



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**  
Número 99  
Semanas del 29 de marzo de  
2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

## 1.- Doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT):

### **CV 3529-20 de fecha 10/12/2020:**

#### **SOCIEDADES – RETRIBUCIÓN CON ACCIONES DE LA MATRIZ**

A los empleados de la entidad consultante (sociedad dependiente), íntegramente participada por la sociedad matriz del grupo, se les ofrece una retribución basada en opciones sobre acciones de la matriz siendo esta la entidad que asume la obligación con los empleados de la consultante, sin que exista acuerdo alguno en virtud del cual la entidad consultante deba compensar a la matriz por la entrega de las opciones a sus empleados.

La matriz concedió opciones sobre sus acciones a tres empleados de la consultante en los ejercicios 2009, 2011 y 2013. En abril de 2016 surgió la posibilidad de ejercer estas opciones y los empleados de la consultante las ejercieron el 30 de junio de 2016, si bien hasta el 26 de julio de 2016 no se produjo la adquisición de acciones de la matriz a un precio inferior a su valor de mercado.

¿La entrega por la matriz a empleados de la consultante de acciones de la matriz por un precio inferior a su valor de mercado, es deducible en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la consultante? ¿En qué ejercicio sería deducible dicho gasto?

La regulación contable se sostiene en la lógica económica de que la sociedad que recibe el servicio es la que asume la obligación (y, por lo tanto, la responsabilidad de efectuar el “pago” a los trabajadores), condicionándose el tratamiento contable del acuerdo a la naturaleza de la contraprestación; a saber, instrumentos de patrimonio, o efectivo en función del valor de los citados instrumentos.

En el primer caso, la operación se configura como una suerte de “aportación de trabajo”, conforme se devenga, sin que quepa por lo tanto volver a valorar el patrimonio “aportado” por las variaciones en el valor de mercado de los instrumentos de patrimonio, sin perjuicio de los cambios en las estimaciones de las condiciones de consolidación.

En el segundo, como la adquisición de un servicio cuyo precio se calcula en función del valor de los instrumentos de patrimonio de la sociedad, pero cuyo tratamiento contable en nada diferiría si la referencia para fijar el “precio del servicio” fuese otra, como por ejemplo, los propios instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante.



**Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales**

Número 99

Semanas del 29 de marzo de 2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

La prestación de servicios por los empleados de una empresa deberá registrarse en la empresa receptora del servicio como un gasto de personal, de acuerdo con su devengo. En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.

Cuando el coste de los planes de retribución de dicho personal sea asumido por la sociedad dominante y no se establezca una compensación por la filial, la operación supondrá una aportación del socio. Consecuentemente, el servicio recibido y la aportación del socio habrán de valorarse por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Partiendo de ello, puede señalarse que la entidad consultante, en los ejercicios correspondientes (2009, 2011 y 2013), habrá reconocido contablemente un gasto de personal con abono a fondos propios, valorado de conformidad con lo señalado por la normativa contable.

De acuerdo con lo anterior, en los períodos impositivos de 2009, 2011 y 2013 en los que aún no se ha producido la entrega de los instrumentos de patrimonio, el gasto de personal contabilizado por la sociedad consultante, no tuvo la condición de fiscalmente deducible, habiéndose debido practicar un ajuste positivo al resultado contable para calcular la base imponible de dichos períodos.

Así, el día 30 de junio de 2016 los empleados de la consultante que tenían derecho a ejercitarse las opciones sobre acciones de la matriz, las ejercitaron, adquiriendo las acciones el 26 de julio de ese mismo año. Por tanto, será en esta última fecha, en la que se produce la entrega de las acciones de la sociedad matriz, cuando se imputará fiscalmente por parte de la consultante el gasto, valorado de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable de aplicación, que previamente no había sido fiscalmente deducible.

**CV 3614-20 de fecha 21/12/2020:**

**SUCESIONES – CUENTA BANCARIA**

La madre, el padre y la hermana del consultante tienen una cuenta bancaria de titularidad común. Recientemente, ha fallecido su madre. El consultante manifiesta que todo el dinero pertenecía a los padres.



## Carta de Novedades doctrinales

### y jurisprudenciales

Número 99

Semanas del 29 de marzo de  
2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos

Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

Si a la masa hereditaria debe ir el 50% de dicha cuenta o el 33,33%.

El Derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos:

- **Distinción entre titularidad de disposición y titularidad dominical.**

Los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta. La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

- **Distinción entre las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos.**

El mero hecho de apertura de una cuenta corriente, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que comporta "prima facie", es que cualquiera de los titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta (titularidad de disposición). Por lo tanto, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla.

Todo ello, con independencia de la titularidad dominical, que deberá probarse con arreglo a derecho.

Esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos.

Es decir, a partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro – u otros – deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relieto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios).



**Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales**  
Número 99  
Semanas del 29 de marzo de 2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

- **Porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada cotitular de dichas cuentas.**

No es posible establecer a priori el porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada uno de los cotitulares de dichas cuentas, ya que la titularidad dominical sobre el dinero vendrá determinada por la originaria pertenencia de los fondos de los que se ha nutrido cada cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

#### **CV 3615-20 de fecha 21/12/2020:**

#### **ITP-AJD – ARRENDAMIENTO RÚSTICO**

Si hay alguna exención o bonificación en el ITP-AJD aplicable los contratos de arrendamiento rústico cuando el arrendatario tiene concedida una ayuda de primera instalación o es titular de una explotación agraria prioritaria.

La Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias, a lo largo de su articulado, establece diferentes beneficios fiscales – tanto exenciones como reducciones de la base imponible – aplicables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Los beneficios fiscales de la referida Ley son aplicables a distintos supuestos de transmisiones onerosas o lucrativas; sin embargo, no existe ningún incentivo fiscal a los contratos de arrendamientos rústicos.

#### **CV 3619-20 de fecha 22/12/2020:**

#### **IRPF – ACTIVIDAD ECONÓMICA – GASTOS DE MANUTENCIÓN**

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.



**Carta de Novedades doctrinales**

**y jurisprudenciales**

Número 99

Semanas del 29 de marzo de  
2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos

Tlf / Fax: 947 277 804

**[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)**

info@adlucemveritas.com

No obstante, además de estos requisitos particulares, hay que tener en cuenta el resto de los requisitos que, con carácter general, se exigen para la deducibilidad de los gastos en actividades económicas.

La deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos. Aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles. Y cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de imputación temporal correcta, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

En los gastos de manutención “incurridos en el desarrollo de la actividad económica”, la existencia de esa correlación es una cuestión de hecho, pues deberán comprobarse las características y circunstancias de la actividad desarrollada.

En cuanto al lugar en el que tiene de efectuarse el gasto, debe indicarse que la deducibilidad del mismo no está condicionada a su realización en un determinado lugar sino por la existencia de la citada correlación, por lo que resulta irrelevante que el gasto se efectúe o no en un municipio distinto de aquel en el que se ubica el lugar donde se desarrolla la actividad económica o del municipio en el que reside el propio contribuyente.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**  
Número 99  
Semanas del 29 de marzo de  
2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

## 2.- Sentencias de los Tribunales:

### **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 3 de diciembre de 2020:**

#### **PATRIMONIO – NO RESIDENTES – INMUEBLES**

El recurrente es residente fiscal en Alemania:

- a) el recurrente tiene su domicilio fiscal en Alemania y no es residente en España;
- b) que la sociedad A, S.L. está constituida en más de un 50% por inversiones inmobiliarias ubicadas en España;
- c) que A, S.L. está participada en su totalidad por la mercantil de nacionalidad alemana DG GmbH;
- y d) que el Sr. Jose Enrique es accionista de esa sociedad alemana.

La Administración sostiene que al estar la mercantil A, S.L. constituida en más del 50% por inmuebles situados en España y al estar participada íntegramente esa sociedad por la mercantil alemana DG GmbH de la que es accionista el recurrente, indirectamente esa sociedad sería propietaria de tales inmuebles radicados en España, de forma que por la titularidad de esas acciones, el recurrente es sujeto pasivo del impuesto sobre el Patrimonio, por causa de la ubicación de aquellos inmuebles.

El recurrente es accionista de una mercantil alemana que es la titular de las participaciones sociales de una mercantil española que está constituida en más del 50% de su capital social en bienes inmuebles sitos en España. Por lo tanto, quien es la titular de las acciones de la mercantil A, S.L. no es la persona física del recurrente, sino íntegramente la sociedad alemana DG, GmbH, frente a la cual, el recurrente desde luego posee sus derechos por su condición de accionista. Pero esas acciones societarias no son realizables en España, porque esa sociedad no es española, sino alemana. Además, dichas acciones tienen la consideración de bienes muebles radicadas fuera de España.

Por lo tanto, no concurre en el caso el hecho imponible para que nazca el devengo del impuesto sobre el Patrimonio.



**Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales**  
Número 99  
Semanas del 29 de marzo de 2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

### **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 3 de diciembre de 2020:**

#### **IVA – DEDUCCIÓN – FACTURAS**

La factura constituye un requisito esencial para poder deducir el IVA soportado, factura que está sometida a una serie de requisitos formales y materiales. En cuanto a los requisitos materiales resulta evidente que dicha deducción está condicionada a la realización efectiva de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios.

La mercantil LG S.L., tiene como actividad principal el transporte de mercancías por carretera. Para poder prestar este servicio, en ocasiones, contrata a otras empresas de transporte, como la AEAT entiende que ocurrió con las Cooperativas P y L. Se considera que en el servicio de transporte que se factura por S y S a la recurrente y que la AEAT considera que no es deducible, existe una relación contractual entre LG, S.L., por una parte y P y L por otra.

Estas Cooperativas son las que se obligan en nombre propio y por cuenta de sus miembros, que luego realizan el transporte efectivo, por lo que son ellas las que han de emitir las facturas por el transporte realizado, independientemente de que luego S y S, los cooperativistas que realizaron el transporte efectivo, facturen dicho servicio a la Cooperativa. La recurrente reconoce que P y L son las que se obligaron a realizar el transporte frente a LG, S.L., aunque luego, el transporte efectivo no lo llevaran a cabo ellas.

Las notas de encargo aportadas por LG, S.L., los albaranes, los CMR, prueban que es la cooperativa la que se obliga contractualmente, y aunque lo haga por cuenta de terceros (sus miembros), lo hace en nombre propio.

Existirían, al menos, las siguientes operaciones a efectos del IVA:

- Prestación de servicios de transporte efectuada por los Socios transportistas a la Cooperativa.
- Prestación de servicios de transporte efectuada por la Cooperativa para los destinatarios finales del servicio.

Todo ello sería lo jurídicamente aplicable, pero en este caso, no se trata de una controversia jurídica entre los Socios y la Cooperativa, de quién debe emitir las facturas, sino de un Tercero, que es el recurrente a quien le emiten unas facturas y las paga, tercero ajeno a las relaciones entre los Socios y la Cooperativa según sus estatutos, y que satisface las facturas que le emiten los que han realizado el transporte, con sus propios medios y que son los transportistas, que



## Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales

Número 99

Semanas del 29 de marzo de 2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

asumen los gastos del transporte, y que una vez le son satisfechas las facturas pagan el IVA, y no se puede negar al tercero la deducibilidad del IVA, por la propia neutralidad del IVA por la naturaleza del Impuesto.

Todas las obligaciones formales en el marco del IVA están pensadas para facilitar la correcta aplicación del tributo. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento de este derecho, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA. Así, el principio de neutralidad fiscal, según el TJUE, exige que se conceda la deducibilidad del IVA.

La SALA no comparte en su totalidad la regularización propuesta por la Administración tributaria, pues solo hasta la entrada en vigor (24/07/2013) de la Ley de Ordenación del Transporte que ya prohibía facturar y recibir facturas al margen de las Cooperativas, si previamente no era titular de una licencia o autorización que habilite para realizar transportes de esta clase o, en otro caso, de una autorización de operador de transporte de mercancías. Y esa actuación por personas físicas se entendía que estaba amparada por la Ley de Cooperativas de la Región de Murcia.

En consecuencia procede estimar en parte el recurso, solo en lo referente al periodo 01, debiendo practicar nueva liquidación excluyendo este periodo, al no haber entrado en vigor la Ley de Ordenación del Transporte (entró en vigor el 24/07/2013) que modifica la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres.

## Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 9 de diciembre de 2020:

### **IRPF – SANCIÓN**

En el supuesto enjuiciado la culpabilidad del contribuyente se patentiza en el hecho de no incluir en las autoliquidaciones del IRPF 2011 / 2012, los ingresos correspondientes a comisiones obtenidas a través de la sociedad instrumental PH, S.L., que no tenía estructura societaria alguna y su razón de ser era tan sólo la de obtener el ahorro fiscal derivado de la diferencia entre el tipo impositivo del Impuesto de Sociedades y el del IRPF, sin que ello, tal y como afirma la Administración, sea equiparable a una interpretación razonable de la norma.



## Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales

Número 99

Semanas del 29 de marzo de 2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

### **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 11 de diciembre de 2020:**

#### **SIMULACIÓN – DONACIÓN**

El TEARM justifica la regularización por entender que procede la corrección de la Base Imponible del Impuesto de Sociedades IS del ejercicio de 2011 en 361.080 € integrado por el valor normal de mercado de los inmuebles adquiridos de la entidad TCU, S.L., al considerar que se ha simulado una compraventa con el objetivo de obtener una ventaja fiscal evitado tributar en el Impuesto sobre Sociedades por el impuesto de Donaciones.

No se trata de una economía de opción pues existen datos que configuran la Simulación, datos que evidencian la transmisión sin contraprestación. De acuerdo con las bases de datos de la AEAT, la sociedad TCU, S.L. tiene en 2010 unas existencias en su declaración por Impuesto sobre Sociedades de 2.648.734,70 euros, pasando a final del ejercicio 2011 a ser de 195.000 euros.

Es cierto que la motivación última pudiera estar en comenzar el relevo generacional del grupo familiar, más ello no justifica que, para realizar esta operación se tratara de evitar la carga tributaria que se le generara a la sociedad adquirente de recibir aquella finca urbana de forma gratuita y, dada aquella relación de confianza, entre las sociedades vinculadas formalizaron una compraventa, en la que, a pesar de establecer un plazo para el pago del precio, no se ha producido pago alguno.

Se ponen, por tanto, de manifiesto una serie de presunciones que evidencian irregularidades e incoherencias en la compraventa, de las que se deriva que el negocio verdaderamente producido es la transmisión sin contraprestación de los inmuebles en cuestión desde la sociedad propiedad de Don JE a favor de sociedades participadas por sus hijos a través, entre otras sociedades, de la sociedad ahora reclamante.

En este sentido, debe destacarse ante todo la vinculación de las partes, el hecho de que la sociedad adquirente se hubiese constituido pocos días antes de la operación, que tuviese una sola cuenta bancaria sin apenas ingresos ni saldo operativo que revelase una verdadera actividad empresarial y en la que las aportaciones de los socios son reintegradas al poco tiempo en efectivo.

Si a ello añadimos que, no sólo se constituyó la entidad reclamante, sino también otras sociedades para efectuar la transmisión de inmuebles en similares condiciones, debe concluirse necesariamente que los actos de las partes no responden a una lógica empresarial que rige las relaciones mercantiles en unas condiciones normales de mercado entre partes independientes y que únicamente cobran sentido desde la perspectiva de que la verdadera



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**  
Número 99  
Semanas del 29 de marzo de  
2021 al 18 de abril de 2021

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

operación realizada no era otra que la antes citada transferencia lucrativa de los inmuebles. Pero es lo cierto es que el negocio jurídico de la compraventa, produce una obtención de renta.

En la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos, que deben estar acreditados, que separadamente pueden no significar nada, pero que, considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por tanto, más que cada hecho en sí, lo importante es la conclusión a la que se llega al considerarlos conjuntamente.

La falta de pago y la ausencia de motivación económica han puesto de manifiesto que la operación obedece a una simulación ocultando una donación bajo el negocio aparente de una compraventa, con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.

Nos encontramos ante una operación simulada de manera parcial, de manera que el hecho imponible que debe ser gravado es el efectivamente realizado por las partes, por lo que la liquidación practicada por la AEAT resulta plenamente conforme a Derecho, y por ello el contribuyente dejó de ingresar las cuotas que le correspondían por el Impuesto, es negligente al no haber puesto el cuidado y atención exigibles; sin que por otro lado esté amparada en una interpretación razonable de las normas.