

SUMARI

- 1. L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA PODRÀ ACCEDIR AL REGISTRE DE TITULARITATS REALS DEL REGISTRE MERCANTIL**  
*El Col·legi de Registradors i l'Agència Tributària han signat un conveni de col·laboració que permetrà a Hisenda accedir al Registre de Titularitats Reals, ampliant així la informació de què ja disposa sobre aquest assumpte per combatre el frau fiscal.*
- 2. EL TRIBUNAL SUPREM FIXA EL VALOR D'ADQUISICIÓ PER A L'AMORTITZACIÓ A L'IRPF D'IMMOBLES ADQUIRITS PER HERÈNCIA O DONACIÓ**  
*El Tribunal Suprem en la Sentència de 15 de setembre de 2021 (3483/2021) resol que el valor d'adquisició aplicable a l'IRPF per al càlcul de l'amortització d'un immoble adquirit per herència o a títol gratuït serà el tributat en successions i donacions.*
- 3. MESURES FISCALS CONTINGUDES EN EL REIAL DECRET LLEI 24/2021 ÒMNIBUS DE TRANSPOSICIÓ DE DIRECTIVES COMUNITÀRIES**  
*S'introdueixen modificacions a la llei de l'IVA i al text refós de la Llei de l'ITP i AJD.*
- 4. UN COMUNER D'UNA COMUNITAT DE BÉNS NO POT COMPTAR COM A PERSONA EMPLEADA A EFECTES DE CONSIDERAR A IRPF L'ARRENDAMENT DELS SEUS IMMOBLES COM A ACTIVITAT ECONÒMICA**  
*La Direcció General de Tributs en una consulta vinculant, així ho determina.*
- 5. ACLARIMENT DE LA POSTURA DEL TEAC SOBRE LA COMPENSACIÓ DE BASES IMPOSABLES NEGATIVES**  
*El TEAC continua considerant aplicable el seu criteri sobre l'opció de bases imposables negatives pendents atès que la sentència de l'Audiència Nacional que va anul·lar-ne la resolució encara no és ferma.*
- 6. EL TEAC CANVIA DE CRITERI QUANT A LA DEDUÏBILITAT DELS INTERESSOS DE DEMORA DERIVATS DE REGULARITZACIONS TRIBUTÀRIES ADMINISTRATIVES**  
*D'acord amb la recent Sentència del Tribunal Suprem, de 8 de febrer del 2021, el Tribunal Central canvia el criteri fins ara mantingut de la seva no deduïbilitat.*

**1. L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA PODRÀ ACCEDIR AL REGISTRE DE TITULARITATS REALS DEL REGISTRE MERCANTIL**

D'acord amb el conveni formalitzat entre el Col·legi de Registradors i l'Agència Tributària, aquesta darrera **podrà accedir al Registre de Titularitats Reals i consultar la informació obrant**, relativa a la titularitat real de participacions i accions de les societats que figuren al Registre Mercantil.

El Registre de Titularitats Reals es va crear seguint la normativa europea relativa a la prevenció del blanqueig de capitals i **recull la informació sobre la titularitat real de persones físiques, de manera directa o indirecta, de més del 25,00% del capital social d'una entitat**, així com, en cas que sigui procedent, informació sobre els coneguts com a titulars reals assimilats.

L'accés a aquestes dades per part de l'Agència Tributària pretén facilitar la detecció precoç de conductes fraudulentament d'entitats que, aparentment, no estiguin vinculades entre si i descobrint entrants societaris.

El mateix conveni ha aprovat també millores en la remissió d'informació registral sobre entitats, establint la transmissió electrònica de la informació recollida al Butlletí Oficial del

Registre Mercantil, implicant que el Col·legi de Registradors hagi de traslladar la informació del BORME a Hisenda de forma diària.

Així mateix, i amb motiu del desenvolupament de les noves tecnologies, el conveni signat també preveu l'establiment de nous procediments més avançats de comunicació entre els dos organismes, entre els quals es recull la comunicació per part d'Hisenda al Registre Mercantil de la revocació o rehabilitació del NIF assignat a entitats i a la presentació dels documents relatius a embargaments practicats per l'AEAT.

Finalment, és important destacar que també s'estableix un canal electrònic registral entre aquests organismes per efectuar l'enviament de requeriments d'informació als registradors.

## 2. EL TRIBUNAL SUPREM FIXA EL VALOR D'ADQUISICIÓ PER A L'AMORTITZACIÓ A L'IRPF D'IMMOBLES ADQUIRITS PER HERÈNCIA O DONACIÓ

L'advocat de l'Estat va presentar recurs de cassació davant de l'Alt Tribunal en què plantejava dues qüestions d'interès cassacional objectiu. La primera qüestió fa referència a la interpretació que s'ha de donar a l'article 23.1.b) de la llei de LIRPF quant a **quin import es considera la base de l'amortització dels immobles adquirits per herència o a títol gratuït**. La segona qüestió plantejada és si **les despeses de l'article esmentat s'han d'admetre només en proporció al període en què l'immoble va estar arrendat**.

Resolent la primera qüestió, el Tribunal Suprem ha establert com a doctrina, ratificant el que estableix la Sentència recorreguda del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana (30 de maig de 2019), que **el valor d'adquisició amortitzable a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF) d'un bé immoble heretat o adquirit a títol gratuït ha de ser el declarat a l'Impost sobre Successions i Donacions o el comprovat per l'Administració**.

L'Agència Tributària seguia el criteri, abans d'aquesta Sentència, que el cost d'adquisició per al càlcul de l'amortització a l'IRPF d'un bé immoble arrendat, que hagués estat adquirit per herència o donació, **havia de ser el valor cadastral**. Així també ho havia establert la Direcció General de Tributs a diverses consultes vinculants.

El Tribunal Suprem rebutja aquesta interpretació i estima en benefici del contribuent, que el criteri seguit fins ara "desconeix el significat correcte de l'amortització com a concepte unívoc" i estableix que l'amortització **és un terme que no exigeix per a la seva efectivitat que s'hagi fet prèviament una inversió**. El sentit del precepte de la llei, que no distingeix entre immobles adquirits onerosament o gratuïtament, es veuria distorsionat si es comparen magnituds que no hi tenen cap relació.

Això dona lloc al fet que els contribuents **puguin sol·licitar la rectificació de les seves declaracions d'IRPF corresponents a exercicis no prescrits i sol·licitar la devolució que sigui procedent pel fet de ser deduïble un major import de despesa per amortització**.

Quant a la segona qüestió reitera el criteri establert pel mateix Tribunal Suprem en la recent sentència de 25 de febrer de 2021 (1302/2020), on es determina que **les despeses associades a béns immobles destinats a ser arrendats únicament són deduïbles pel temps en què aquests immobles van estar arrendats i van generar rendes**.

## 3. MESURES FISCALS CONTINGUDES EN EL REIAL DECRET LLEI 24/2021 ÒMNIBUS DE TRANSPOSICIÓ DE DIRECTIVES COMUNITÀRIES

*Al BOE de 3 de novembre de 2021, s'ha publicat el Reial decret llei 24/2021, de 2 de novembre, de transposició de directives de la Unió Europea en les matèries de bons garantits, distribució transfronterera d'organismes d'inversió col·lectiva, dades obertes i reutilització de la informació del sector públic, exercici de drets d'autor i drets afins aplicables a determinades transmissions en línia i a les retransmissions de programes de ràdio i televisió, exempcions temporals a determinades importacions i subministraments, de persones consumidores i per a la promoció de vehicles de transport per carretera nets i energèticament eficients.*

Aquest RDL 24/2021 "òmnibus" de transposició de directives afecta l'àmbit fiscal, i concretament la Llei de l'IVA i igualment modifica el text refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.

A continuació, resumim les modificacions introduïdes als dos impostos.

### **MODIFICACIONS EN L'IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT**

Amb efecte retroactiu des de l'1 de gener de 2021, s'introdueixen les modificacions que ressenyem, la qual cosa exigirà la rectificació de les operacions efectuades pels subjectes passius per les quals s'ha meritat l'IVA des de l'1 de gener fins al 4 de novembre del 2021.

- **Exempcions en les operacions assimilades a les exportacions:** s'inclou un nou paràgraf a l'apartat nou de l'[article 22 LIVA](#), relatiu a les exempcions a les exportacions, declarant exemptes de l'IVA, els lliuraments de béns i les prestacions de serveis destinades a la Comissió o a un òrgan o organisme establerts d'acord amb el Dret de la Unió, quan la Comissió o aquest òrgan o organisme adquireixin aquests béns o serveis en l'exercici de les tasques que els confereix el dret de la Unió en resposta a la pandèmia de COVID-19, excepte en el cas que els béns i serveis adquirits s'utilitzin, immediatament o en una data posterior, per a lliuraments ulteriors a títol oneros per part de la Comissió o del dit òrgan o organisme.
- **Importacions de béns destinats a organismes internacionals:** En el mateix sentit, s'inclou un nou paràgraf a l'[article 61 LIVA](#), relatiu a les importacions de béns destinats a organismes internacionals, contemplant també l'exempció a l'IVA de les importacions de béns realitzades per la Comissió o per un òrgan o organisme establerts d'acord amb el Dret de la Unió, quan la Comissió o aquest òrgan o organisme els importin en l'exercici de les funcions que els confereix el Dret de la Unió en resposta a la pandèmia de COVID-19, excepte en el cas que els béns importats s'utilitzin, immediatament o en una data posterior, per a lliuraments ulteriors a títol oneros per part de la Comissió o del dit òrgan o organisme.

### **MODIFICACIONS A L'IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS I ACTES JURÍDICS DOCUMENTATS**

La disposició final segona del Reial decret llei 24/2021 afegeix un nou número 33 a l'article 45.IB) de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, declarant exemptes, amb efectes des del 4 de novembre de 2021:

- L'emissió, transmissió i amortització dels bons garantits i participacions hipotecàries i certificats de transmissió d'hipoteca regulats al Reial decret llei 24/2021, de 2 de novembre, així com el seu reemborsament.
- Les transmissions d'actius per constituir el patrimoni separat previst per al cas de concurs de l'entitat emissora i la transmissió de préstecs a una altra entitat de crèdit per al finançament conjunt de les emissions, d'acord amb el que preveu l'article 14 del Reial decret llei 24/2021, de 2 de novembre.

#### **4. UN COMUNER D'UNA COMUNITAT DE BÉNS NO POT COMPTAR COM A PERSONA EMPLEADA A EFECTES DE CONSIDERAR A IRPF L'ARRENDAMENT DELS SEUS IMMOBLES COM A ACTIVITAT ECONÒMICA**

El requisit que a l'arrendament d'immobles es consideri a l'IRPF com a activitat econòmica, que **l'arrendador tingui almenys una persona empleada amb contracte laboral i a jornada completa**, no es pot entendre complert per les tasques de gestió realitzades pels mateixos comuners quan es tracti d'una comunitat de béns.

Aquesta és la resposta a la Consulta Vinculant V2227-21, de 4 d'agost de 2021, de la SG d'Impostos sobre la Renda de les Persones Físiques a la qüestió plantejada per la copropietària d'immobles dedicats a l'arrendament en règim de comunitat de béns, que pretén desenvolupar l'activitat d'arrendament com a activitat econòmica, a aquest efecte tindria un local afecte com a oficina i se celebraria amb un dels comuners un contracte laboral a jornada completa per a la gestió de l'activitat.

La DGT entén que l'arrendador ha de tenir almenys una persona empleada amb contracte laboral i a jornada completa, però **ha de ser un contracte laboral**, i no es pot entendre complert aquest requisit per les tasques de gestió realitzades pels mateixos comuners.

En no contractar-se a un tercer per a la gestió de l'activitat d'arrendament, a l'activitat realitzada per la consultant, no existiria la infraestructura mínima per considerar que l'activitat d'arrendament es realitza com una activitat econòmica.

## 5. ACLARIMENT DE LA POSTURA DEL TEAC SOBRE LA COMPENSACIÓ DE BASES IMPOSABLES NEGATIVES

Atès que la sentència de l'Audiència Nacional que va anul·lar la resolució del TEAC sobre l'opció de bases imposables negatives pendents **no és ferm**, aquest òrgan administratiu continua considerant aplicable el seu criteri sobre això.

Així, el TEAC en la seva resolució del 22 de setembre passat davant una reclamació presentada per una societat a la qual en un procediment de comprovació limitada se li elimina la compensació de bases imposables negatives per haver-se presentat la declaració de l'Impost sobre Societats de manera extemporània (dos dies tard), estima que, seguint la seva doctrina, la compensació de bases imposables negatives sí que és una opció tributària, i no un dret, tal com ha manifestat en diverses resolucions (TEAC 4-4-17; 16-1-19; 9-4-19; 14-5-19 ), si bé hi ha un tractament diferenciat en funció de si s'ha presentat o no l'autoliquidació en termini, i l'import compensat.

Per tant, l'opció tributària s'ha d'exercitar **amb la presentació d'una declaració, dins del termini reglamentari**. Com que en el cas plantejat l'entitat no ho va fer, és procedent l'eliminació de la compensació de bases imposables negatives realitzada per l'Administració, sens perjudici que es puguin compensar en períodes impositius posteriors.

Pel que fa a l'anul·lació de la resolució del TEAC en què s'assenta la seva doctrina, mitjançant Sentència de l'Audiència Nacional en què s'estableix que la compensació de bases imposables negatives és un dret subjectiu (AN 11-12-20), considera que, com que no es **tracta d'un pronunciament judicial ferm**, en haver-se interposat davant del mateix recurs de cassació davant del Tribunal Suprem, i en existir diverses interlocutòries del mateix tribunal admesos i no resolts sobre la mateixa qüestió, **ha de mantenir el seu criteri, que constitueix doctrina vinculant sobre la qüestió controvertida**.

## 6. EL TEAC CANVIA DE CRITERI QUANT A LA DEDUÏBILITAT DELS INTERESSOS DE DEMORA DERIVATS DE REGULARITZACIONS TRIBUTÀRIES ADMINISTRATIVES

El TEAC a la seva Resolució del passat 23 de març i d'acord amb la Sentència del Tribunal Suprem, de 8 de febrer de 2021, va canviar el criteri fins aleshores mantingut en sentit contrari, Resolució TEAC, de 4 de desembre de 2017, i **admet la deduïbilitat fiscal dels interessos de demora derivats de regularitzacions tributàries administratives**.

Resumint l'argumentació del TEAC, els interessos de demora tenen per objecte compensar l'incompliment d'una obligació de donar, o millor, pel retard en el compliment. Tenen, doncs, caràcter indemnitzatori.

És evident que tampoc no són donatius o liberalitats, ja que el pagament pel seu deutor no deriva del seu "*animus donandi*" o de voluntarietat, com requereix la donació o liberalitat. El pagament és imposat per l'ordenament jurídic, té caràcter "*ex lege*".

Finalment, a la legislació aplicable no es preveuen com a despeses no deduïbles les "despeses d'actuacions contràries a l'ordenament jurídic", però el cert és que "actuacions contràries a l'ordenament jurídic" no poden equipar-se, sense més ni més, a qualsevol incompliment de l'ordenament jurídic ja que això conduiria a solucions clarament insatisfactòries, seria una interpretació contrària a la finalitat. La idea que està darrere de l'expressió "actuacions contràries a l'ordenament jurídic" necessita ser fitada, s'han d'evitar interpretacions expansives, ja que aquesta expressió remet només a cert tipus d'actuacions, com suborns i altres conductes similars.

En tot cas, **els interessos de demora constitueixen una obligació accessòria**, tenen com a detonant l'incompliment de l'obligació principal, però en si mateixos considerats, no suposen un incompliment; al revés, s'abonen en compliment d'una norma que ho exigeix legalment.

Dit això, no admetre la deducció dels interessos de demora seria una penalització que, com a tal, requeriria una previsió expressa, cosa que no passa. A més, el Tribunal no veu que els interessos de demora no estiguin correlacionats amb els ingressos; estan connectats amb l'exercici de l'activitat empresarial i, per tant, seran deduïbles.

*BOU & ASSOCIATS*

