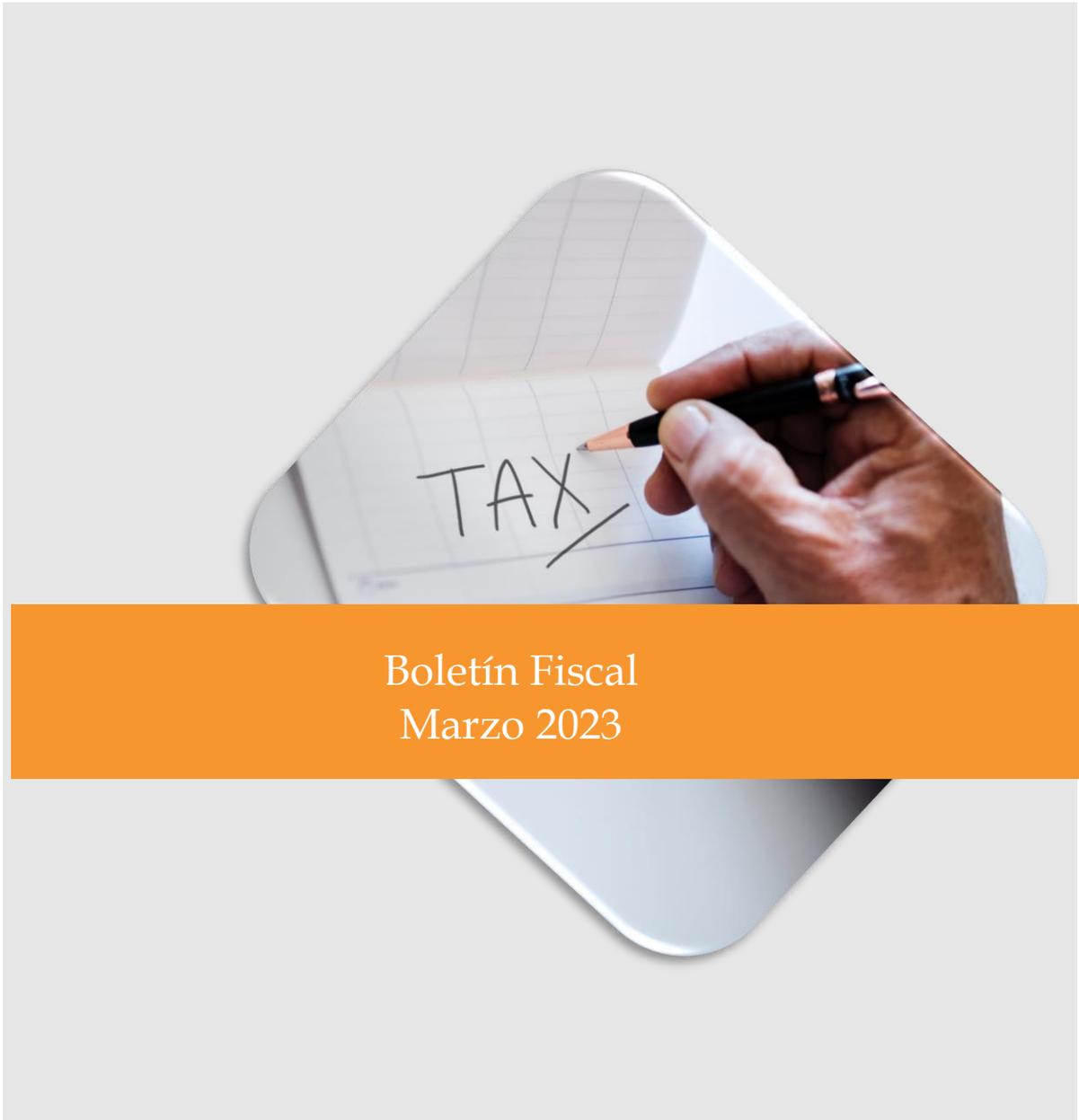


CASES & LACAMBRA



Boletín Fiscal
Marzo 2023

GRUPO FISCAL

CASES & LACAMBRA

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

ÍNDICE

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

-  Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 13 de octubre de 2022, asunto C-397/21. IVA. Posibilidad de que el destinatario de una prestación de servicios reclame directamente a la Administración la devolución de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas en caso de que resulte difícil o imposible el cobro al proveedor. Procedencia de la exigencia de intereses de demora a la Administración tributaria.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

-  Sentencia del Tribunal Constitucional, de 29 de noviembre de 2022, nº de sentencia 147/2022. Procedimiento administrativo. La Agencia Tributaria debe emplear fórmulas de comunicación alternativas a la electrónica cuando le consta que el contribuyente no está accediendo a estas últimas.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de diciembre de 2022, rec nº 3084/2021, resolución nº 1639/2022. IVA. IVA diferido a la importación. Sólo es procedente aplicar recargos de apremio cuando no se ha satisfecho la deuda antes de la notificación de las preceptivas providencias de apremio.
-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de diciembre de 2022, rec. nº 4/2021, resolución nº 1680/2022. ITPAJD. El supuesto de disolución parcial del condominio sobre un bien inmueble está sujeto al Impuesto en la modalidad de TPO.
-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de diciembre de 2022, rec. nº 1399/2021, resolución nº 1695/2022. IVA. Derecho a la deducción en relación con operaciones no sujetas o sujetas y exentas. Es procedente la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favorece la actividad general.
-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de enero de 2023, rec. nº 2059/2020, resolución nº 24/2023. IRPF. El Tribunal Supremo cambia su doctrina respecto los intereses de demora abonados por la Administración Tributaria en la devolución de ingresos indebidos y considera que son renta sujeta y no exenta del IRPF para el contribuyente.
-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de enero de 2023, rec. nº 1381/2021, resolución nº 184/2023. Procedimiento tributario. La Administración debe motivar en la

CASES & LACAMBRA

comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones por las que el valor declarado por el contribuyente no se corresponde con el valor real.

-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de febrero de 2023, rec. nº 4647/2021, resolución nº 167/2023. Impuesto sobre el Patrimonio. La deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al Impuesto no se podrá deducir de su valor a efectos de determinar la base imponible del Impuesto cuando no haya sido destinada a la adquisición del bien, o a la inversión en el mismo.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

-  Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 28 de septiembre de 2022, nº rec. 277/2022, nº de resolución 5207/2022. IRPF. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana permite computar en la base imponible del IRPF del donante las pérdidas afloradas en la donación de cuatro inmuebles con las ganancias afloradas en la donación en unidad de acto de otros cuatro inmuebles.
-  Sentencia de la Audiencia Nacional, de 11 de octubre de 2022, nº rec. 61/2020. IS. Teoría del vínculo. La Audiencia Nacional admite la dualidad de funciones del consejero y alto directivo. Por ello, considera que las retribuciones satisfechas por su cargo de alto directivo deben considerarse gasto deducible y no una liberalidad.
-  Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 28 de octubre de 2022, nº rec. 1207/2020, nº de resolución 660/2022. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El acuerdo alcanzado por los herederos a través de un acuerdo transaccional homologado judicialmente es una transacción judicial que no tiene el *animus donandi* propio de la donación. Por ello, no puede existir donación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el exceso de adjudicación recibido.
-  Sentencia de la Audiencia Nacional, de 23 de noviembre de 2022, rec. nº 637/2019, resolución nº 5529/2022 y rec. nº 431/2020, resolución nº 5530/2022,) y sentencia de la Audiencia Nacional, de 9 de diciembre de 2022, rec. nº 570/2019, resolución nº 5537/2022. IS. Los gastos de desarrollo de aplicaciones informáticas no forman parte de la base de la deducción por I+D+i.
-  Sentencia de la Audiencia Nacional, de 11 de enero de 2023, rec. nº 548/2019 y Auto del Tribunal Supremo, de 1 de febrero de 2023, rec. nº 3940/2022. IS. Doctrina del milímetro. La Audiencia Nacional, reitera en su interpretación sobre la retribución a los administradores conforme a la cual no es preciso que los estatutos especifiquen una cuantía concreta ni un porcentaje concreto, siendo válido que fijen un límite máximo a la Junta.

CASES & LACAMBRA

RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO (TEAC Y TEAR)

-  Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 15 de septiembre de 2022. Reclamación 25/01268/2020. IRPF. La aplicación de los coeficientes de abatimiento sobre las ganancias patrimoniales del IRPF es un derecho y no una opción, y por tanto si el contribuyente olvidó aplicarlos puede rectificar la autoliquidación presentada en su momento.
-  Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central, sala primera, de 24 de noviembre de 2022, RG. 6459/2020. IS. Deducibilidad de las rentas negativas procedentes de la extinción de una entidad por resolución forzosa.
-  Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, sala tercera, de 16 de enero de 2023, RG 7887/2022. Procedimiento recaudatorio. La solicitud por el obligado tributario de un certificado tributario de deudas pendientes y la consiguiente emisión y notificación de tal certificación no constituyen actos con eficacia interruptora de la prescripción.

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

-  Consulta Vinculante de la DGT, V1511-22, de 24 de junio de 2022. IS. Cambio de criterio en cuanto a la aplicación de deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades originadas en periodos prescritos. No se podrá rectificar una autoliquidación del Impuesto de un periodo impositivo no prescrito para reconocer un ella deducciones por I+D+i que debían haberse incluido en autoliquidaciones de ejercicios prescritos.
-  Consulta vinculante de la DGT, V2490-22, de 1 de diciembre de 2022. IS. La distribución de un dividendo a cuenta no supone un menor importe de los fondos propios al cierre del referido ejercicio, a efectos del mantenimiento del incremento de los fondos propios para la reserva de capitalización; sin perjuicio de los efectos que pueda tener en la determinación del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios de períodos impositivos posteriores.
-  Consulta de la DGT, V2506-22, de 2 de diciembre de 2022. IS. El beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, tiene la consideración de una reserva de carácter legal y por tanto no supone un incremento de fondos propios a los efectos del cálculo para la reducción por reserva de capitalización.
-  Consulta vinculante de la DGT V2620-22, de 21 de diciembre de 2022. IS. En el seno de una operación de reestructuración societaria (operación de fusión por absorción)

CASES & LACAMBRA

la entidad absorbente se podrá subrogar en el derecho de compensar las bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo de la entidad absorbida, atendiendo a los requisitos previstos en el artículo 84 de la LIS, y con el límite establecido por los artículos 66 y 67.e) de la LIS.

-  Consulta de la DGT, V2612-22, de 23 de diciembre de 2022. IRNR. Existe establecimiento permanente cuando las actividades desarrolladas en España superan claramente el umbral del carácter preparatorio o auxiliar.
-  Consulta vinculante de la DGT V2614-22, de 23 de diciembre de 2022. IRPF. Los rendimientos del trabajo de un residente en España por trabajos realizados por cuenta ajena para una empresa suiza deben ser objeto de tributación en España, de acuerdo con el CDI; y si son gravados en Suiza, no procede la deducción por doble imposición internacional.
-  Consulta vinculante de la DGT V0308-23, de 16 de febrero de 2023. IS. Posibilidad de monetizar las deducciones pendientes de aplicación por realización de actividades de I+D+i si se cumplen los requisitos para la aplicación del tipo mínimo de tributación.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 13 de octubre de 2022, asunto C-397/21. IVA. Posibilidad de que el destinatario de una prestación de servicios reclame directamente a la Administración la devolución de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas en caso de que resulte difícil o imposible el cobro al proveedor. Procedencia de la exigencia de intereses de demora a la Administración tributaria.

En el presente caso, una sociedad húngara contrata los servicios de otra sociedad domiciliada en dicho país para la construcción de un pabellón en Italia. Esta prestación de servicios se localizó a efectos de IVA erróneamente en Hungría, de modo que se ingresó el IVA correspondiente a dicha Administración Tributaria.

Posteriormente, la Administración Tributaria húngara denegó la solicitud de devolución del IVA repercutido erróneamente que efectuó el destinatario de la prestación de servicios, dado que según la legislación interna de Hungría correspondía solicitar la devolución de dicho importe por la vía judicial civil al emisor de la factura.

El órgano jurisdiccional remitente plantea si la Directiva del IVA debe permitir al destinatario de la factura dirigirse directamente a la autoridad tributaria nacional para solicitar la devolución del IVA indebidamente repercutido e ingresado en Hacienda, junto con los intereses de demora, especialmente cuando resulta imposible o excesivamente difícil reclamar dicho importe al proveedor por otra vía de Derecho civil -por ejemplo, como en el caso que nos ocupa, en el que la sociedad proveedora ha sido liquidada.

El TJUE señala que cuando la devolución del IVA resulte imposible o excesivamente difícil, en particular en los casos de insolvencia del prestador de servicios, los principios de

neutralidad del IVA y de eficacia exigen que los Estados miembros establezcan los instrumentos necesarios para permitir al destinatario de los servicios recuperar el IVA indebidamente facturado y pagado, en particular reclamando la devolución directamente a la Administración tributaria, siempre que no pueda reprocharse a los sujetos pasivos ningún fraude o abuso.

Con respecto a los intereses de demora, el TJUE considera que, de acuerdo con el principio de neutralidad del IVA, la Administración estará obligada a pagar dichos intereses si no ha efectuado la devolución en un plazo razonable después de que se le haya requerido. Pese a que las normas de aplicación de los intereses forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, como principio general no sería admisible que aquellas privaran al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por la devolución tardía del importe.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia del Tribunal Constitucional, de 29 de noviembre de 2022, nº de sentencia 147/2022. Procedimiento administrativo. La Agencia Tributaria debe emplear fórmulas de comunicación alternativas a la electrónica cuando le consta que el contribuyente no está accediendo a estas últimas.

En el presente caso, la Agencia Tributaria notificó la inclusión de una sociedad en el sistema de notificación electrónica obligatoria a la hija del representante legal de la compañía, que era menor de edad y no tenía vínculo mercantil o laboral con la misma.

Con posterioridad, la Agencia Tributaria acordó iniciar un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada en el que se solicitaba a la sociedad que aportara una documentación justificativa de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio 2012. La comunicación de inicio, la

propuesta de resolución y la liquidación provisional se notificaron a la sociedad a través del buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada, sin que la misma accediera a su contenido ni, por tanto, aportara la documentación requerida ni efectuase las alegaciones que estimara pertinentes.

Como consecuencia de lo anterior, la Agencia Tributaria regularizó todas las cuotas de IVA deducidas en operaciones interiores corrientes, al no haber aportado la sociedad los libros registros y facturas correspondientes.

El Tribunal Constitucional considera que la actuación llevada a cabo por la Agencia Tributaria no incumplió la regulación vigente en materia de notificaciones electrónicas, dado que la sociedad estaba obligada a recibir las comunicaciones por esa vía. No obstante, estima que vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva de la sociedad, puesto que la Agencia Tributaria era consciente de que la mercantil no tenía conocimiento del requerimiento del que fue objeto por vía electrónica; y, sin embargo, no empleó fórmulas alternativas de comunicación a fin de advertirla del procedimiento de comprobación que había iniciado y de la documentación que estaba recabando.

Por todo ello, estima el recurso de amparo y ordena retrotraer las actuaciones al momento anterior al dictado del acuerdo de liquidación provisional.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de diciembre de 2022, rec n° 3084/2021, resolución n° 1639/2022. IVA. IVA diferido a la importación. Sólo es procedente aplicar recargos de apremio cuando no se ha satisfecho la deuda antes de la notificación de las preceptivas providencias de apremio.

De acuerdo con los artículos 167.2 de la Ley del IVA y 74.1 del Reglamento del IVA, los importadores que sean empresarios o profesionales que tengan un periodo de liquidación coincidente con el mes natural, podrán optar por incluir las cuotas del IVA a la importación en la autoliquidación del IVA - modelo 303 - correspondiente al periodo en que reciban el DUA (en adelante, “**Sistema de diferimiento**”), en lugar de ingresar el IVA a la importación mediante carta de pago y posterior deducción en la autoliquidación del IVA.

Por su parte, la Disposición adicional octava del Reglamento del IVA determina que, en el sistema de diferimiento, el periodo ejecutivo comienza el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de la autoliquidación en la que deberían haberse incluido las cuotas del IVA a la importación.

En el presente caso, el contribuyente incluyó las cuotas de IVA a la importación en un periodo posterior al de su devengo y liquidación por el departamento de aduanas, pero antes de que se le notificase la providencia de apremio. Posteriormente, la Administración notificó providencia de apremio con recargo de apremio del 10%, que es el que procede aplicar cuando el pago de la deuda se realiza dentro del plazo concedido por aquélla. Contra la providencia de apremio la entidad recurrente formuló recurso de reposición y posteriormente Reclamación Económico-Administrativo, estimando que no era aplicable la providencia de apremio del 10% por haber ingresado el IVA en una autoliquidación anterior a la fecha de su notificación.

El objeto del recurso de casación consiste en determinar si, en caso de optar por el régimen de diferimiento de IVA, previsto en el artículo 167.2 de la Ley del IVA, la falta de inclusión en la autoliquidación de IVA de una cuota de IVA a la

importación puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de dicha declaración y la exigencia del recargo de apremio, sin que ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

El Tribunal Supremo concluye que en el presente caso no es aplicable el recargo de apremio del 10%, puesto que el contribuyente declaró el IVA a la importación en una autoliquidación que, aunque en un período posterior al de su liquidación, lo hizo antes de la notificación de la providencia de apremio.

Adicionalmente, menciona que, sin perjuicio de lo anterior, esa respuesta se efectúa sin considerar si el derecho a la deducción de las cuotas liquidadas y soportadas, por su contenido y por el momento en que se hubiera podido ejercitar, afectaría a esta conclusión; y que no por ello deja de estar aquí en juego el principio de neutralidad fiscal en el IVA, verdadero eje de esta modalidad de imposición indirecta armonizada en el seno de la Unión Europea, pues el sujeto pasivo que presenta una declaración tardía pero que, si hubiera sido tempestiva, habría determinado el derecho a la deducción de las cuotas, no puede ser gravado automáticamente con un recargo que, eventualmente, se proyectaría sobre un derecho que habría podido hacer inexistente la cuota ingresada, al haberse compensado o neutralizado con ella, aspecto éste sobre el que no se pronuncia la Administración en ningún momento.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de diciembre de 2022, rec. n.º 4/2021, resolución n.º 1680/2022. ITPAJD. El supuesto de disolución parcial del condominio sobre un bien inmueble está sujeto al Impuesto en la modalidad de TPO.

Los antecedentes de hecho de esta sentencia parten de la situación de una comunidad sobre un bien inmueble, que pasa de estar formada por cuatro comuneros a estar formada por dos, mediante la transmisión de su cuota de participación en el condominio, con la correspondiente contraprestación, consistente en la asunción por los comuneros adjudicatarios de la obligación de pago de la deuda de la que hasta entonces eran responsable los comuneros transmitentes.

En primer lugar, el Tribunal parte de la premisa que el negocio jurídico objeto de controversia debe ser entendido como una disolución parcial del condominio, en lugar de una extinción de un condominio por adjudicación del bien. Asimismo, la disolución parcial de condominio se debe entender desde la perspectiva subjetiva del condominio (por la alteración de la composición subjetiva de los condóminos), pero no desde la perspectiva objetiva del condominio (el bien permanece inalterado).

En segundo lugar, el Tribunal considera que el supuesto objeto de controversia no se trata de división de la cosa común indivisible, sino de la transmisión de cuotas entre comuneros.

Asimismo, de acuerdo con reiterada jurisprudencia se proceder a analizar el tratamiento tributario del negocio jurídico de transmisión de cuotas entre comuneros cuando se trata de participación sobre cosa indivisible:

- (i) La disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de TPO, porque dicha operación tiene carácter particional.

- (ii) No estarán sujetos a la modalidad de TPO aquellos supuestos en los que la división de la cosa común se adjudique en su totalidad a un comunero porque resulte imposible la división por la naturaleza del bien o porque la división reduzca sustancialmente su valor.

La doctrina anteriormente citada se refiere a los supuestos de división de la cosa. Si bien, este caso concreto debe resolverse de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 que se refiere a un supuesto de extinción parcial del condominio por transmisión de cuotas. En este sentido, el Tribunal establece que en el presente supuesto lo relevante es que no existe ejercicio de facultad de división de la cosa común ni tampoco adjudicación a un comunero con finalidad extintiva del condominio, sino que el negocio jurídico realizado es estrictamente traslativo del dominio y no extintivo de la situación del condominio.

Por tanto, en este caso cabe concluir que los comuneros no están ejerciendo la facultad de separación de la comunidad con especificación del derecho preexistente, sino que están ejercitando su derecho de transmisión onerosa de su participación indivisa en la cosa común de acuerdo con lo establecido en el artículo 392 del CC. Asimismo, el negocio jurídico tampoco tiene voluntad extintiva. Por tanto, este negocio debe considerarse como una transmisión del dominio con causa onerosa y por tanto está sujeto a TPO.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de diciembre de 2022, rec. n° 1399/2021, resolución n° 1695/2022. IVA. Derecho a la deducción en relación con operaciones no sujetas o sujetas y exentas. Es procedente la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o

servicios hayan supuesto un beneficio económico que favorece la actividad general.

En este supuesto, una Sociedad propietaria de un terreno fue objeto de expropiación por el Ayuntamiento de Madrid. Para la tramitación del expediente de expropiación, que fue objeto de recurso contra el acuerdo de determinación del justiprecio, contrató unos servicios de asesoramiento legal sujetos a IVA que fueron documentados en una factura. La Sociedad dedujo el IVA de dichos servicios, pese a que la operación, al tratarse de la transmisión de un terreno calificado como suelo dotacional público, estuviese exenta de IVA.

La totalidad de la actividad llevada a cabo por la Sociedad está sujeta y no exenta de IVA, salvo esta operación en concreto.

Tanto la AEAT como los diferentes tribunales en la fase de recursos estimaron que la Sociedad no tenía derecho a la deducción del IVA soportado, por tratarse de unos servicios afectos exclusivamente a una operación exenta. En concreto, se infería que en cumplimiento de los artículos 92 y 94 de la Ley del IVA, no procedía la deducción ya que la cuota soportada fue generada en unos servicios que tuvieron como finalidad mejorar las condiciones económicas de una expropiación forzosa, operación sujeta y exenta de IVA.

La Sociedad recurrió las sucesivas sentencias, alegando la infracción del artículo 168 de la Directiva del IVA que establece que: *“En la medida que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro.”* A tales efectos, la Sociedad recurrente, alega la infracción de dicho artículo ya que, considera que los servicios

recibidos están directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica.

El Tribunal Supremo falla a favor del contribuyente en el sentido de que es procedente la deducción de las cuotas del IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favorezca la actividad en general. En segundo lugar, establece que, en el caso en cuestión, es procedente la deducción del IVA soportado, aunque la actividad u operación concreta a que se refiere esté exenta, siempre que, además de ese beneficio general, las operaciones a que se dedica el reclamante de la deducción constituyan operaciones gravadas, como ocurre en este supuesto.

Por tanto, conforme a esta sentencia, que constituye jurisprudencia, cuando un empresario realiza en su totalidad operaciones gravadas por el IVA, sujetas y no exentas, si ocasionalmente realizase una operación no sujeta, o sujeta y exenta, y es receptor de servicios asociados a esa operación por el que soporte IVA, dicho IVA será deducible si supone un beneficio para su actividad globalmente considerada, por guardar relación con su actividad general.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de enero de 2023, rec. n° 2059/2020, resolución n° 24/2023. IRPF. El Tribunal Supremo cambia su doctrina respecto los intereses de demora abonados por la Administración Tributaria en la devolución de ingresos indebidos y considera que son renta sujeta y no exenta del IRPF para el contribuyente.

El criterio del Tribunal Supremo hasta el momento respecto a los intereses de demora abonados a los contribuyentes como consecuencia del ingreso indebido de impuestos

era que no estaban sujetos al IRPF (véase STS de 3 de diciembre de 2020, rec. num. 7763/2019). En sentido, el Tribunal entendía que cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe ganancia patrimonial, sino que lo que se produce es un reequilibrio por la lesión sufrida.

Sin embargo, mediante esta nueva sentencia el Tribunal Supremo fija un nuevo criterio al entender que los intereses de demora de demora abonados por la Administración Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del IRPF, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá a integrar en la base imponible general, ya que la normativa del IRPF tiene vocación universal y general por el hecho que grava la renta global obtenida por el contribuyente; de lo que se desprende que pretende hacer tributar todas las rentas del contribuyente. Asimismo, las ganancias y pérdidas patrimoniales se dibujan como una categoría genérica de cajón de sastre, en tanto en cuanto toda renta que no sea calificada como otra categoría de renta será una ganancia o pérdida patrimonial. Finalmente, soporta su conclusión por el hecho de que la normativa del LIRPF no alberga ningún supuesto de no sujeción ni de exención para los intereses de demora.

Además, el Tribunal se pronuncia al respecto de si deben ser consideradas como renta general o del ahorro, y a este efecto, el Tribunal considera que los intereses de demora son renta general puesto que estos intereses no se han puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales y por ello no tienen cabida en renta del ahorro.

CASES & LACAMBRA

Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de enero de 2023, rec. n° 1381/2021, resolución n° 184/2023. Procedimiento tributario. La Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones por las que el valor declarado por el contribuyente no se corresponde con el valor real.

La Agencia Tributaria inició un expediente de comprobación de valores en relación con la autoliquidación de AJD derivada de la adquisición de una finca urbana.

La recurrente aduce que el acto administrativo por el que la Agencia Tributaria decide iniciar una comprobación de valor debe ser motivado, con el fin de que el contenido de la motivación discuta la presunción de veracidad del valor declarado en la autoliquidación tributaria.

Por su parte, el abogado del Estado y el Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León argumentaban que la exigencia de explicitar la causa de la discrepancia entre el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia en el inicio del procedimiento es innecesaria, bastando con su simple notificación.

El Tribunal Supremo considera que, si bien es indudable que la Administración está facultada en todo caso para comprobar el valor real de los bienes transmitidos, ello no implica que en la comunicación de inicio no tenga que motivar las razones que justifican el inicio de dicho procedimiento y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

Asimismo, el Tribunal establece que la obligación de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que el valor declarado no se corresponde con el valor real es de aplicación a todas las comprobaciones de

valores, cualquiera que sea el método utilizado por la Administración, incluyendo entre ellos el peritaje.

No obstante, el Tribunal Supremo entiende que este defecto puede situarse en un plano puramente formal que no invalide la actuación de la Administración en determinados supuestos, aquellos en los que el obligado tributario no haya propuesto la práctica de ninguna prueba en el proceso y la Administración haya utilizado un medio idóneo y realizado una valoración individualizada del inmueble.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de febrero de 2023, rec. n° 4647/2021, resolución n° 167/2023. Impuesto sobre el Patrimonio. La deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al Impuesto no se podrá deducir de su valor a efectos de determinar la base imponible del Impuesto cuando no haya sido destinada a la adquisición del bien, o a la inversión en el mismo.

Una persona física no residente adquiere un inmueble en España, y al cabo de 3 años constituye una hipoteca sobre el inmueble en garantía de un préstamo personal. El préstamo hipotecario le fue concedido por una entidad bancaria situada en Dinamarca y fue formalizado mediante escritura pública en España, siendo inscrita en el Registro de la Propiedad.

De acuerdo con el artículo 5.Uno.b) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el contribuyente se encuentra sujeto al Impuesto por obligación real, y en la correspondiente liquidación del Impuesto, el contribuyente indicó como carga deducible la hipoteca sobre el citado inmueble.

Respecto lo anterior, la Administración tributaria practicó liquidación provisional, por la cual consideró como no deducible la carga hipotecaria puesto que no fue otorgada con la finalidad de

CASES & LACAMBRA

adquirir el bien inmueble (ya que pasaron más de tres años entre la adquisición del bien y la formalización de la hipoteca), y, asimismo, la entidad prestamista es no residente en España. Por todo ello, la Administración considera que el préstamo no es deducible, y, además, que esta conducta tiene como única finalidad la reducción de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, lo cual podría ser sancionable.

El contribuyente recurrió dicha liquidación, y formula recurso por el cual interpreta que las deudas a las que se refieren los artículos 9.Dos.b) LIP, sujetos por obligación personal, y 9.Cuatro LIP, sujetos por obligación real, son deducibles con independencia del destino del préstamo y, asimismo justifica la deducción del préstamo puesto que el valor del bien queda disminuido por el gravamen de la hipoteca.

El Tribunal considera que la cuestión planteada tiene interés casacional, ya que consiste en determinar si resulta procedente que los préstamos hipotecarios minoren la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, con independencia de que el capital obtenido al contraer la deuda hipotecaria no se destine a la adquisición o reforma del inmueble gravado.

El Tribunal considera que, en el caso de los contribuyentes sujetos al Impuesto por obligación real, la delimitación de la base imponible está vinculada al bien y derecho radicado en territorio español, cuya titularidad determina el hecho imponible. Por este motivo, las deudas no vinculadas a la adquisición o inversión en el bien que determina el hecho imponible no son deducibles para el cómputo del valor del bien.

Asimismo, el Tribunal aclara que la hipoteca no es la deuda contraída como obligación a satisfacer en cumplimiento del derecho de crédito del prestamista, sino una garantía de

mismo. Por tanto, dado el carácter accesorio del derecho de hipoteca y siendo la hipoteca garantía del préstamo personal, no cabe equiparar la carga hipotecaria al valor de la deuda. En conclusión, la deuda en sí misma no puede deducirse del valor del bien al objeto de establecer la base imponible por obligación real, salvo que se haya contraído para obtener los capitales invertidos en el bien.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 28 de septiembre de 2022, n° rec. 277/2022, n° de resolución 5207/2022. IRPF. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana permite computar en la base imponible del IRPF del donante las pérdidas afloradas en la donación de cuatro inmuebles con las ganancias afloradas en la donación en unidad de acto de otros cuatro inmuebles.

El artículo 33.5.c) de la Ley del IRPF regula que no se computarán las pérdidas patrimoniales debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter-vivos* (i.e., donaciones).

Ante un supuesto en el que un matrimonio dona en unidad de acto ocho inmuebles (cuatro con ganancia y cuatro con pérdida), la Administración denegó el computo de la pérdida con base en el artículo 33.5.c) de la Ley del IRPF y la interpretación administrativa recogida en la consulta V1083-14.

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, realiza una interpretación sistemática y lógica de este artículo y considera que la pérdida patrimonial cuya deducibilidad deniega el artículo es la correspondiente a la mera alteración patrimonial -es decir, la pérdida producida por la propia transmisión lucrativa-, y no la generada por la alteración de valor que los bienes donados

CASES & LACAMBRA

hubieran sufrido durante su permanencia en el patrimonio del donante y que aflora en la transmisión. Por tanto, cuando en unidad de acto se transmitan unos bienes, a efectos del IRPF deberá calcularse la variación que ha sufrido el patrimonio del transmitente, tanto si se ha producido una ganancia como una pérdida; ya que hacer tributar por las ganancias puestas de manifiesto en una transmisión lucrativa y no tener en cuenta las pérdidas sería contrario a los principios de equidad y capacidad económica.

Con este pronunciamiento, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana acoge el criterio mantenido por el TEAR de la Comunidad Valenciana (resolución de 30 de septiembre de 2019, rec. 46/12193/2016). No obstante, la Abogacía el Estado ya ha anunciado la preparación de un recurso de casación ante el Tribunal Supremo que se encuentra pendiente de admisión a trámite.

Por lo que, hasta ese momento, cabe esperar que la Administración tributaria mantenga su criterio consistente en denegar la deducibilidad de las pérdidas patrimoniales derivadas de donaciones, al menos hasta que exista un pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare, acoja o rectifique la citada interpretación del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Sentencia de la Audiencia Nacional, de 11 de octubre de 2022, nº rec. 61/2020. IS. Teoría del vínculo. La Audiencia Nacional admite la dualidad de funciones del consejero y alto directivo. Por ello, considera que las retribuciones satisfechas por su cargo de alto directivo deben considerarse gasto deducible y no una liberalidad.

La Inspección regulariza los importes abonados a un consejero por considerar que, conforme a la teoría del vínculo, las retribuciones abonadas al mismo por su relación laboral de alta dirección

debían entenderse satisfechas por su condición de administrador, no admitiendo una dualidad de funciones. En este sentido, dado que los estatutos remitían la fijación de las retribuciones del administrador a la decisión del Consejo de Administración y no existían los correspondientes acuerdos, la Inspección concluye que se infringía el requisito de certeza establecido por la jurisprudencia y por tanto las retribuciones no podían considerarse gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades.

Por el contrario, la compañía sostiene que la remuneración deriva de la realización de labores profesionales y no de las labores de dirección y administración propias del cargo de administrador. Asimismo, sostiene que ambos cargos resultan compatibles cuando las funciones que se realizan por la relación mercantil son distintas de las realizadas por la relación laboral.

La Audiencia Nacional entiende que, de las concretas circunstancias del caso y pruebas aportadas, se ha acreditado una dualidad de funciones y por tanto admite que las retribuciones abonadas deben considerarse gasto deducible y no una liberalidad. En este sentido, los indicios que permiten sostener la dualidad de funciones son:

- 1) La ascendente trayectoria laboral en la empresa;
- 2) El desarrollo de una actividad profesional ordinaria que no se confunde con la propia del cargo de administrador;
- 3) La inexistencia de un cambio sustancial en las retribuciones abonadas antes y después del nombramiento como administrador; y

- 4) La existencia de un término de comparación razonable en relación con quien desarrollaba funciones análogas.

Cabe destacar que la Audiencia Nacional hace expresa referencia a los autos del Tribunal Supremo relativos al debate en torno a la teoría del vínculo y el concepto de liberalidad pendientes de aclaración y resolución.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 28 de octubre de 2022, n° rec. 1207/2020, n° de resolución 660/2022. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El acuerdo alcanzado por los herederos a través de un acuerdo transaccional homologado judicialmente es una transacción judicial que no tiene el animus donandi propio de la donación. Por ello, no puede existir donación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el exceso de adjudicación recibido.

En el presente caso un padre otorgó, días antes de fallecer, testamento por el que dejaba como único heredero a uno de sus hijos y legaba a sus otros dos hijos, de distintas madres, la legítima estricta. Uno de los hijos agraviados promovió acción de impugnación y declaración de nulidad del testamento. El Juzgado convocó a las partes a mediación y estas alcanzaron un acuerdo transaccional formalizado en escritura pública y homologado judicialmente (con los efectos de cosa juzgada que a la transacción judicial atribuye el código civil) por el que se acordaba la adjudicación a los hijos agraviados de bienes por un valor superior a la legítima estricta derivada del testamento y poner fin a los procedimientos judiciales instados por los herederos.

La Administración tributaria sostiene que al estar vigente el testamento y no haber sido anulado judicialmente, mediante el acuerdo transaccional los hijos agraviados están recibiendo un exceso de adjudicación que debe calificarse y tributar como una donación.

El TSJ de Madrid sostiene que debe negarse el carácter de donación a la transacción judicial realizada en el seno de un procedimiento de impugnación testamentaria puesto que no existe *animus donandi* entre las partes de la transacción judicial, sino que, por el contrario, cada una satisface un interés: una parte recibir una cantidad superior a su porción hereditaria, y la otra parte un beneficio consistente en evitar costes e incertidumbres del procedimiento judicial.

Asimismo, aclara que el procedimiento de impugnación y declaración de nulidad del testamento no terminó mediante un desistimiento que dejase vigente el testamento sino mediante la homologación judicial del acuerdo transaccional que realiza un reparto testamentario distinto del impugnado y supone el mismo efecto que la sentencia (esto es, cosa juzgada).

En cualquier caso, la sentencia recalca la complejidad jurídica del caso, el debate dentro de la Sección del TSJ de Madrid y la ausencia de jurisprudencia por parte del Tribunal Supremo respecto al supuesto planteado.

Sentencia de la Audiencia Nacional, de 23 de noviembre de 2022, rec. n° 637/2019, resolución n° 5529/2022 y rec. n° 431/2020, resolución n° 5530/2022,) y sentencia de la Audiencia Nacional, de 9 de diciembre de 2022, rec n.º 570/2019, resolución n° 5537/2022. IS. Los gastos de desarrollo de aplicaciones informáticas no forman parte de la base de la deducción por I+D+i.

El artículo 35.2.b) del TRLIS (actual artículo 35.2.b) de la LIS) regula la base de la deducción por actividades de innovación tecnológica (IT) señalando entre los gastos a incluir, entre otros, los correspondientes al “*diseño industrial e ingeniería de procesos de producción*”. La Administración tributaria había venido denegando que los gastos incurridos en el

CASES & LACAMBRA

desarrollo de aplicaciones informáticas formasen parte de la base de deducción por IT incluso aunque se hubiese obtenido el certificado favorable del MICINN/MINECO.

Por su parte, la Audiencia Nacional había sostenido en sus sentencias previas de 12 de mayo de 2021 (rec. n.º 1087/2017), 1 de julio de 2021 (rec. n.º 120/2018) y 7 de julio de 2021 (rec. n.º 286/2018) que los gastos de desarrollo de software y programas informáticos en proyectos calificados de IT por el MICINN/MINECO eran incluíbles en la base de deducción por actividades de IT, por el hecho de que los informes de los técnicos expertos de la Administración tributaria no justificaban de forma suficiente su exclusión.

No obstante, tras las aclaraciones realizadas por los técnicos expertos de la Administración tributaria, la Audiencia Nacional modifica su criterio y concluye que los gastos incurridos en el desarrollo de aplicaciones informáticas no son subsumibles en el concepto de «ingeniería de procesos de producción» a efectos de integrarse en la base de deducción del artículo 35.2.b) 2º TRLIS aunque el proyecto al que correspondan haya merecido la calificación de IT por el MICINN/MINECO.

De forma sucinta, la Audiencia Nacional justifica su cambio de criterio en la explicación técnica de los técnicos expertos de la Administración tributaria conforme a la cual *“la «ingeniería de procesos de producción» constituye «una disciplina especializada de la ingeniería de procesos de negocio que se enfoca en el entorno de la producción» pero que no incluye el desarrollo de las herramientas informáticas, que constituye actividad complementaria pero no la propia de la ingeniería de procesos de producción”*.

Sentencia de la Audiencia Nacional, de 11 de enero de 2023, rec. n.º 548/2019 y Auto del Tribunal Supremo, de 1 de febrero de 2023, rec. n.º 3940/2022. IS. Doctrina del milímetro. La Audiencia Nacional, reitera en su interpretación sobre la retribución a los administradores conforme a la cual no es preciso que los estatutos especifiquen una cuantía concreta ni un porcentaje concreto, siendo válido que fijen un límite máximo a la Junta.

La Administración considera como gasto no deducible las retribuciones a los administradores al prever los estatutos un límite cuantitativo máximo y no una concreta modalidad de retribución. En este sentido, la Administración aplica la doctrina del milímetro conforme a la cual, para poder considerar las retribuciones de los administradores como gasto deducible es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- 1) Que la posibilidad de retribución esté expresamente prevista en los estatutos sociales; y
- 2) Que el porcentaje concreto o la cantidad concreta esté determinada o perfectamente determinable en los estatutos, de forma que la Junta no tenga margen de decisión alguno o sea muy limitado.

Por contraposición a la doctrina del milímetro, la Audiencia Nacional reitera su criterio y señala que esta es cuestión de legalidad, por lo que, si con arreglo a la legislación mercantil la retribución de los administradores es conforme con el ordenamiento jurídico, dicha retribución constituye un gasto deducible.

En este sentido, la Audiencia Nacional considera que el TEAC realiza una interpretación demasiado rígida que no concuerda con la interpretación más flexible y abierta que recientemente ha venido realizando el Tribunal Supremo, en el sentido de que no es preciso que los estatutos especifiquen una cuantía concreta ni

un porcentaje concreto, siendo válido que fijen un límite máximo a la Junta.

Por ello, en la medida en que en el caso de autos los estatutos definen un sistema retributivo que establece un límite máximo, que se deja la cuantificación a la Junta en cada ejercicio, que la Junta ha aprobado y cuantificado las concretas retribuciones y, que no se produce un menoscabo de las garantías de los socios, la Audiencia Nacional considera que las retribuciones satisfacen los requisitos mercantiles y, por tanto, constituyen un gasto deducible.

En cualquier caso, el Tribunal Supremo ha emitido un nuevo auto admitiendo a trámite el cuarto recurso de casación en torno a esta casuística, por lo que, habrá que esperar al criterio del Tribunal Supremo para zanjar esta cuestión.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 15 de septiembre de 2022. Reclamación 25/01268/2020. La aplicación de los coeficientes de abatimiento sobre las ganancias patrimoniales del IRPF es un derecho y no una opción, y por tanto si el contribuyente olvidó aplicarlos puede rectificar la autoliquidación presentada en su momento.

La disposición transitoria 9ª de la Ley del IRPF regula los coeficientes de abatimiento, que permiten reducir e incluso anular las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hayan sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

En el caso analizado por el TEAR de Cataluña el contribuyente olvidó aplicar los coeficientes de abatimiento en su autoliquidación por lo que, al

percatarse, solicitó su aplicación mediante la rectificación de la autoliquidación. La Administración tributaria consideró que la aplicación de los coeficientes de abatimiento es una opción tributaria y que por tanto conforme al artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, no puede ser objeto de rectificación posterior.

El TEAR de Cataluña acude a la interpretación del concepto de opción tributaria realizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (rec. cas. 4464/2021) y considera que la aplicación de los coeficientes de abatimiento regulados en la disposición transitoria 9ª de la Ley del IRPF es un derecho y no una opción por lo que el contribuyente que olvidó aplicarlos en la autoliquidación original puede solicitar aplicarlos mediante la rectificación de su autoliquidación.

Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central, sala primera, de 24 de noviembre de 2022, RG. 6459/2020. IS. Deducibilidad de las rentas negativas procedentes de la extinción de una entidad por resolución forzosa.

En virtud del artículo 21 apartado 6 de la Ley del IS, no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, no serán fiscalmente deducibles, las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que (i) el porcentaje de participación sea de al menos el 5 % y (ii) la participación se hubiera mantenido de manera ininterrumpida durante el año anterior.

Por su parte, el apartado 8 del precepto mencionado admite la deducibilidad de dichas pérdidas cuando tengan origen en la extinción de una entidad participada, salvo que sea consecuencia de una operación de reestructuración.

En la presente Resolución, la entidad interesada obtuvo rentas negativas procedentes de la amortización forzosa de unas acciones de una entidad bancaria (“entidad A”). Dicha entidad fue extinguida por acuerdo de la Comisión Rectora del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria. Como resultado, la entidad A transmitió la totalidad de sus acciones a otra entidad bancaria (“entidad B”) por el precio total 1 euro mediante una operación de fusión por absorción.

La Inspección regularizó la pérdida declarada por la entidad interesada por considerar que se había producido una transmisión de acciones de entidad A. Esto es, que no fue consecuencia de una extinción y por tanto no resultaba de aplicación la excepción al apartado 8 del artículo 21.

Pues bien, la cuestión controvertida de la presente reclamación es determinar si es o no procedente la eliminación de la base imponible del IS de la entidad interesada la pérdida ocasionada por la resolución de la entidad A, dado lo dispuesto en el artículo 21 apartados 6 y 8 de la Ley del IS.

El TEAC argumenta que el procedimiento de resolución de la entidad A es un procedimiento administrativo especial que aplica en la liquidación de entidades financieras cuando no existan perspectivas razonables de otras soluciones alternativas. Asimismo, argumenta que los accionistas no soportarán mayores pérdidas que las que habrían soportado en el marco de un procedimiento concursal ordinario.

En consecuencia, el TEAC concluye que la amortización de las acciones fue consecuencia de una extinción total y que no debe insertarse en el seno de una operación de reestructuración societaria. Por tanto, admite la deducibilidad de

la pérdida en virtud del apartado 8 del artículo 21.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, sala tercera, de 16 de enero de 2023, RG 7887/2022. Procedimiento recaudatorio. La solicitud por el obligado tributario de un certificado tributario de deudas pendientes y la consiguiente emisión y notificación de tal certificación no constituyen actos con eficacia interruptora de la prescripción.

El TEAC resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio la cuestión de si la solicitud por parte de un obligado tributario de un certificado de deudas y la posterior emisión de dicho certificado es o no una actuación interruptiva del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias.

El TEAC considera que la solicitud de dicho certificado solo supone una actuación del obligado tributario tendente a conocer las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas que le constan pendientes de pago con el fin de hacerlo valer en procedimientos frente a otras Administraciones públicas distintas a la AEAT o ante otras personas o entidades, pero en ningún caso dicha solicitud es una actuación conducente al pago o extinción de la deuda.

De esta manera, dicho certificado tiene un carácter meramente informativo y solo manifiesta una voluntad de obtener dicha información por parte del obligado tributario, pero no necesariamente para proceder a su pago o extinción. Asimismo, tampoco cabe asimilarlo a un acto de reconocimiento de deuda por el solicitante, ya que se puede solicitar precisamente para acreditar que no tiene ninguna deuda pendiente, a efectos de presentar tal certificación ante alguna Administración Pública o ante cualquier persona con interés en el asunto.

Por otro lado, la notificación al interesado del certificado de deudas tampoco constituye un acto con capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias, ya que no impele al obligado tributario al pago de deuda alguna.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta Vinculante de la DGT, V1511-22, de 24 de junio de 2022. IS. Cambio de criterio respecto a la aplicación de deducciones en la cuota del IS originadas en periodos prescritos. No se podrá rectificar una autoliquidación del Impuesto de un periodo impositivo no prescrito para reconocer en ella deducciones por I+D+i que debían haberse incluido en autoliquidaciones de ejercicios prescritos.

En el presente supuesto, se consulta a la DGT la posibilidad de aplicar unas deducciones por I+D+i generadas en ejercicios anteriores (ejercicios prescritos y no) que, por un error formal, no fueron objeto de declaración en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios en los que se generaron. Al respecto, el informe técnico correspondiente que certifica los gastos e inversiones realizados no se obtuvo hasta finalizado el proyecto, en un ejercicio no prescrito.

Durante varios años, la DGT emitió diversas consultas reconociendo el derecho a aplicar deducciones en la cuota originadas en otro periodo impositivo distinto sin haber sido objeto de declaración, por la que esta consulta supone un cambio de criterio.

Para justificarlo, la DGT se remite a la resolución del TEAC de 23 de marzo de 2022 (que a su vez confirma una resolución del TEAC del ejercicio 2017), cuyo supuesto de hecho hace referencia a la posibilidad de incluir en autoliquidaciones de ejercicios no prescritos deducciones por doble

imposición internacional generadas en ejercicios prescritos, que por un error no fue consignada en la autoliquidación correspondiente. En ella, el TEAC estableció que, en todo caso, era exigible como requisito para reconocer el derecho a disfrutar de la deducción que esta se hubiese declarado en el ejercicio de su generación -ya fuese en la propia autoliquidación, en una posterior rectificación posterior de esta dentro del plazo de prescripción, o mediante liquidación administrativa).

Por ello, la DGT concluye que no es posible rectificarse una autoliquidación del IS de un periodo impositivo no prescrito, para reconocer en ella *ex novo*, deducciones por I+D+i que deberían haberse incluido en autoliquidaciones de ejercicios prescritos. Es decir, no podrán reconocerse deducciones generadas en ejercicios prescritos mediante su consignación o declaración en autoliquidaciones de periodos no prescritos.

Consulta vinculante de la DGT, V2490-22, de 1 de diciembre de 2022. IS. La distribución de un dividendo a cuenta no supone un menor importe de los fondos propios al cierre del referido ejercicio, a efectos del mantenimiento del incremento de los fondos propios para la reserva de capitalización; sin perjuicio de los efectos que pueda tener en la determinación del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios de períodos impositivos posteriores.

El artículo 25 de la Ley del IS establece una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios siempre que: (i) el contribuyente mantenga el incremento en los 5 años siguientes y (ii) dote una reserva de capitalización indisponible por el mismo importe y plazo.

La entidad consultante plantea si, a los efectos de la citada reserva de capitalización, la distribución de un dividendo a cuenta dentro del plazo de los

5 años posteriores a la aplicación de la reserva supone una disminución de los fondos propios que daría lugar a la regularización de cantidades indebidamente reducidas.

Conforme a la normativa aplicable, para la determinación del incremento de los fondos propios no deberán computarse los resultados del ejercicio en curso ni los del ejercicio anterior; y adicionalmente, excluye determinadas cuentas, tales como las aportaciones de socios, ampliaciones de capital por compensación de créditos y las reservas obligatorias e indisponibles.

El Centro Directivo concluye que, en la medida en que para la determinación del incremento de los fondos propios no se tienen en cuentas los resultados del propio ejercicio, la variación de fondos propios derivada de dichos resultados no afectará al cómputo. Por tanto, la distribución de un dividendo a cuenta no supondrá un menor importe de los fondos propios, a efectos del mantenimiento del incremento de los fondos propios, sin perjuicio de los efectos que pueda tener en la determinación del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios de períodos impositivos posteriores.

Consulta de la DGT V2506-22, de 2 de diciembre de 2022. IS. El beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, tiene la consideración de una reserva de carácter legal y por tanto no supone un incremento de fondos propios a los efectos del cálculo para la reducción por reserva de capitalización.

En el artículo 25 de la Ley del IS establece una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios siempre que: el contribuyente mantenga el incremento en los 5 años siguientes y dote una reserva de capitalización indisponible por el mismo importe y plazo.

En un determinado ejercicio, la entidad consultante obtuvo beneficios que por acuerdo de la Junta se aplicaron íntegramente a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, pese a no estar obligada a ello por ser el patrimonio neto de la entidad consultante superior al capital social.

Se plantea si en ese caso la aplicación del resultado a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores debe incluirse en el cálculo del incremento de los fondos propios, a efectos de aplicar la reducción por reserva de capitalización.

La DGT considera que en la medida en que el beneficio se destine voluntariamente (por no estar obligado a ello conforme a la normativa aplicable) a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, se consideraría que se ha producido un incremento de los fondos propios; y que, por tanto, el citado incremento de fondos propios puede computarse para el cálculo de la reserva de capitalización.

Consulta vinculante de la DGT V2620-22, de 21 de diciembre de 2022. IS. En el seno de una operación de reestructuración societaria (operación de fusión por absorción) la entidad absorbente se podrá subrogar en el derecho de compensar las bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo de la entidad absorbida, atendiendo a los requisitos previstos en el artículo 84 de la LIS, y con el límite establecido por los artículos 66 y 67.e) de la LIS.

La presente consulta es formulada por una entidad que forma parte de un grupo de consolidación fiscal formado por un total de once sociedades.

Como consecuencia de un nuevo enfoque en la estrategia del grupo, se pretende realizar una operación de fusión por absorción, en virtud de la cual se concentre en la entidad consultante

(entidad N) la actividad que hasta esa fecha vienen realizando otras cuatro empresas del grupo (H, I, K y L). Todas las sociedades cumplen con los requisitos para poder acoger esta operación al régimen de neutralidad y existen motivos económicamente válidos que justifican la operación. La entidad absorbida K tiene bases imponibles negativas pendientes de compensación a que son previas a su integración en el grupo de consolidación fiscal.

Con base en lo anterior, la entidad consultante formula una serie de cuestiones a la DGT, entre ellas en relación con el derecho de compensación de las bases imponibles negativas de la entidad K, generadas con anterioridad a su entrada en el grupo de consolidación.

La Dirección General de Tributos contesta la consulta y manifiesta que los motivos enunciados por la consultante podrían considerarse económicamente válidos a los efectos de aplicar el régimen fiscal. Asimismo, el hecho de que una de las entidades absorbidas cuente con bases imponibles negativas pendientes de compensar no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que tras la operación de fusión se continúen realizando las actividades que venían realizando las entidades intervinientes en la fusión, redundando la operación en beneficio de la entidad resultante de la misma por cuanto se refuerce y mejore la situación financiera de las actividades resultantes de la fusión y no realice la misma en un momento temporal dentro de un plan de liquidación de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades, ni la operación proyectada tenga como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

Por tanto, la entidad absorbente N se subrogará en el derecho a compensar las bases imponibles negativas de la entidad absorbida K en las

condiciones y con los requisitos previstos en el artículo 84 y en el apartado 6 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS. De modo que, las bases imponibles negativas de la entidad absorbida pasaran a tener la consideración de bases imponibles negativas de la entidad resultante de la fusión con carácter previo a su incorporación en el grupo. Asimismo, el grupo podrán compensar con la base imponible del grupo fiscal con un doble límite: el del propio grupo fiscal, y el de la sociedad J en tanto que sucesora universal de los derechos y obligaciones de la entidad absorbida K.

Consulta de la DGT, V2612-22, de 23 de diciembre de 2022. IRNR. Existe establecimiento permanente cuando las actividades desarrolladas en España superan claramente el umbral del carácter preparatorio o auxiliar.

La consultante es una entidad residente en Irlanda dedicada a la compra, transporte e importación de todo tipo de mercancías.

La entidad irlandesa realiza la importación de mercancías a través de la aduana de Barcelona, realizando, asimismo, varias operaciones en el territorio español relativos a la logística y el transporte de la mercancía. La sociedad irlandesa utiliza permanentemente varios locales de negocio que tendrá arrendados, y en los que almacenará, reorganizará y entregará sus mercancías, bajo su dirección, supervisión y riesgo. La logística de distribución y salida del almacén de Barcelona está contratada, organizada y supervisada directamente desde Irlanda, si bien la realización material de las prestaciones expuestas se llevará a cabo por una sociedad filial española de la sociedad irlandesa.

Se plantea a la DGT si la actividad desarrollada en España por la consultante determinará la existencia de un establecimiento permanente.

CASES & LACAMBRA

La DGT, en su contestación, después de repasar qué se entiende por establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones del convenio (“lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”), establece que la sociedad irlandesa dispone de un lugar fijo de negocios, al disponer de un local, utilizado de forma permanente y en los que realiza negocio en España, por lo que podría disponer de un establecimiento permanente.

Añade la DGT que, de acuerdo con las disposiciones del convenio, se considera que no hay un establecimiento permanente cuando, en el lugar fijo de negocios que se disponga, solo se realicen actividades auxiliares o preparatorias. Por lo tanto, lo relevante, será determinar si, las actividades que desarrolla la sociedad irlandesa en España son actividades auxiliares o preparatorias.

Finalmente, la DGT concluye que el conjunto de actividades supera claramente el umbral del carácter preparatorio o auxiliar, utilizando de forma integrada los almacenes, despachos aduaneros y logísticos y el personal de la propia filial, y podría considerarse que constituye un establecimiento permanente de la consultante, puesto que es bajo su organización, control y supervisión que se realiza esta actividad.

Consulta vinculante de la DGT V2614-22, de 23 de diciembre de 2022. IRPF. Los rendimientos del trabajo de un residente en España por trabajos realizados por cuenta ajena para una empresa suiza deben ser objeto de tributación en España, de acuerdo con el CDI; y si son gravados en Suiza, no procede la deducción por doble imposición internacional.

El consultante es una persona física, residente en España, que será contratada para trabajar como empleada por cuenta ajena en una empresa suiza en la modalidad de teletrabajo desde España, sin desplazarse a Suiza en ningún momento.

Asimismo, la empresa suiza le indica a la consultante que los rendimientos del trabajo que obtenga serán gravados de acuerdo con la normativa suiza.

En base a ello, el consultante plantea cuál será la tributación en España de las rentas percibidas por el teletrabajo realizado desde España para la empresa suiza, y, asimismo, cuál será el tratamiento del impuesto soportado en Suiza por dichas rentas.

De acuerdo con el art. 15 del Convenio para evitar la Doble Imposición (“CDI”) entre España y Suiza, y al Protocolo existente entre ambos países, los rendimientos del trabajo obtenidos por la consultante solo pueden someterse a imposición en España, ya que es residente en España y ejerce el trabajo desde España. Asimismo, dado que los rendimientos solo pueden someterse a imposición en España, de conformidad con el CDI, la empresa suiza no debería practicar retenciones. Y, si lo hiciera, no procederá aplicar la deducción por doble imposición internacional en España por un gravamen satisfecho en Suiza, sin perjuicio de que el consultante pueda solicitar la devolución de los impuestos soportados en dicho territorio.

La DGT también se pronuncia respecto a las eventuales retenciones a practicar sobre dichas rentas, indicando que si la entidad suiza no opera en España con establecimiento permanente ni realiza actividades económicas en España, no estará obligada a someter a retención a cuenta del IRPF los rendimientos del trabajo de fuente española.

Consulta vinculante de la DGT V0308-23, de 16 de febrero de 2023. IS. Posibilidad de monetizar las deducciones pendientes de aplicación por realización de actividades de I+D+i si se cumplen los requisitos para la aplicación del tipo mínimo de tributación.

CASES & LACAMBRA

La entidad consultante tiene deducciones generadas por la realización de actividades de I+D+i pendientes de aplicación tras presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio de su devengo.

Se plantea si será posible ejercitar la opción de monetización de la deducción prevista en el artículo 39 de la LIS y solicitar su abono a la Administración tributaria en caso de cumplir con los requisitos para aplicar el tipo mínimo de tributación del artículo 30 bis de la LIS.

La DGT determina que, si resulta de aplicación la tributación mínima, se determinará la cuota líquida mínima conforme a las reglas del artículo 30 bis de la Ley del IS. Posteriormente, la entidad consultante aplicará la cuantía pendiente de la deducción generada una vez aplicado el descuento correspondiente, y solicitará a la Administración tributaria el abono de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota.

Por tanto, la DGT declara la compatibilidad del ejercicio de la opción tributaria de monetización contemplada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley del IS con la regulación de la tributación mínima introducida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022.