

SUMARIO

- 1. LA AGENCIA TRIBUTARIA PODRÁ ACCEDER AL REGISTRO DE TITULARIDADES REALES DEL REGISTRO MERCANTIL**  
*El Colegio de Registradores y la Agencia Tributaria han firmado un convenio de colaboración que permitirá a Hacienda acceder al Registro de Titularidades Reales, ampliando de esta manera la información de la que ya dispone sobre este asunto para combatir el fraude fiscal.*
- 2. EL TRIBUNAL SUPREMO FIJA EL VALOR DE ADQUISICIÓN PARA LA AMORTIZACIÓN EN EL IRPF DE INMUEBLES ADQUIRIDOS POR HERENCIA O DONACIÓN**  
*El Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de septiembre de 2021 (3483/2021) resuelve que el valor de adquisición aplicable en IRPF para el cálculo de la amortización de un inmueble adquirido por herencia o a título gratuito, será el tributado en Sucesiones y Donaciones.*
- 3. MEDIDAS FISCALES CONTENIDAS EN EL REAL DECRETO-LEY 24/2021 ÓMNIBUS DE TRANSPOSICIÓN DE DIRECTIVAS COMUNITARIAS**  
*Se introducen modificaciones en la ley del IVA y en el texto refundido de la Ley del ITP y AJD.*
- 4. UN COMUNERO DE UNA COMUNIDAD DE BIENES NO PUEDE CONTAR COMO PERSONA EMPLEADA A EFECTOS DE CONSIDERAR EN IRPF EL ARRENDAMIENTO DE SUS INMUEBLES COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA**  
*La Dirección General de Tributos en una consulta vinculante, así lo determina.*
- 5. ACLARACIÓN DE LA POSTURA DEL TEAC SOBRE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS**  
*El TEAC sigue considerando aplicable su criterio sobre la opción de bases imponibles negativas pendientes dado que la sentencia de la Audiencia Nacional que anuló su resolución todavía no es firme.*
- 6. EL TEAC CAMBIA DE CRITERIO EN CUANTO A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA DERIVADOS DE REGULARIZACIONES TRIBUTARIAS ADMINISTRATIVAS**  
*En base a la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2021, el Tribunal Central cambia el criterio hasta ahora mantenido de su no deducibilidad.*

**1. LA AGENCIA TRIBUTARIA PODRÁ ACCEDER AL REGISTRO DE TITULARIDADES REALES DEL REGISTRO MERCANTIL**

De acuerdo con el convenio formalizado entre el Colegio de Registradores y la Agencia Tributaria, esta última **podrá acceder al Registro de Titularidades Reales y consultar la información obrante**, relativa a la titularidad real de participaciones y acciones de las sociedades que figuran en el Registro Mercantil.

El Registro de Titularidades Reales se creó siguiendo la normativa europea relativa a la prevención del blanqueo de capitales y **recoge la información sobre la titularidad real de personas físicas, de forma directa o indirecta, de más del 25,00% del capital social de una entidad**, así como, en caso de que proceda, información sobre los conocidos como titulares reales asimilados.

El acceso a estos datos por parte de la Agencia Tributaria pretende facilitar la detección precoz de conductas fraudulentas de entidades que, aparentemente, no se hallen vinculadas entre sí y descubrir entramados societarios.

El mismo convenio ha aprobado también mejoras en la remisión de información registral sobre entidades, estableciendo la transmisión electrónica de la información recogida en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, implicando que el Colegio de Registradores deba trasladar la información del BORME a Hacienda de forma diaria.

Asimismo, y con motivo del desarrollo de las nuevas tecnologías, el convenio firmado prevé también el establecimiento de nuevos procedimientos más avanzados de comunicación entre ambos organismos, entre los que se recoge la comunicación por parte de Hacienda al Registro Mercantil de la revocación o rehabilitación del NIF asignado a entidades y a la presentación de los documentos relativos a embargos practicados por la AEAT.

Por último, es importante destacar que se establece también un canal electrónico registral entre dichos organismos para efectuar el envío de requerimientos de información a los Registradores.

## 2. EL TRIBUNAL SUPREMO FIJA EL VALOR DE ADQUISICIÓN PARA LA AMORTIZACIÓN EN EL IRPF DE INMUEBLES ADQUIRIDOS POR HERENCIA O DONACIÓN

El Abogado del Estado presentó recurso de casación ante el Alto Tribunal en el que planteaba dos cuestiones de interés casacional objetivo. La primera cuestión se refiere a la interpretación que debe darse al artículo 23.1.b) de la ley de LIRPF en cuanto a **qué importe se considerará la base de la amortización de los inmuebles adquiridos por herencia o a título gratuito**. La segunda cuestión planteada es si **los gastos del citado artículo deben admitirse solo en proporción al periodo en el que el inmueble estuvo arrendado**.

Resolviendo la primera cuestión, el Tribunal Supremo ha establecido como doctrina, ratificando lo establecido en la Sentencia recurrida del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (30 de mayo de 2019), que **el valor de adquisición amortizable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de un bien inmueble heredado o adquirido a título gratuito debe ser el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el comprobado por la Administración**.

La Agencia Tributaria seguía el criterio, antes de esta Sentencia, que el coste de adquisición para el cálculo de la amortización en el IRPF de un bien inmueble arrendado, que hubiese sido adquirido por herencia o donación, **debía ser el valor catastral**. Así también lo había establecido la Dirección General de Tributos en varias consultas vinculantes.

El Tribunal Supremo rechaza esta interpretación y estima en beneficio del contribuyente, que el criterio seguido hasta ahora "desconoce el correcto significado de la amortización como concepto unívoco" y establece que la amortización **es un término que no exige para su efectividad que se haya realizado previamente una inversión**. El sentido del precepto de la ley, que no distingue entre inmuebles adquiridos onerosa o gratuitamente, se vería distorsionado si se comparan magnitudes que no tienen ninguna relación entre ellas.

Lo anterior da lugar a que los contribuyentes **puedan solicitar la rectificación de sus declaraciones de IRPF correspondientes a ejercicios no prescritos y solicitar la devolución que proceda por el hecho de ser deducible un mayor importe de gasto por amortización**.

En cuanto a la segunda cuestión reitera el criterio establecido por el propio Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 25 de febrero de 2021 (1302/2020), donde se determina que **los gastos asociados a bienes inmuebles destinados a ser arrendados únicamente son deducibles por el tiempo en el que dichos inmuebles estuvieron arrendados y generaron rentas**.

### 3. MEDIDAS FISCALES CONTENIDAS EN EL REAL DECRETO-LEY 24/2021 ÓMNIBUS DE TRANSPOSICIÓN DE DIRECTIVAS COMUNITARIAS

*En el BOE de 3 de noviembre de 2021, se ha publicado el Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes.*

Este RDL 24/2021 “ómnibus” de transposición de directivas afecta al ámbito fiscal, y concretamente a la **Ley del IVA** e igualmente modifica el texto refundido de la Ley del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**.

A continuación, resumimos las modificaciones introducidas en ambos impuestos.

#### MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Con efecto retroactivo desde el 1 de enero de 2021, se introducen las modificaciones que reseñamos, lo cual, exigirá la rectificación de las operaciones efectuadas por los sujetos pasivos por las que se hubiera devengado el IVA desde el 1 de enero hasta el 4 de noviembre de 2021.

- **Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones:** se incluye un nuevo párrafo en el apartado nueve del artículo 22 LIVA, relativo a las exenciones en las exportaciones, declarando exentas del IVA, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a la Comisión o a un órgano u organismo establecidos con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la Comisión o dicho órgano u organismo adquieran dichos bienes o servicios en el ejercicio de las tareas que les confiere el Derecho de la Unión en respuesta a la pandemia de COVID-19, excepto en caso de que los bienes y servicios adquiridos se utilicen, inmediatamente o en una fecha posterior, para entregas ulteriores a título oneroso por parte de la Comisión o de dicho órgano u organismo.
- **Importaciones de bienes destinados a organismos internacionales:** En el mismo sentido, se incluye un nuevo párrafo en el artículo 61 LIVA, relativo a las importaciones de bienes destinados a organismos internacionales, contemplando también la exención en el IVA de las importaciones de bienes realizadas por la Comisión o por un órgano u organismo establecidos con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la Comisión o dicho órgano u organismo los importen en el ejercicio de las funciones que les confiere el Derecho de la Unión en respuesta a la pandemia de COVID-19, salvo en caso de que los bienes importados se utilicen, inmediatamente o en una fecha posterior, para entregas ulteriores a título oneroso por parte de la Comisión o de dicho órgano u organismo.

#### MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

La disposición final segunda del Real Decreto-ley 24/2021 añade un nuevo número 33 al artículo 45.I.B) de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, declarando **exentas**, con efectos desde el 4 de noviembre de 2021:

- La emisión, transmisión y amortización de los bonos garantizados y participaciones hipotecarias y certificados de transmisión de hipoteca regulados en el Real Decreto-Ley 24/2021, de 2 de noviembre, así como su reembolso.
- Las transmisiones de activos para constituir el patrimonio separado previsto para el caso de concurso de la entidad emisora y la transmisión de préstamos a otra entidad de crédito para la financiación conjunta de las emisiones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre.

#### 4. UN COMUNERO DE UNA COMUNIDAD DE BIENES NO PUEDE CONTAR COMO PERSONA EMPLEADA A EFECTOS DE CONSIDERAR EN IRPF EL ARRENDAMIENTO DE SUS INMUEBLES COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA

El requisito de que en el arrendamiento de inmuebles se considere en el IRPF como actividad económica, que **el arrendador tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa**, no puede entenderse cumplido por las tareas de gestión realizadas por los propios comuneros cuando se trate de una comunidad de bienes.

Esta es la respuesta en Consulta Vinculante V2227-21, de 4 de Agosto de 2021, de la SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas a la cuestión planteada por la copropietaria de inmuebles dedicados al arrendamiento en régimen de comunidad de bienes, que pretende desarrollar la actividad de arrendamiento como actividad económica, a efectos de lo cual tendría un local afecto como oficina y se celebraría con uno de los comuneros un contrato laboral a jornada completa para la gestión de la actividad.

La DGT entiende que el arrendador debe tener, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, pero **debe ser un contrato laboral**, y no puede entenderse cumplido este requisito por las tareas de gestión realizadas por los mismos comuneros.

Al no contratarse a un tercero para la gestión de la actividad de arrendamiento, en la actividad realizada por la consultante, no existiría la infraestructura mínima para considerar que la actividad de arrendamiento se realiza como una actividad económica.

#### 5. ACLARACIÓN DE LA POSTURA DEL TEAC SOBRE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Dado que la sentencia de la Audiencia Nacional que anuló la resolución del TEAC sobre la opción de bases imponibles negativas pendientes **no es firme**, este órgano administrativo sigue considerando aplicable su criterio al respecto.

Así, el TEAC en su resolución del pasado 22 de septiembre ante una reclamación presentada por una sociedad a la que en un procedimiento de comprobación limitada se le elimina la compensación de bases imponibles negativas por haberse presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades de manera extemporánea (dos días tarde), estima que, siguiendo su doctrina, **la compensación de bases imponibles negativas sí es una opción tributaria, y no un derecho**, tal y como ha manifestado en diversas resoluciones (TEAC 4-4-17; 16-1-19; 9-4-19; 14-5-19), si bien existe un tratamiento diferenciado en función de si se ha presentado o no la autoliquidación en plazo, y el importe compensado.

Por tanto, la opción tributaria debe ejercitarse **con la presentación de una declaración, dentro del plazo reglamentario**. Como en el caso planteado la entidad no lo hizo, es procedente la eliminación de la compensación de bases imponibles negativas realizada por la Administración, sin perjuicio de que las mismas puedan compensarse en períodos impositivos posteriores.

Respecto a la anulación de la resolución del TEAC en la que se asienta su doctrina, mediante Sentencia de la Audiencia Nacional en la que se establece que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho subjetivo (AN 11/12/20), considera que, **al no tratarse de un pronunciamiento judicial firme**, al haberse interpuesto frente al mismo recurso de casación ante el Tribunal Supremo, y al existir varios autos del mismo tribunal admitidos y no resueltos sobre la misma cuestión, **ha de mantener su criterio, que constituye doctrina vinculante sobre la cuestión controvertida**.

#### 6. EL TEAC CAMBIA DE CRITERIO EN CUANTO A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA DERIVADOS DE REGULARIZACIONES TRIBUTARIAS ADMINISTRATIVAS

El TEAC en su Resolución del pasado 23 de marzo y en base a la Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2021, cambió el criterio hasta entonces mantenido en sentido

contrario, Resolución TEAC, de 4 de diciembre de 2017, y **admite la deducibilidad fiscal de los intereses de demora derivados de regularizaciones tributarias administrativas.**

Resumiendo, la argumentación del TEAC, los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio.

Es evidente que tampoco son donativos o liberalidades, puesto que el pago por su deudor no deriva de su "*animus donandi*" o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad. Su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter "*ex lege*".

Por último, en la legislación aplicable no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, como sobornos y otras conductas similares.

En todo caso, **los intereses de demora constituyen una obligación accesoria**, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

Dicho esto, no admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede. Además, el Tribunal no ve que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.

*BOU & ASSOCIATS*

