia dictada en fecha 26 de enero de 2012, en el asunto C-588/10, Kraft Foods Polska S.A., que analiza el supuesto en el que la normativa nacional supedita la reducción de la base imponible a que el proveedor de

## Pérez-Llorca

bienes o servicios tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios.

Por consiguiente, y en virtud de lo anteriormente expuesto, la AN concluye que la falta de remisión de las facturas rectificativas a los destinatarios determina que el contribuyente no puede ejercer la rectificación de las cuotas repercutidas del IVA al deudor en facturas anteriormente giradas y que han resultado incobrables.

## LA AN DETERMINA QUE LOS GASTOS FINANCIEROS INCURRIDOS POR UNA COMPAÑÍA CON EL OBJETO DE DISTRIBUIR RESERVAS A SUS SOCIOS NO SON DEDUCIBLES EN EL IS

---

Víctor Tenorio e Iván Gallego · Abogados

### [Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2021 \(ECLI:ES:AN:2021:389\)](#)

La AN se ha pronunciado sobre la deducibilidad de los gastos financieros incurridos por una compañía con el objetivo de distribuir reservas a sus socios. En esta sentencia, la AN entiende que dichos gastos no son deducibles al amparo del artículo 14.1 letra e) de la Ley del IS al no encontrarse dichos gastos correlacionados con los ingresos de la propia compañía, sino con la obtención de ingresos de sus socios.

En concreto, en el supuesto enjuiciado, la sociedad llevó a cabo en el año 2006 las siguientes operaciones:

- (i) Una operación acordeón mediante la reducción de capital social con devolución de las aportaciones al socio único -sociedad anónima-, seguida de una inmediata ampliación de capital social mediante la aportación del 100% de las acciones de los socios de la referida sociedad anónima, estableciéndose, a efectos de la ampliación del capital social, una prima de asunción de 48 millones de euros.
- (ii) Suscripción de un préstamo por importe de 34.250.000 euros para financiar la distribución de reservas prevista para dichas operaciones.
- (iii) Aprobación en la Junta General del reparto de 20 millones de euros entre los socios, con cargo a la prima de asunción satisfecha con la aportación no dineraria y en proporción a la participación de cada uno de ellos (resultando aminorada en dicha cuantía la prima de asunción).

La AN recuerda que los requisitos que deben concurrir para que un gasto sea deducible de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1.e) del TRLIS son los siguientes: (i) justificación, (ii) contabilización, (iii) imputación del gasto en el ejercicio en que se devengue y (iv) necesidad o correlación con los ingresos percibidos por dicho gasto.

En el caso concreto, la AN entiende que, en la medida que el préstamo fue otorgado en beneficio de los socios y no en beneficio de la propia sociedad que asume los gastos financieros, decae el obligado requisito de correlación entre ingresos y gastos. A juicio de la Sala, la finalidad última de estas operaciones no era otra que la de distribuir entre los socios una partida de reservas (prima de asunción) que había sido generada “ficticiamente” mediante las operaciones comentadas anteriormente.

Igualmente, la AN entiende que no ha habido vulneración de la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica en relación con otros precedentes

## Pérez-Llorca

administrativos del TEAC y de la DGT, pues ello requiere de la perfecta identidad con el supuesto de hecho contemplado en autos y se trata de supuestos muy concretos, que han de ponderarse caso por caso, sin que conste la identidad requerida con el presente.

Veremos si la interpretación que hace la AN acerca del artículo 14.1.e) del TRLIS y la consideración de liberalidades de los gastos financieros incurridos para la distribución de dividendos (o para la amortización de participaciones propias) es secundada por el TS, quién deberá pronunciarse sobre esta cuestión tras los Autos de admisión<sup>2</sup> de fecha [25 de febrero de 2021](#) y de fecha [28 de octubre de 2019](#).

Por último, también hay que mencionar que el TSJ de Cataluña en su reciente sentencia de [10 de junio de 2020](#) (que dio lugar al Auto del TS de 25 de febrero de 2021 citado anteriormente) ha seguido un criterio similar al de la AN, considerando que no son deducibles en el IS los gastos financieros incurridos para el pago de un dividendo.

Recordemos que el criterio mantenido por la AN y el TSJ de Cataluña no es coincidente al emitido por la DGT en sus consultas V2762-14, V1486-16, V4487-16 y V1193-20<sup>3</sup> en las que establece que no existe ninguna limitación específica en la Ley del IS en cuanto a la deducibilidad de los intereses generados por las deudas otorgadas con la finalidad de distribuir dividendos, por lo que, salvo aplicación de alguna norma general anti-abuso y, en aplicación del artículo 10.3 de la Ley del IS, los intereses devengados por este tipo de endeudamiento deberían ser fiscalmente deducibles en el IS, sujetos a las limitaciones generales del artículo 16 de la Ley del IS.

---

<sup>2</sup> Las cuestiones de interés casacional consisten en determinar si cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad no deducible, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado estrictamente, como un donativo o una liberalidad gratuita.

<sup>3</sup> Si bien el criterio de la DGT es generalmente vinculante para los órganos de aplicación de tributos, la AN entendió que no existía identidad completa con el presente caso.

## LAS FILIALES NO CONSTITUYEN NECESARIAMENTE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE LA CASA MATRIZ

---

Ignacio Pascual y Santiago Morán · Abogados

### [Consulta de la Dirección General de Tributos V3549-20, de 11 de diciembre](#)

La DGT resolvió sobre la existencia de un establecimiento permanente en España de una entidad multinacional alemana derivada de su operativa en España. La actividad en España relevante a estos efectos es la siguiente:

- (i) La entidad alemana vende en su propio nombre y por su cuenta los productos a los consumidores finales localizados en España. La entidad asume el riesgo de la operación, la relación e interacción directa con el cliente, gestiona los pedidos y procesa la información de clientes y el mercado.
- (ii) Su entidad filial española presta apoyo a la operativa de su matriz alemana en territorio español bajo el perfil funcional y de riesgo propio de un agente de ventas. Sus funciones son de enlace con el mercado español, marketing, seguimiento de pedidos y clientes e inteligencia de mercado. Este agente no está apoderado legalmente para actuar por cuenta de su matriz ni puede actuar creando la impresión de que sí lo está.

Se cuestiona si la matriz alemana posee un establecimiento permanente en España a través de la figura del agente dependiente en virtud de los apartados 5 y 6 del artículo 5 del Convenio España-Alemania.

En su razonamiento, la DGT señala que para interpretar correctamente la cláusula del agente dependiente hay que acudir a lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de Convenio en su versión de 2014, de acuerdo con la doctrina de la interpretación dinámica de los convenios, y no a la versión actual de 2017 puesto que el convenio con Alemania no se basa en la versión actual del Convenio de la OCDE sino en aquélla.

Conforme a los datos aportados por la sociedad matriz, la DGT contestó que la sociedad filial no se considera un establecimiento permanente de la sociedad matriz en España atendiendo a los siguientes motivos:

- (i) la mercancía se mantiene en propiedad de la sociedad matriz hasta su venta al cliente final, sin que la entidad filial intervenga en el proceso ni asuma el riesgo de las operaciones;
- (ii) la entidad filial no tiene poderes para llevar a cabo contratos en nombre de la sociedad matriz ni actúa como si lo tuviera;

## Pérez-Llorca

- (iii) las funciones que desarrolla la entidad filial son de soporte a la sociedad matriz en el proceso de venta únicamente;
- (iv) la entidad filial ve retribuido su trabajo por las funciones que desarrolla a través de un sistema de comisión basado en las ventas realizadas.

No obstante, se advierte, que esta conclusión podría verse alterada en caso de que las funciones asumidas por la sociedad filial tuvieran una mayor implicación en la ultimación de los contratos. Asimismo se señala que el hecho de que el agente dependiente sea una sociedad filial que forme parte del mismo grupo que la entidad matriz no es determinante a efectos de comprobar la existencia de un establecimiento permanente, y que es necesario atender a las circunstancias concretas de cada caso.



## **LA DGT PERMITE APLICAR EL TIPO SUPERREDUCIDO DEL 4% A LA TRANSMISIONES DE VIVIENDAS PROMOVIDAS POR UNA SOCIEDAD MATRIZ A SU FILIAL ARRENDADORA DE VIVIENDAS, AUN CUANDO NO APLIQUE TODAVIA EL RÉGIMEN EDAV, Y ADMITE LA DEDUCCIÓN DE CUOTAS DEL IVA SOPORTADAS POR LA PROMOTORA MATRIZ**

---

Víctor Tenorio y Marc Chevalier · Abogados

### **[Consulta de la Dirección General de Tributos Voo12-21, de 4 de enero de 2021](#)**

En la consulta de referencia, la DGT resuelve que, en la transmisión o aportación por parte de una sociedad matriz de los inmuebles de viviendas construidas por ella a sus sociedades filiales dedicadas al arrendamiento de viviendas, se podrá aplicar el tipo del 4% en el IVA previsto en el artículo 91. Dos de la Ley del IVA, aun cuando estas últimas no se hayan acogido todavía al régimen EDAV, pero tengan la intención de acogerse a dicho régimen.

Igualmente, la DGT admite la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por las entidades promotoras en la adquisición, promoción y construcción de los inmuebles residenciales que van a ser objeto de transmisión a las entidades vinculadas que desarrollarán el arrendamiento de viviendas (actividad sujeta pero exenta del IVA).

En relación con la aplicación del tipo superreducido del 4%, la DGT establece que para que se pueda considerar primera transmisión de viviendas y se aplique el tipo superreducido, las viviendas deben estar terminadas, es decir, deben contar con certificado de final de obra o cualquier otro medio que pruebe tan circunstancia, así como cedula de habitabilidad. No obstante, puntualiza que las zonas comunes (jardines, viales interiores y zonas deportivas), en la medida que son elementos complementarios, no tiene que estar terminados para calificar como primeras entregas siempre y cuando el objeto principal que son las viviendas si lo estén.

Adicionalmente, la DGT establece que, en aquellos casos en los que exista vinculación entre el adquirente y el transmitente, y el adquirente tiene limitado su derecho a la deducción, como es el caso de una entidad arrendadora de viviendas, la base imponible del impuesto deberá ser el valor de mercado de los activos transmitidos.

Asimismo, la DGT, señala que, en las transmisiones o aportaciones de viviendas así como las plazas de garaje anejas con un máximo de dos, se podrá aplicar el tipo superreducido siempre cuando el adquirente aplique el régimen EDAV, o en su defecto cuando la intención de la sociedad adquirente, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, vaya a ser dedicar las viviendas que adquieran al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación prevista en el régimen EDAV respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento.

Finalmente, la DGT también establece que las cuotas de IVA soportadas por las sociedades promotoras serán deducibles en atención al régimen general de deducción del impuesto. Debemos recordar que la Ley del IVA no limita o condiciona en ninguno de sus preceptos la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por las entidades promotoras en función del destino

## Pérez-Llorca

previsible que tendrán los activos en sede de una entidad vinculada, con independencia de que la entidad vinculada vaya a realizar operaciones que no dan derecho a la deducción (como el arrendamiento de viviendas), por lo que, salvo aplicación de alguna norma general anti-abuso, las cuotas del IVA soportadas por las entidades promotoras serán deducibles de acuerdo con el régimen general del impuesto.

En sentido similar se pronunció la DGT en su contestación a consulta vinculante número V0940-19 en un supuesto de promoción de edificaciones para su posterior arrendamiento a entidades que desarrollan actividades exentas (educación, servicios hospitalarios, etc.).

## LA AEAT PUBLICA UNA NOTA SOBRE LAS CONDICIONES DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

---

Raquel Cuesta y María Gutiérrez · Abogadas

### [Nota de la AEAT sobre diversas cuestiones relativas a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica regulada en el artículo 31 del TRLIS y de la LIS, de 25 de febrero de 2021](#)

La Nota de la AEAT referenciada (la “Nota”) se publica con el objetivo de recopilar los criterios adoptados por diferentes instancias administrativas y judiciales en relación con la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica (“DDII”) de las rentas gravadas en el extranjero sin mediación de establecimiento permanente.

Muy brevemente, el artículo 31 de la LIS –antiguo TRLIS– permite a los contribuyentes que obtengan rentas sujetas a tributación en el extranjero sin mediación de establecimiento permanente deducir de su cuota íntegra del IS el menor de los siguientes importes: (i) el importe del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen similar al IS, o (ii) el importe de la cuota íntegra que hubiera correspondido pagar si las rentas se hubieran obtenido en España. Respecto de los requisitos para aplicar esta DDII, la AEAT realiza las siguientes consideraciones, las cuales, aunque pudieran resultar un tanto genéricas, son de gran relevancia para el cálculo de la deducción, dada la considerable controversia que existe en la actualidad entorno a esta figura:

#### 1. Necesidad de acreditar el pago efectivo del impuesto en el extranjero

La AEAT recuerda en este punto que corresponde al obligado tributario justificar, mediante cualquier medio de prueba oportuno, el pago efectivo del impuesto correspondiente en el Estado de la fuente. A estos efectos, se entiende como “impuesto pagado” aquel efectivamente satisfecho para extinguir la deuda tributaria extranjera, sin que dicho concepto incluya otros mecanismos que no impliquen tributación efectiva, como la aplicación de créditos fiscales.

Pese a que la Nota no recoge una lista ejemplificativa de medios de prueba que deban entenderse generalmente admitidos para acreditar el pago efectivo de la retención en fuente, es práctica común la admisión de certificados emitidos por las autoridades fiscales del Estado extranjero retenedor.

#### 2. La retención soportada en fuente debe ser la prevista en el CDI aplicable

La DDII a aplicar por el contribuyente no podrá exceder del impuesto extranjero que corresponda de conformidad con el CDI suscrito entre España y el Estado de la fuente, en su caso.

Dicho requisito exige los siguientes condicionantes:

- (i) Que el Estado de la fuente tenga potestad para gravar la renta según las disposiciones del CDI.

En este sentido, una diferente calificación de la naturaleza de la renta sujeta a retención entre el Estado de la fuente y España podría derivar en la aplicación, por parte de las autoridades competentes de ambos Estados, de distintas disposiciones del CDI aplicable, lo que dará lugar a la imposición de potestades tributarias diversas.

A este respecto, la AEAT señala que compete al contribuyente la justificación de la naturaleza de la renta obtenida en el otro Estado, para lo cual deberá valse de los medios de prueba admitidos en Derecho y, entre ellos, los propios comentarios interpretativos del Modelo de Convenio de la OCDE. De no justificarse una calificación que valide el importe de la retención soportada en fuente, no se admitirá la aplicación de la DDI –total o parcialmente, según la retención aplicada por el Estado de la fuente sea, a juicio de la Administración, total o parcialmente incorrecta–.

Pese a que los conflictos en la calificación de la renta a efectos del CDI y, por tanto, las retenciones en fuente improcedentes o superiores a las previstas en ellos son comunes, la Nota no hace referencia alguna al procedimiento amistoso como método óptimo para la resolución de este tipo de controversias entre los Estados, imponiendo toda la carga probatoria y efectos tributarios al contribuyente.

- (ii) Que el tipo de retención aplicado sea el contemplado en el CDI aplicable.

La retención que podrá deducirse de la cuota del IS español será aquella efectuada de conformidad con el tipo previsto en el CDI, no admitiéndose la deducción del exceso de tributación si el Estado de la fuente aplica un tipo superior al permitido por el CDI. En estos supuestos, la AEAT aclara que la devolución del exceso deberá solicitarse directamente al Estado extranjero.

### 3. Determinación del importe de la deducción

Respecto de esta cuestión, la AEAT se centra en el cálculo de la cuota íntegra que hubiera correspondido pagar en España si la renta hubiera sido obtenida en dicho territorio, y enfatiza que para este supuesto se debe tener en cuenta la renta neta obtenida en el otro Estado, esto es, partir de los ingresos brutos, minorándolos en todos los gastos directos e indirectos asociados a la obtención de dicha renta.

Se echa en falta en este punto que la AEAT no haya aprovechado la ocasión para esclarecer varias cuestiones controvertidas en relación con este cálculo, como puede ser la determinación de qué debe entenderse por gastos directos e indirectos o cuál debe ser el criterio de atribución a seguir para imputar los gastos a territorio nacional o extranjero.

#### 4. No deducibilidad en el IS del impuesto soportado en el extranjero

Hasta el año 2015, el TRLIS preveía la no deducibilidad en el IS del impuesto pagado en el extranjero, por lo que correspondía hacer un ajuste positivo al resultado contable por ese importe. Sin embargo, desde 2015 la LIS sí admite en su artículo 31.2 la deducibilidad del impuesto que, por aplicación del límite señalado en el apartado 3 anterior, no pudiera ser objeto de deducción en la cuota, siempre que se hubiera soportado como consecuencia de la realización de actividades económicas en el extranjero.

A este respecto, la AEAT se limita a remitirse a la literalidad del precepto, sin especificar qué debe entenderse por “realización de actividades económicas en el extranjero”, concepto jurídico indeterminado sobre el que no hay, en la actualidad, jurisprudencia o doctrina claras que esclarezcan el alcance del concepto o determinen los medios efectivos para su prueba.

## Coordinadores de la Newsletter

—

Clara Jiménez  
Socia  
cjimenez@perezllorca.com  
T: +34 91 423 20 89

Diego Marín-Barnuevo  
Of Counsel  
dmarinbarnuevo@perezllorca.com  
T: +34 91 423 70 35

Víctor Tenorio  
Abogado  
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

