

# CASES & LACAMBRA



Boletín Fiscal  
Julio 2023

---

**GRUPO FISCAL**

CASES & LACAMBRA

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

# CASES & LACAMBRA

## ÍNDICE

### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de abril de 2023, asunto C-537/2020. El TJUE considera que la sujeción de las rentas inmobiliarias percibidas en un Estado miembro por fondos de inversión no residentes, en contraposición a los fondos residentes que están exentos del Impuesto sobre Sociedades (IS), vulnera el principio de libre circulación de capitales y, por tanto, es contrario al Derecho Comunitario.

### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



- Sentencia del Tribunal Constitucional, de 9 de marzo de 2023, nº de sentencia 17/2023. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). El Tribunal considera que la nueva regulación de la determinación de la Base Imponible del IIVTNU aprobado por el RD Ley 26/2021 es constitucional.

### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO



- Sentencia del Tribunal Supremo, de 6 de febrero de 2023, nº rec. 5353/2021, nº de resolución 135/2023. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Una oficina de farmacia adquirida a título gratuito no es un elemento individualizable y susceptible de ser registrados por separado en la contabilidad por lo que su valor de adquisición debe determinarse atendiendo al importe real de los valores que resulten de aplicación de las normas del ISD.



- Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de febrero de 2023, nº rec. 257/2021, nº de resolución 207/2023. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Procedimiento de comprobación de valores. Se reafirma el criterio jurisprudencial sobre el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que constan los valores.



- Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de febrero de 2023, rec. nº 6007/2021 y 6058/2021, nº de resolución 236/2023 y 237/2023, respectivamente. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La deducción de las cuotas soportadas en el IVA es un derecho del sujeto pasivo y no una opción. El contribuyente puede optar a rectificar su autoliquidación e instar la devolución de ingresos indebidos del ejercicio en que se devengó y soportó el impuesto.

## CASES & LACAMBRA

-  - Sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de febrero de 2023, nº rec. 4598/2021, nº de resolución 247/2023. Procedimiento tributario. El Tribunal Supremo establece que el principio de regularización íntegra es aplicable a todos los procedimientos en los que la administración comprueba la realización de un hecho imponible, y por tanto debe hacer todo lo posible para evitar que se produzcan situaciones de doble pago o que de alguna forma puedan conducir a supuestos de doble imposición.
-  - Sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de marzo de 2023, rec. nº 8419/2021, nº resolución 411/2023. IIVTNU. El obligado al pago del IIVTNU en virtud de pacto o contrato con el sujeto pasivo del tributo se encuentra legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y la devolución de ingresos indebidos, pese a no ser el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto.
-  - Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de abril de 2023, rec. nº 7272/2021, nº de resolución 462/2023. A efectos de calcular el perjuicio económico que sufre la Hacienda Económica como criterio de graduación de las sanciones se debe utilizar la cuota líquida del impuesto y no la cuota diferencial, es decir, se debe tomar en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados efectuados.

### RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

-  - Sentencia de la Audiencia Nacional, de 12 de octubre de 2022, nº rec. 617/2018, nº de resolución 5245/2022. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). La comercialización de un software adaptado (no estandarizado) se califica como un canon sujeto al IRNR y no como un beneficio empresarial. Posibilidad de deducir los gastos para el cálculo de la base de la retención.
-  - Sentencia de la Audiencia Nacional, de 7 de diciembre de 2022, nº rec. 615/2018, nº de resolución 5890/2022. IRNR. La Audiencia Nacional confirma que las actuaciones de comprobación en sede del obligado retenedor no interrumpen el plazo de prescripción del derecho del perceptor a instar una devolución por ingresos indebidos, por tratarse de obligaciones autónomas.
-  - Sentencia de la Audiencia Nacional, de 23 de febrero de 2023, rec. nº 466/2019, nº de resolución 998/2023. IRNR. Sujeción por obligación real de la adquisición por causa de muerte de bienes inmuebles situados en territorio español.
-  - Sentencia de la Audiencia Nacional, de 2 de marzo de 2023, rec. nº 586/2019, nº de resolución 948/2023. IRNR. No procede aplicar una cláusula antiabuso para impedir la aplicación de una exención prevista en un convenio para evitar la doble imposición cuando la exención se introdujo tras la constitución de la entidad que la Administración tributaria considera abusiva.

## CASES & LACAMBRA

-  - Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 17 de noviembre de 2022, nº rec. 1022/2021, nº de resolución 1251/2022. Régimen sancionador. La expresión inequívoca de una voluntad de presentación en plazo de la autoliquidación acreditada en el expediente administrativo justifica que no se imponga el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
-  - Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 29 de noviembre de 2022, nº rec. 1167/2019, nº de resolución 4858/2022. ISD. La Administración puede emplear las normas de valoración de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) para valorar las participaciones en entidades a efectos del ISD.
-  - Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Tribunal Superior de Castilla y León, de 9 de enero de 2023, nº rec. 997/2021, nº de resolución 2/2023. IS. La acreditación de la realización por el socio y administrador único de tareas genuinas del objeto social de una sociedad debe implicar la admisión de la deducibilidad de los sueldos y salarios abonados.

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

-  - Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de diciembre de 2022. Reclamación 04837/2019. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Residencia. En la determinación del lugar donde radica "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta", no debe atenderse exclusivamente a la cuantía del patrimonio (criterio cuantitativo), sino que también resulta relevante la concreta composición de este (criterio cualitativo).
-  - Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, resolución de 23 de enero de 2023. Reclamación 07110/2021. IS. Las opciones tributarias son irrevocables, salvo que las circunstancias cambien, en cuyo caso debe darse al contribuyente la oportunidad de modificar su elección.
-  - Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de febrero de 2023. Reclamación 3773/2020. Interrupción del período de prescripción del derecho a solicitar devoluciones. La "actio nata" tiene su razón de ser en evitar que el ejercicio de derechos legítimos se vea impedido por el transcurso del tiempo mientras no era posible ese ejercicio, evitando así el enriquecimiento injusto en la otra parte.
-  - Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 28 de febrero de 2023. Reclamación 2962/2020. ISD empresa familiar. Los préstamos pueden considerarse afectos a una actividad económica, pero debe acreditarse que son necesarios para

# CASES & LACAMBRA

desarrollar la actividad empresarial de la prestamista, incluyendo entre otras las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito.

## CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

-  - Consulta vinculante de la DGT, V2595-22, de 21 de diciembre de 2022. IS. La compensación del millón de euros procede tanto a efectos de determinar la Base Imponible Negativa (BIN) compensable por el grupo fiscal generada por la entidad que se ha integrado en el grupo, como la BIN que el grupo puede compensar en total teniendo en cuenta las Bases Imponibles Negativas (BINS) pendientes de la entidad que se ha integrado en él y las del propio grupo.
-  - Consulta vinculante de la DGT, V0035-23, de 16 de enero de 2023. IRPF. La exención de la ganancia ocasionada en la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años también procede en el arrendamiento con opción de compra siempre que concurren los requisitos establecidos por la normativa.
-  - Consulta Vinculante de la DGT, V0102-23 de 31 de enero de 2023. IS. Régimen especial de arrendamiento de vivienda. En la medida en que las viviendas arrendadas (u ofrecidas en arrendamiento) como oficinas no tienen por destino primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, no se cumplirán los requisitos y condiciones establecidos en la ley para aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas.
-  - Consulta vinculante de la DGT, V0105-23, de 1 de febrero de 2023. IIVTNU. La consolidación del dominio por el nudo propietario no es un acto sujeto a la plusvalía municipal.
-  - Consultas vinculantes de la DGT V0107-23, de 1 de febrero y V0481-23, de 1 de marzo. IP. Tributación a los efectos del IP de la titularidad de participaciones en una sociedad comanditaria alemana de acuerdo con la nueva redacción del artículo 5 de la Ley.
-  - Consulta vinculante de la DGT, V0206-23, de 9 de febrero. IVA. La DGT adapta su criterio a la nueva normativa vigente respecto al modo de acreditar fehacientemente la reclamación del cobro al deudor para poder recuperar las cuotas de IVA repercutidas y no cobradas.
-  - Consulta vinculante de la DGT, V0238-23, de 13 de febrero de 2023. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La DGT asume el criterio del Tribunal Supremo sobre la sujeción en IRPF de los intereses de demora abonados por la Administración tributaria en caso de devolución de ingresos indebidos.

## CASES & LACAMBRA

-  Consulta vinculante de la DGT, V363-23, de 21 de febrero de 2023. IRPF. La novación, subrogación o sustitución de un préstamo hipotecario no supone la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, en tanto se mantengan las condiciones del préstamo.
-  Consulta vinculante de la DGT, V420-23, de 24 de febrero de 2023 y Consulta vinculante de la DGT, V424-23, de 24 de febrero de 2023 Los residentes en territorio español que estén acogidos al régimen de impatriados estarán sujetos al Impuesto Temporal de Solidaridad a Grandes Fortunas por obligación real.
-  Consulta vinculante de la DGT V569-2023, de 10 de marzo. IRPF. El valor de referencia previsto en la normativa del ITPAJD no debe computarse a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales en sede del IRPF.

# CASES & LACAMBRA

## RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

**Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de abril de 2023, asunto C-537/2020. El TJUE considera que la sujeción de las rentas inmobiliarias percibidas en un Estado miembro por fondos de inversión no residentes, en contraposición a los fondos residentes que están exentos del Impuesto sobre Sociedades (IS), vulnera el principio de libre circulación de capitales y, por tanto, es contrario al Derecho Comunitario.**

En el presente caso, un Fondo de inversión constituido bajo el derecho luxemburgués y especializado en la venta y arrendamiento de inmuebles en Alemania obtuvo ingresos por el arrendamiento y venta de inmuebles, estando sujetos a tributación en el IS alemán.

El Fondo impugnó las liquidaciones emitidas por la Administración tributaria alemana por considerar que la normativa aplicable era contraria al Derecho comunitario, ya que los fondos residentes en dicho país gozan de una exención sobre el mismo tipo de rentas. El Tribunal de primera instancia alemán respaldó el criterio de la citada Administración. Ante esta situación, el Fondo presentó un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Alemania, quien planteó la cuestión al TJUE.

El Tribunal Supremo de Alemania plantea la siguiente cuestión prejudicial al TJUE: si la exclusión de un fondo extranjero del disfrute de esa exención es compatible con el Derecho de la Unión o si, por el contrario, supone una restricción a la libre circulación de capitales.

Con carácter previo, el TJUE examinó los artículos 63 y 65 del Tratado Fundacional de la Unión Europea (TFUE) que tratan sobre las prohibiciones de restricción de capitales y sus excepciones. El artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe en general las restricciones a los movimientos de capital, incluyendo aquellas que

puedan desincentivar a los no residentes a invertir en un Estado miembro o a los residentes a hacerlo en otro Estado.

Por otro lado, el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), prevé una excepción al principio de la libre circulación de capitales, en la medida en que se establezcan diferencias entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o el lugar donde el capital esté invertido. Las “diferencias de trato” deben diferenciarse de las “discriminaciones prohibidas”. Es necesario que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables.

En última instancia, el TJUE concluyó que la legislación alemana representa una restricción a los movimientos de capitales por las siguientes razones:

- Los fondos no residentes son comparables a los residentes, ya que el objetivo perseguido por la normativa nacional al regular la exención de los fondos residentes es garantizar la transparencia y la igualdad de trato entre las inversiones directas y las inversiones realizadas a través de un fondo de inversión.
- La necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional no puede justificar la restricción a la libre circulación de capitales, dado que existen otras medidas menos restrictivas que podrían lograr el mismo resultado, como ampliar la exención a los fondos no residentes y asegurarse de que los inversores cumplan con un impuesto equivalente.
- La protección del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros tampoco justifica la restricción a los movimientos de capital

# CASES & LACAMBRA

que se invoca, ya que el mismo Estado ha decidido no imponer impuestos a los fondos residentes.

## RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**Sentencia del Tribunal Constitucional, de 9 de marzo de 2023, n° de sentencia 17/2023. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). El Tribunal considera que la nueva regulación de la determinación de la Base Imponible del IIVTNU aprobado por el RD Ley 26/2021 es constitucional.**

El 26 de octubre de 2021 se dictó la sentencia del Tribunal Constitucional número 182/2021 por la que se declaró la inconstitucionalidad de algunos preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) referidos al IIVTNU, en concreto los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLH; dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este impuesto.

Ante esta situación, el Gobierno aprobó el Real Decreto-ley 26/2021, el cual adaptaba el texto refundido de la TRLHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Específicamente, se realizaron modificaciones en los siguientes apartados de la norma: (i) artículo 104.5 del TRLHL, estableciendo la no sujeción cuando se constate la ausencia de incremento de valor; (ii) artículo 107 del TRLHL, regulando de forma diferente la determinación de la base imponible; y (iii) artículo 110 del TRLHL, que trata sobre el régimen de autoliquidación, las facultades de comprobación de valores y la colaboración e intercambio de información entre las

administraciones tributarias para la aplicación del impuesto.

Como consecuencia de la aprobación de la nueva normativa, se interpuso un recurso de inconstitucionalidad promovido por el Grupo Parlamentario Popular, por el que se impugnaba la totalidad del Real Decreto-ley 26/2021, por apreciarse que su aprobación mediante Real Decreto-ley suponía una doble vulneración del artículo 86.1 de la Constitución española, en concreto: (i) carecer del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad; (ii) e infringir los límites materiales que se imponen al afectar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 de la Constitución Española.

En relación con el primer argumento, el Tribunal consideró suficiente la situación de extraordinaria y urgente necesidad, evitando así la demora que habría supuesto recurrir al proceso legislativo ordinario.

Respecto al segundo, el Tribunal considera que, aunque la nueva regulación del impuesto modifique la base imponible, no se altera de manera sustancial la posición de los obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tal como lo establece el artículo 31.1 de la Constitución española.

Por todo ello, se resuelve que la nueva regulación de la determinación de la Base Imponible de la IIVTNU aprobada por el Real Decreto-ley 26/2021 es constitucional y, por tanto, se desestima el recurso de inconstitucionalidad puesto que entiende que se dan los supuestos para su promulgación mediante la figura del Real Decreto-ley.

## RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

**Sentencia del Tribunal Supremo, de 6 de febrero de 2023, n° rec. 5353/2021, n° de resolución 135/2023. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Una oficina de farmacia adquirida a título gratuito no es un elemento individualizable y susceptible de ser registrados por separado en la contabilidad por lo que su valor de adquisición debe determinarse atendiendo al importe real de los valores que resulten de aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).**

En este caso, el debate se centra en la interpretación de los artículos 34, 35, 36 y 37.1.n) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF (“LIRPF”) respecto al valor de adquisición que se utilizará para calcular la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una oficina de farmacia de forma gratuita, ya sea por donación o por herencia.

La Administración sostiene que para el cómputo del coste de adquisición debe tenerse en cuenta el valor neto contable de los activos afectos a la actividad de farmacia, de lo que resultaría un valor de adquisición de cero euros para la oficina de farmacia en el caso analizado (art. 37.1.n) LIRPF).

Por su parte, el contribuyente entiende que dicho criterio sólo es aplicable a la transmisión de elementos afectos a una actividad económica que sean individualizables y susceptibles de registro separado en la contabilidad, lo que no es procedente en el caso de una oficina de farmacia, por lo que valor de adquisición de la oficina de farmacia debería calcularse de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 de la LIRPF, esto es, el valor que resulte de aplicación de las normas del ISD, con el límite del valor de mercado.

En una instancia posterior, la Audiencia Nacional desestimó el criterio de la Administración - también mantenido por el TEAR - al considerar que la determinación del valor de adquisición se ha de realizar de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 LIRPF, tomando como importe el valor real de la adquisición, y al proceder en este caso en parte de una donación (10%) y en parte de una herencia (90%), el valor resultante de la aplicación de las normas del ISD.

Finalmente, el Tribunal Supremo determina que la oficina de farmacia no es un elemento individualizable y susceptible de ser registrado por separado en la contabilidad y por todo ello, confirma la sentencia de la Audiencia Nacional y, por tanto, la tesis del contribuyente.

**Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de febrero de 2023, n° rec. 257/2021, n° de resolución 207/2023. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Procedimiento de comprobación de valores. Se reafirma el criterio jurisprudencial sobre el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que constan los valores.**

En el marco de un procedimiento de comprobación de valores, la Administración tributaria emitió una liquidación provisional en concepto de ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Frente a ello, el contribuyente presentó un recurso de reposición alegando un defecto de motivación en la liquidación con base en lo establecido en el art. 57.1 y 134.3 Ley General Tributaria (LGT), y 160 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el

que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que prevé que en el procedimiento de comprobación de valores se deberá comunicar la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los criterios y medios empleados a los efectos.

La normativa actual establece que el informe pericial debe detallar de manera precisa los elementos que justifican la modificación del valor declarado y la valoración asignada. Además, en el caso de bienes inmuebles, se requiere la visita personal del perito y la obligación de motivar el informe, incluyendo el módulo unitario básico aplicado.

Asimismo, se establece que la comprobación debe ser individualizada y su resultado debe ser específico, de manera que el contribuyente, al recibir la propuesta de valor real por parte de la Administración, pueda comprender los fundamentos técnicos y fácticos de dicho valor y decidir si los acepta o los impugna. En caso de impugnación, el contribuyente tiene el derecho de solicitar una tasación pericial contradictoria.

En base a lo expuesto, el Tribunal considera que la motivación proporcionada por la Administración es insuficiente y genérica, ya que el contribuyente no ha podido comprender de manera adecuada las razones que respaldan la corrección del valor declarado y su sustitución por otro que no sea simplemente fruto de la discrecionalidad. En consecuencia, la Sala ratifica plenamente la jurisprudencia en cuanto a los requisitos establecidos por el deber de motivación en la comprobación de valores mediante informe pericial, especialmente en lo que se refiere a la necesidad de identificar de forma precisa los testigos o muestras utilizados en la valoración, así como de incluir en el expediente administrativo los documentos que

respalden los valores y circunstancias considerados a estos efectos.

**Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de febrero de 2023, rec. nº 6007/2021 y 6058/2021, nº de resolución 236/2023 y 237/2023, respectivamente. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La deducción de las cuotas soportadas en el IVA es un derecho del sujeto pasivo y no una opción. El contribuyente puede optar a rectificar su autoliquidación e instar la devolución de ingresos indebidos del ejercicio en que se devengó y soportó el impuesto.**

La Administración tributaria procedió a regularizar las cuotas de IVA soportado deducidas por una entidad, por considerar que dicho IVA no era deducible para aquella. Para evitar futuras regularizaciones y sanciones en los siguientes ejercicios no inspeccionados, el contribuyente presentó autoliquidaciones complementarias - aplicando el criterio de la Inspección pese a no estar de acuerdo con ello-, y acto seguido solicitó la rectificación de las declaraciones complementarias y la correspondiente devolución de ingresos indebidos. La Administración tributaria denegó dicha solicitud, por considerar que la inclusión de cuotas soportadas en la autoliquidación correspondiente a un periodo de liquidación constituye una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT.

Por lo que, habiendo optado el contribuyente por no deducir el IVA soportado en la autoliquidación de un determinado periodo, no puede corregir esa opción y pretender la deducción en ese periodo, pese a tratarse de un impuesto devengado y soportado en dicho periodo.

Contra la tesis del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) y de la Audiencia Nacional, el Tribunal Supremo concluye que la

## CASES & LACAMBRA

deducción de las cuotas de IVA no cumple con los requisitos para ser calificada como una opción tributaria, pues no se trata de una elección entre regímenes tributarios distintos y excluyentes. La normativa se limita a establecer que los sujetos pasivos pueden deducir las cuotas devengadas y el período en que pueden hacerlo, lo que significa que los contribuyentes pueden elegir el importe de las cuotas a deducir en el período de liquidación (siempre dentro del plazo de cuatro años). Por tanto, en la medida en que la redacción de la ley no está ofreciendo distintas alternativas que impliquen la elección entre regímenes tributarios distintos y excluyentes, no se puede concluir que se esté ante una opción tributaria.

Por lo tanto, la deducción del IVA soportado es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria, por lo que estos podrán presentar declaraciones rectificativas fuera del plazo reglamentario de presentación con el objeto de deducir cuotas de IVA soportado no incluidas en las autoliquidaciones inicialmente presentadas dentro de plazo. Si bien esta sentencia se refiere a la posibilidad de presentar declaraciones rectificativas con el objeto de evitar la regularización e imposición de sanciones en ejercicios futuros, es previsible que esta interpretación se haga extensiva a otros supuestos en los que la Administración también venía denegando dicha posibilidad.

**Sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de febrero de 2023, n° rec. 4598/2021, n° de resolución 247/2023. Procedimiento tributario. El Tribunal Supremo establece que el principio de regularización íntegra es aplicable a todos los procedimientos en los que la administración comprueba la realización de un hecho imponible, y por tanto debe hacer todo lo posible para evitar que se produzcan situaciones de doble pago o que de alguna forma puedan conducir a supuestos de doble imposición.**

En el seno de un procedimiento de comprobación limitada, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) practicó una liquidación provisional por la tasa prevista en el art. 44.2 del Texto refundido de la Ley de Auditoría. Esta tasa debió declararse en el ejercicio (X1), pero se declaró en uno posterior (X2), de modo que la declaración del ejercicio X1 era errónea y procedía regularizar su situación. No obstante, la Administración tributaria no descontó de la cuota exigida el importe ingresado en el ejercicio X2, dando lugar a un supuesto de doble tributación, que debía ser corregido por el principio de íntegra regularización.

En este caso, tanto la Administración tributaria como la Audiencia Nacional consideraron que no procede aplicar el principio de regularización íntegra en el mismo procedimiento en que se exige la tasa que se pueda acordar la devolución de lo indebidamente pagado en relación con esos mismos informes.

Sin embargo, el Tribunal consideró que no debería resultar demasiado complicado para la Administración tributaria verificar la realidad de dicho doble pago y llevar a cabo una regularización íntegra para evitar la doble imposición en el procedimiento de comprobación limitada y el enriquecimiento injusto de la Administración tributaria. Además, se establece que la esta debería haber hecho todo lo posible, de oficio, para evitar ese doble pago, ajustando la deuda total a la realidad de la autoliquidación tardía, sin requerir al contribuyente que presente una solicitud para obtener lo que ya podría haberse derivado y reconocido a través del propio procedimiento abierto.

**Sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de marzo de 2023, rec. n° 8419/2021, n° resolución 411/2023. IIVTNU. El obligado al pago del IIVTNU en virtud de pacto o contrato con el**

**sujeto pasivo del tributo se encuentra legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y la devolución de ingresos indebidos, pese a no ser el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto.**

En el marco de una compraventa de un bien inmueble, la sociedad transmitente presentó, como sujeto pasivo del IIVTNU, la preceptiva autoliquidación del citado impuesto., aunque – en virtud del pacto contenido en la escritura de compraventa del inmueble–, la sociedad adquirente era la que asumía el pago del citado impuesto.

Posteriormente, la sociedad adquirente presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, al no estar conforme con la autoliquidación presentada, por considerar que no se había producido plusvalía gravable por este impuesto.

El Ayuntamiento no respondió a la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la sociedad, por lo que ésta interpuso un recurso de reposición por considerar que la solicitud fue desestimada por silencio administrativo.

Ante esta situación, la sociedad optó por interponer un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso de Granada, que declaró la inadmisibilidad de dicho recurso. En respuesta a esta resolución, la sociedad presentó un recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, que desestimó el recurso planteado con base en la interpretación del artículo 33.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que establece que un tercero que pague la deuda tributaria no puede ejercer los derechos que corresponden al obligado tributario, incluyendo el derecho a la rectificación de la autoliquidación.

El Tribunal Supremo consideró que el obligado al pago en virtud de contrato se encuentra legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y la solicitud de ingresos indebidos, ya que no cabía entender que el pagador disponía de legitimación para satisfacer la autoliquidación del IIVTNU y, posteriormente, negarle dicha legitimación para solicitar su rectificación y devolución de ingresos indebidos, una vez detectado que no existe hecho imponible, lo cual conlleva que se haya producido un enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

**Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de abril de 2023, rec. nº 7272/2021, nº de resolución 462/2023. A efectos de calcular el perjuicio económico que sufre la Hacienda Económica como criterio de graduación de las sanciones se debe utilizar la cuota líquida del impuesto y no la cuota diferencial, es decir, se debe tomar en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados efectuados.**

El artículo 187.1.b) de la LGT establece que el perjuicio económico para la Hacienda Pública se determina por el cociente entre la base de la sanción (es decir, la cuota que se ha dejado de ingresar a la Hacienda Pública) y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación. En función del porcentaje obtenido, la sanción mínima se incrementa en una serie de puntos porcentuales.

El Tribunal Supremo aclara el concepto de “cuota total que hubiera debido ingresarse”, dado que el texto legal no distingue si se refiere a la cuota líquida o a la cuota diferencial. En este sentido, la opción por una u otra implica consecuencias fiscales relevantes en impuestos en los que se efectúan pagos a cuenta.

## CASES & LACAMBRA

En este sentido, el Tribunal Supremo aclara que la noción de perjuicio económico no puede ser otro que el realmente producido a la Hacienda Pública en el sentido de daño patrimonial efectivo, siendo así que los pagos fraccionados, pagos a cuenta o retenciones, entre otros, forman parte de la deuda tributaria. Por ello, si se siguiese la interpretación auspiciada por la Administración del Estado, la mayor o menor sanción económica podría depender en algunos impuestos de que se hayan efectuado o no pagos fraccionados, o bien de que se hayan satisfecho pagos a cuenta, retenciones, circunstancias que el Tribunal Supremo considera irrelevantes a tal efecto.

En definitiva, el Tribunal Supremo concluye que a efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) de la LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que toma en consideración el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados como parte de la deuda satisfecha.

### RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

**Sentencia de la Audiencia Nacional, de 12 de octubre de 2022, n° rec. 617/2018, n° de resolución 5245/2022. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). La comercialización de un software adaptado (no estandarizado) se califica como un canon sujeto al IRNR y no como un beneficio empresarial. Posibilidad de deducir los gastos para el cálculo de la base de la retención.**

En el presente caso, se discute si unas rentas generadas por la comercialización de un software en España deben calificarse como canon o, por el contrario, como beneficio empresarial, lo que dependerá del tipo de software de que se trate. Adicionalmente, en caso de considerarse como cánones sujetos a tributación, se analiza la

posibilidad de deducir los gastos directamente relacionados con la obtención de dichas rentas a los efectos de la base sobre la que practicar la correspondiente retención.

La Audiencia Nacional determina que el software comercializado debe ser considerado como canon, por tratarse de un software adaptado y no estandarizado. Esta calificación se basa en la interpretación española de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, según la cual, para que el software sea considerado como beneficio empresarial, debe ser completamente estandarizado. Lo determinante en este sentido es la capacidad de adaptación del software a diferentes entornos informáticos, sin necesidad de acceder o modificar su código fuente.

Lo relevante de esta sentencia es que, una vez calificada la renta como canon sujeto a tributación en España, la Audiencia Nacional examina la posibilidad de deducir los gastos directamente relacionados con la obtención de dicha renta a los efectos del cálculo de la base imponible sobre la que practicar la retención. En este contexto, se menciona la intención de la Comisión Europea, expresada en su paquete de infracciones de octubre de 2021, de iniciar un procedimiento de infracción contra España por no haber adaptado sus normas para contemplar esta posibilidad en el régimen de retenciones en origen sobre los pagos de cánones. En consecuencia, basándose en la aplicación directa y primacía del derecho de la Unión Europea, la Audiencia Nacional concluye que los gastos directamente vinculados a la obtención del canon deben deducirse a la hora de calcular la base sobre la que aplicar la retención.

No obstante, es probable que, a pesar de esta resolución, la Administración tributaria mantenga su criterio actual, como lo ha hecho en la consulta de la DGT V2632-22, del 27 de

## CASES & LACAMBRA

noviembre, según el cual debe considerarse el importe íntegro del rendimiento como base de retención. Así pues, habrá que esperar a que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre esta materia.

**Sentencia de la Audiencia Nacional, de 7 de diciembre de 2022, n° rec. 615/2018, n° de resolución 5890/2022. IRNR. La Audiencia Nacional confirma que las actuaciones de comprobación en sede del obligado retenedor no interrumpen el plazo de prescripción del derecho del perceptor a instar una devolución por ingresos indebidos, por tratarse de obligaciones autónomas.**

Una entidad (A) residente en España ingresó una serie de retenciones a cuenta del IRNR (ejercicios 2005 - 2008) sobre unos cánones pagaderos a una entidad (B) no residente fiscal en España.

En 2009 la entidad A fue objeto de un procedimiento de inspección en relación con dichas retenciones (que fueron debidamente ingresadas vía modelo 210) sobre los referidos cánones. Dicho procedimiento culminó con un acuerdo de liquidación que aumentó la cantidad a pagar en concepto de retenciones en sede de A.

En 2010, la entidad A realizó el pago de la liquidación correspondiente y posteriormente impugnó dicho acuerdo por considerarlo no ajustado a Derecho. Tras agotar todas las instancias administrativas, recurrió al ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, donde finalmente el Tribunal Supremo validó el acuerdo de Liquidación inicial.

En 2014, la entidad B presentó una solicitud de ingresos indebidos (por exceso de retenciones), por los períodos 2005-2008, relativos al IRNR. Entendía que dicha retención resultaba indebida por derivar de una normativa doméstica discriminatoria y contraria a las libertades

comunitarias (i.e. consideraba que el tipo del 10% debía aplicarse sobre el importe del canon neto de gastos relacionados con la actividad y no sobre el importe bruto).

La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios concluyó que la presentación de la solicitud de ingresos indebidos se llevó a cabo fuera de plazo ya que deberían de haberse presentado en el plazo de 4 años desde que hubiera finalizado el período de declaración e ingreso de las retenciones. La entidad B alegó que el plazo de 4 años con el que contaba se había visto interrumpido por las actuaciones inspectoras en la entidad A (entidad retenedora), ello a pesar de que la devolución que solicitaba se refería a retenciones efectivamente ingresadas (i.e. no se iban a ver afectadas por el resultado de la inspección).

Al hilo de lo anterior, la Audiencia Nacional concluye que en la medida en que los ingresos de cuya pretensión versa el caso (retenciones indebidas por ser excesivas) no coinciden con aquellos que fueron objeto de la inspección, ésta no puede interrumpir el período de prescripción de las obligaciones fiscales de B.

A estos efectos, recuerda que las obligaciones del retenedor y del obligado a soportar dicha retención son autónomas y como tal, no resulta de aplicación el artículo 68.8 de la LGT (i.e. no pueden extenderse los efectos prescriptivos).

**Sentencia de la Audiencia Nacional, de 23 de febrero de 2023, rec. n° 466/2019, n° de resolución 998/2023. IRNR. Sujeción por obligación real de la adquisición por causa de muerte de bienes inmuebles situados en territorio español.**

Una fundación suiza hereda una serie de parcelas situadas en Mallorca de una persona física también residente en Suiza. La controversia

## CASES & LACAMBRA

estriba en determinar el artículo aplicable del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Suiza, lo cual es clave para concluir si España tiene o no potestad para sujetar a tributación dicha adquisición.

La fundación suiza considera que resulta aplicable el artículo 21 del Convenio, según el cual las rentas de un residente de un Estado contratante no mencionadas expresamente en los artículos anteriores del convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Por su parte, la Administración tributaria defiende la aplicación del artículo 13.1 del Convenio, según el cual las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se encuentren situados. Su posición se basa en los comentarios al artículo 13 del Modelo de Convenio OCDE, que indican que la expresión “enajenación de la propiedad” comprende las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, de la donación e incluso de la transmisión mortis causa.

La Audiencia Nacional da la razón a la fundación suiza y considera que las ganancias patrimoniales que no tengan cabida en la definición de ganancia de capital, porque no estén vinculadas a una enajenación, sino que suponen incorporaciones de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente, estarán incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 21 y no en el del artículo 13.1 del Convenio.

En este sentido, especifica que no serán consideradas ganancias de capital a los efectos del Convenio las ganancias patrimoniales derivadas de la incorporación al patrimonio del contribuyente de bienes situados en territorio español y derechos que deben cumplirse o ejercitarse en el mismo, que no se deriven de una transmisión previa.

**Sentencia de la Audiencia Nacional, de 2 de marzo de 2023, rec. n.º 586/2019, n.º de resolución 948/2023. IRNR. No procede aplicar una cláusula antiabuso para impedir la aplicación de una exención prevista en un convenio para evitar la doble imposición cuando la exención se introdujo tras la constitución de la entidad que la Administración tributaria considera abusiva.**

Una entidad española participada por una sociedad suiza adquirió acciones propias a su matriz y seguidamente redujo capital mediante amortización de acciones propias con cargo a reservas disponibles. La sociedad española practicó retenciones en concepto de IRNR aplicables a los rendimientos del capital mobiliario. Posteriormente, la matriz suiza solicitó una devolución de ingresos indebidos por considerar que no correspondía aplicar retención al tratarse de ganancias patrimoniales, y no de rendimientos del capital mobiliario.

La Audiencia Nacional debe resolver las siguientes cuestiones litigiosas: (i) determinar si las ganancias obtenidas por la matriz suiza en la transmisión de las acciones deben ser calificadas como ganancias de capital o rendimientos del capital mobiliario; y (ii) en caso de ser clasificadas como rendimientos del capital mobiliario, determinar si se aplica la exención del artículo 10.2.b) del Convenio de Doble Imposición (CDI) entre España y Suiza, aplicable a los dividendos. En cuanto a la calificación de la operación, la Audiencia Nacional respalda el criterio del TEAC, según el cual esta transacción debe clasificarse como rendimiento del capital mobiliario, ya que su objetivo era devolver a los socios sus aportaciones y beneficios no distribuidos.

Una vez establecida la calificación como rendimientos del capital mobiliario, la Audiencia Nacional analiza la aplicación de la exención

## CASES & LACAMBRA

establecida en el artículo 10.2.b) del CDI entre España y Suiza, así como la cláusula antiabuso establecida por su Protocolo (vigente desde el 1 de junio de 2007). Según esta cláusula, la exención no se aplica si la sociedad receptora de los dividendos está participada por personas no residentes en Suiza, España u otro Estado de la UE.

La Administración y el TEAC sostienen que, debido a la falta de información en el expediente sobre la identidad de los propietarios de la sociedad suiza y su residencia (es decir, si se encuentran en Suiza, España u otro Estado de la UE), se presume la validez de las declaraciones y retenciones realizadas, lo que impide la aplicación de la exención.

Sin embargo, la Audiencia Nacional considera que este aspecto ha sido adecuadamente demostrado mediante la documentación presentada (por ejemplo, escrituras notariales emitidas en España). Además, argumenta que la sociedad suiza fue constituida mucho antes de la entrada en vigor de la exención, lo que demuestra que su creación no se debió a la búsqueda de beneficios fiscales.

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 17 de noviembre de 2022, n° rec. 1022/2021, n° de resolución 1251/2022. Régimen sancionador. La expresión inequívoca de una voluntad de presentación en plazo de la autoliquidación acreditada en el expediente administrativo justifica que no se imponga el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.**

Un contribuyente intentó presentar reiteradamente la autoliquidación del IS del ejercicio 2018 a lo largo del último día de presentación en periodo voluntario, el 25 de julio de 2019, sin éxito al encontrarse inoperativa la página web de su entidad bancaria. Finalmente,

consiguió realizar el ingreso el 26 de julio de 2019 solo unos segundos después de la finalización del plazo voluntario. Estos hechos quedaron acreditados en el expediente y el contribuyente alegó que puso toda la diligencia en cumplir con sus obligaciones tributarias y que la presentación extemporánea se debió a una causa de fuerza mayor fuera de su control.

La Administración tributaria impuso automáticamente el recargo establecido en el artículo 27 de la LGT por presentación tardía sin previo requerimiento, y, en el procedimiento en aquí analizado, la Abogacía del Estado argumentó que no se aplican las razones de exclusión de responsabilidad tributaria establecidas en el artículo 179 de la LGT, ya que el recargo por presentación tardía no tiene carácter sancionador.

Al justificar su decisión, el TSJ de Castilla y León hace referencia, entre otros, a una Sentencia de la Audiencia Nacional del 19 de julio de 2022, recurso 964/2020, en la que se indica que puede haber circunstancias que justifiquen que la declaración tributaria se haya presentado fuera de plazo debido a casos fortuitos, fuerza mayor o retrasos que no dependan de la voluntad del contribuyente.

Por tanto, el TSJ de Castilla y León estimó el recurso del contribuyente y concluyó que existió por parte del contribuyente una expresión inequívoca de voluntad de presentación temporánea de la autoliquidación que justifica que no se imponga el recargo del artículo 27 de la LGT por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

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

## CASES & LACAMBRA

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 29 de noviembre de 2022, n° rec. 1167/2019, n° de resolución 4858/2022. ISD. La Administración puede emplear las normas de valoración de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) para valorar las participaciones en entidades a efectos del ISD.**

En el marco de un procedimiento de comprobación limitada del ISD la Administración tributaria realizó una comprobación de valores mediante un dictamen pericial de la propia administración sobre unas participaciones en entidades no cotizadas. En el dictamen las participaciones se valoraban considerando el valor contable derivado del último IS presentado con anterioridad a la fecha de devengo del ISD.

El contribuyente alegó que, al examinar la contabilidad de las sociedades para efectuar la comprobación de valores, la Administración se extralimitó del procedimiento de comprobación limitada y que, además, el dictamen de perito carecía de motivación.

El TSJ de Andalucía señaló que, en un procedimiento de comprobación, en la medida en que la ley del ISD no recoge una norma específica para determinar el valor real de las participaciones sociales, la Administración es libre de aplicar o no las reglas valorativas del art. 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP (LIP).

De esta forma, la Administración está facultada para emplear las normas de valoración de la previstas en la normativa del IP para valorar las participaciones en entidades a efectos del ISD.

No obstante, el TSJ de Andalucía sí admitió una falta de motivación en la comprobación del valor llevada a cabo por la Administración que vicia la liquidación, ya que en la misma no se daba explicación alguna sobre el método de valoración

utilizado ni de la norma que sirvió para asignar el valor a las participaciones sociales. Por ello, el TSJ de Andalucía estimó el recurso y anuló la liquidación.

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Tribunal Superior de Castilla y León, de 9 de enero de 2023, n° rec. 997/2021, n° de resolución 2/2023. IS. La acreditación de la realización por el socio y administrador único de tareas genuinas del objeto social de una sociedad debe implicar la admisión de la deducibilidad de los sueldos y salarios abonados.**

En el caso de autos, la sociedad consideró que las retribuciones percibidas por su socio único y administrador eran deducibles, dado que correspondían a tareas propias de su objeto social que resultaban imprescindibles para su cumplimiento. En este sentido, el objeto social de la mercantil recurrente es la albañilería y trabajos de construcción; colocación de aislamientos fónicos, térmicos y acústicos, así como el almacenamiento, venta y distribución de dichos materiales; impermeabilización en todo tipo de edificios y construcciones; trabajos de fontanería, calefacción, gas, y aire acondicionado; y la compraventa de todo tipo de maquinaria industrial.

Por su parte, la Administración tributaria consideró que no cabía admitir que el socio único y administrador de la sociedad desempeñara en concurrencia una relación laboral con la misma mercantil, de modo que su vínculo era de naturaleza exclusivamente mercantil y no laboral, por lo que declaró el carácter no deducible de las cantidades abonadas.

La prueba testifical practicada tanto presencialmente a los trabajadores de la empresa como vía informe de clientes atestigua que el socio capta clientes, contacta con ellos, elabora presupuestos previa medición y reuniones en su

caso con la dirección facultativa, y visita, revisa y efectúa el control de calidad de las obras contratadas, labores que podrían encuadrarse según la teoría del vínculo dentro de las funciones omnicomprendidas (deliberativas y de gestión) propias de los administradores que responden a un único vínculo orgánico de carácter mercantil.

No obstante, con independencia de dichas funciones por las que el socio y administrador único no percibe retribuciones, la prueba también ponía de manifiesto que desempeñaba labores propias de cualquier trabajador en cuanto a montaje (desmontajes) e instalación de conductos, ventiladores, equipos, aislamientos, transporte de materiales y, en general, ejecución de trabajos materiales con sus empleados.

De esta manera, acreditada la realización por el socio y administrador único de tareas genuinas del objeto social de la mercantil, el TSJ de Castilla y León estimó el recurso planteado. Asimismo, añade que la mera referencia efectuada por la Administración tributaria de que los pagos al socio fueron superiores a los percibidos por los otros dos perceptores que realizan similares funciones no permite extraer consecuencia alguna con virtualidad bastante como para desvirtuar las conclusiones fácticas y jurídicas alcanzadas.

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

**Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de diciembre de 2022. Reclamación 04837/2019. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Residencia. En la determinación del lugar donde radica "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta", no debe atenderse exclusivamente a la cuantía del patrimonio (criterio cuantitativo), sino que también resulta relevante la concreta composición del mismo (criterio cualitativo).**

En el presente caso la Administración tributaria regularizó la situación de un obligado tributario por considerar acreditado que había sido residente fiscal en España durante los períodos comprobados y, por tanto, quedando obligado a tributar en España por la renta mundial obtenida, así como por el IP por obligación personal y a presentar la Declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720). Por su parte, el reclamante defendía que fue residente fiscal en Andorra, de modo que solo presentó declaraciones del IRNR y del IP por obligación real.

La Administración tributaria determinó la residencia fiscal en España del reclamante en virtud del criterio del centro de intereses económicos, por encontrarse en dicho territorio los bienes a través de los que desarrollaba, directa o indirectamente, una actividad económica.

En concreto, los bienes situados en España eran inmuebles, unas 600 fincas registrales, afectos al desarrollo de una actividad económica realizada y gestionada en España (indirectamente, a través de varias sociedades) que el reclamante ha venido desarrollando desde hace décadas,

## CASES & LACAMBRA

siendo esta actividad la fuente originaria, permanente y estable de los recursos acumulados situados en otras jurisdicciones.

Por su parte, los bienes ubicados en Andorra son inversiones financieras, que se considera que son el resultado de las ganancias generadas por la citada actividad económica en España.

El TEAC confirma el criterio de la Administración de que en la determinación del lugar donde radica "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta", no debe atenderse exclusivamente a la cuantía del patrimonio (criterio cuantitativo), sino que también resulta relevante la concreta composición del mismo (criterio cualitativo), en particular cuando la diferencia cuantitativa entre el patrimonio situado en el otro país y el situado en España es reducida.

Para ello, el TEAC se basa en una sentencia del Tribunal Supremo de 2006 que establece que la mera titularidad de acciones no puede equipararse a las actividades empresariales y profesionales y a los intereses económicos, que son los únicos conceptos contemplados en el precepto citado.

De esta manera, el TEAC concluye que las rentas y patrimonios "activos" tienen mayor peso que la mera titularidad de inversiones financieras, debido a su conexión más intensa y estable con un territorio. Asimismo, argumenta que aunque cuantitativamente haya más patrimonio en el otro país -y no en gran medida-, cualitativamente es más relevante el patrimonio ubicado en España, que además es la fuente original del patrimonio ubicado en el extranjero.

Por todas estas razones, el TEAC respalda la posición de la Administración tributaria y concluye que el reclamante tiene en España el

núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, lo que conlleva que sea residente fiscal en dicho país.

**Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, resolución de 23 de enero de 2023. Reclamación 07110/2021. IS. Las opciones tributarias son irrevocables, salvo que las circunstancias cambien, en cuyo caso debe darse al contribuyente la oportunidad de modificar su elección.**

La reclamante es una persona jurídica que forma parte de un grupo de consolidación fiscal como entidad dependiente. En los ejercicios 2016 y 2017 presentó sendas declaraciones del IS bajo dicha condición, de las que no resultaba cantidad a ingresar o a devolver (ya que en bajo dicho régimen, el ingreso o la solicitud de devolución corresponde a la sociedad representante del grupo fiscal).

Una vez presentada la autoliquidación para los ejercicios 2016 y 2017, conforme a la normativa del IS la sociedad quedó excluida del grupo fiscal con efectos retroactivos desde 1 de enero de 2016, por encontrarse en causa de disolución en dos ejercicios consecutivos.

Tras ello, solicitó la rectificación de las declaraciones presentadas en su momento bajo el régimen de consolidación, solicitando dos ajustes que no había aplicado: (i) en primer lugar, un ajuste extracontable negativo en concepto de libertad de amortización, que no aplicó porque el grupo fiscal tenía bases negativas que permitían no tributar; y, (ii) un ajuste extracontable positivo ya que el cálculo del límite previsto en el artículo 16 de la Ley (gastos financieros), debía referirse sólo a la propia entidad y no al grupo, disminuyendo los gastos financieros netos que serían fiscalmente deducibles.

## CASES & LACAMBRA

La Administración tributaria desestimó la rectificación realizada por la sociedad, al considerar que la libertad de amortización es una opción tributaria que la Sociedad debería haber ejercitado cuando presentó su declaración originaria, aun cuando fue presentada bajo el régimen de consolidación fiscal. Respecto al ajuste positivo por el límite a la deducibilidad de los gastos financieros, sí estimó su procedencia, si bien consideró que en marco de un procedimiento de solicitud de rectificación no puede estimar únicamente el ajuste positivo y que, por lo tanto, el contribuyente debería haberlo realizado mediante una declaración complementaria.

Contra dicho acuerdo, la Sociedad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, alegando que (i) la libertad de amortización es un derecho del contribuyente y no una opción y, subsidiariamente (ii) que en caso de que se considere que la libertad de amortización es una opción tributaria, en el presente supuesto se habría producido una modificación sustancial de las circunstancias que habilitaría la revocación de la opción inicialmente ejercitada.

Aunque afirma que la libertad de amortización es una opción tributaria y que, como tal, debiera haberse hecho dentro del plazo reglamentario para la presentación de la declaración, el TEAC acepta que en caso de producirse una modificación sustancial de las circunstancias que lleven al ejercicio de una u otra opción debe permitirse a la entidad la posibilidad de cambiar la opción inicialmente escogida.

En este caso, se aprecia que concurre tal modificación sustancial de las circunstancias en la exclusión del grupo de consolidación fiscal con efectos retroactivos por aplicación del mandato legal del art. 58.4.d) de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del IS (LIS), con la consecuencia de

que su base imponible pasa de ser negativa a ser positiva. Ante tal cambio de circunstancias, el TEAC entiende que debe darse a la sociedad la oportunidad de revisar su decisión inicial de no aplicar la libertad de amortización.

**Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de febrero de 2023. Reclamación 3773/2020. Interrupción del período de prescripción del derecho a solicitar devoluciones. La "actio nata" tiene su razón de ser en evitar que el ejercicio de derechos legítimos se vea impedido por el transcurso del tiempo mientras no era posible ese ejercicio, evitando así el enriquecimiento injusto en la otra parte.**

En el marco de un procedimiento de inspección, la Administración tributaria concluyó que parte de los cánones satisfechos por una entidad residente en España a su matriz no eran deducibles en el IS por exceder de su valor de mercado, procediendo a ajustar el citado exceso. En la medida en que dichos cánones (ahora parcialmente deducibles) fueron sometidos a retención en el IRNR, la propia inspección reconoció el derecho a que fueran devueltas al contribuyente las retenciones practicadas en exceso.

Posteriormente, la sociedad presentó declaraciones complementarias de los ejercicios siguientes que no habían sido inspeccionados con el objeto de adecuar sus obligaciones fiscales con el criterio de la Inspección.

En paralelo, en la misma fecha, solicitó la devolución de las retenciones a cuenta del IRNR, sobre la porción de los cánones que, siguiendo el criterio de la inspección, no era deducible en el IS. La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios consideró que el derecho a regularizar el IS y la consecuente solicitud de ingresos indebidos había prescrito, pues habían

## CASES & LACAMBRA

pasado más de 4 años desde la fecha en la que hubiera procedido hacerlo (se trataban de ejercicios no sometidos a inspección, y por tanto no afectados *a priori* por la misma).

No obstante, de acuerdo con el criterio de la reclamante y por aplicación de la teoría ‘*actio nata*’ el *dies a quo* del plazo de prescripción se sitúa en el día en que el acta de conformidad derivada de la inspección devino firme.

El TEAC confirma el criterio de la reclamante, pues antes de que se hubiera emitido el acta, nada podía reclamarse ya que las retenciones practicadas no podían calificarse todavía como indebidas, toda vez que los importes satisfechos en concepto de canon no habían sido regularizados. Solo entonces nace la posibilidad jurídica para ejercer tal derecho – hecho que fiscalmente se conoce como “*actio nata*” (i.e. el *dies a quo* en que comienzan a contar los plazos de prescripción, empieza a partir del momento en el que efectivamente puede ejercitarse el derecho de que se trate).

Recuerda el TEAC en su resolución que la “*actio nata*” tiene su razón de ser en evitar que el ejercicio de derechos legítimos se vea impedido por el transcurso del tiempo mientras no fuera posible su ejercicio, evitando así enriquecimientos injustos de alguna de las partes. Huelga decir que si se admite una excepción a la prescripción es para corregir situaciones de desequilibrio que pudieran darse si no se permitiera recuperar el impuesto indebidamente pagado. Es decir, todas las partes deben verse igualmente satisfechas.

**Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 28 de febrero de 2023. Reclamación 2962/2020. ISD empresa familiar. Los préstamos pueden considerarse afectos a una actividad económica, pero debe acreditarse que son necesarios para desarrollar la actividad empresarial de la prestamista, incluyendo entre otras las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito.**

El TEAC analiza el alcance de la reducción por empresa familiar en la base imponible del ISD para las empresas familiares, en un caso en el que una sociedad del grupo familiar otorga un préstamo a otra entidad del mismo.

La Inspección limitó el alcance de la reducción al préstamo por considerar que no estaba afecto a la actividad económica de la entidad prestamista.

Por su parte, los contribuyentes alegaron que, dado que el préstamo financiaba inversiones inmobiliarias, existencias y otros activos de la entidad prestataria, los cuales estaban destinados a la actividad de esta última, quedaba demostrado que el préstamo en cuestión estaba afecto a la actividad de la entidad prestamista.

El TEAC menciona el criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de enero de 2022 (recurso número 1563/2020), según el cual los activos que representan la participación en el capital de una entidad y la cesión de capitales a terceros pueden considerarse elementos afectos a una actividad económica si se demuestra que son necesarios para su ejercicio, especialmente en términos de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito.

Sin embargo, rechaza los argumentos presentados por los interesados, ya que no lograron demostrar que el préstamo otorgado en

el caso concreto era necesario para desarrollar la actividad empresarial de la entidad prestamista (por ejemplo, el arrendamiento de naves industriales).

Por lo tanto, se puede concluir que, si bien los préstamos pueden considerarse afectos a una actividad económica, no basta con afirmar que la entidad prestataria ha utilizado el dinero obtenido en el desarrollo de su actividad, sino que es necesario demostrar que el préstamo es indispensable para su funcionamiento normal, ya sea con fines puramente productivos o para cubrir sus necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

**Consulta vinculante de la DGT, V2595-22, de 21 de diciembre de 2022. IS. La compensación del millón de euros procede tanto a efectos de determinar la Base Imponible Negativa (BIN) compensable por el grupo fiscal generada por la entidad que se ha integrado en el grupo, como la BIN que el grupo puede compensar en total teniendo en cuenta las Bases Imponibles Negativas (BINS) pendientes de la entidad que se ha integrado en él y las del propio grupo.**

La entidad consultante es la dominante de un grupo que tributa conforme el régimen de consolidación fiscal. Algunas de las entidades del grupo generaron BINS en periodos impositivos previos a su integración en el grupo de consolidación. Se plantea si la compensación de las BINS anteriores a la integración en el grupo pueden compensarse con las limitaciones del artículo 67.e) y DA1<sup>a</sup> de la LIS, pudiendo compensar en cualquier caso el millón de euros por considerarse que dicho importe respeta el límite a nivel de grupo.

Conforme a la LIS, la compensación de las BINS del grupo fiscal o de cualquier entidad pendiente

de compensar en el momento de su integración en el grupo requiere, previamente, la existencia de una base imponible positiva del grupo fiscal.

La compensación de BINS de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal quedan sometidos a un doble límite. En primer lugar, por el límite general del artículo 66 de la LIS. En segundo lugar, por el límite adicional del artículo 67, letra e), de la LIS.

Por tanto, las BINS de una entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas con el menor de los siguientes importes: (i) el 70%, 50% o 25% (en función del INCN de la sociedad individual) de la base imponible positiva de dicha entidad obtenida en el periodo impositivo en que forma parte del grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a las operaciones en las que hubiera participado; y (ii) el 70%, 50% o 25% (en función del INCN del grupo) de la base imponible positiva previa del grupo.

Adicionalmente, las BINS generadas en el seno del grupo fiscal se podrán compensar sin el citado límite por un importe máximo de un millón de euros. En este punto, con base en una interpretación sistemática y razonable de la norma el centro directivo determina que la compensación sin límite de hasta un millón de euros procede tanto a efectos de determinar la BIN compensable por el grupo fiscal generada por la entidad que se ha integrado en el grupo, como la BIN que el grupo puede compensar en total teniendo en cuenta las BINS pendientes de la entidad que se ha integrado en él y las del propio grupo.

## CASES & LACAMBRA

**Consulta vinculante de la DGT, V0035-23, de 16 de enero de 2023. IRPF. La exención de la ganancia ocasionada en la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años también procede en el arrendamiento con opción de compra siempre que concurren los requisitos establecidos por la normativa.**

Una persona física se plantea la aplicación de la exención sobre la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años establecida en el artículo 33.4. b), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF) en los casos de transmisión mediante contrato de arras o mediante arrendamiento con opción de compra.

El artículo 33.4.b) de la LIRPF prevé una exención sobre la ganancia ocasionada en la transmisión de la vivienda habitual siempre que (i) el transmitente hubiera cumplido los 65 años y (ii) la vivienda hubiera constituido su vivienda habitual en los dos años anteriores, estando ambos requisitos referidos a la fecha de transmisión.

El centro directivo concluye que, en la medida en que la puesta a disposición de la vivienda se produzca una vez que el consultante haya cumplido la edad de 65 años, podrá aplicarse la exención de referencia.

Por lo que respecta a los importes obtenidos en la formalización del contrato de arras o de un contrato de arrendamiento con opción de compra, en la medida en forman parte del precio de compraventa deberán tenerse en cuenta a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial.

**Consulta Vinculante de la DGT, V0102-23 de 31 de enero de 2023. IS. Régimen especial de arrendamiento de vivienda. En la medida en que las viviendas arrendadas (u ofrecidas en arrendamiento) como oficinas no tienen por**

**destino primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, no se cumplirán los requisitos y condiciones establecidos en la ley para aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas.**

La entidad consultante es una sociedad dedicada al arrendamiento de diversos tipos de inmuebles, como locales de negocio, naves industriales y viviendas. Para llevar a cabo esta actividad, la consultante cuenta con los recursos materiales y humanos necesarios, incluyendo personal contratado a jornada completa y un local destinado exclusivamente a la gestión de los arrendamientos. Todos los inmuebles de la entidad están destinados al arrendamiento, aunque algunos de ellos también se destinan a la venta. Además, algunos de los inmuebles designados como viviendas se alquilan como oficinas.

La consultante está considerando acogerse al régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y plantea algunas cuestiones relativas al mismo, en particular:

- a) Si los inmuebles que actualmente se arriendan como oficinas, pero que cuentan con el certificado de habitabilidad como vivienda, pueden beneficiarse del régimen.
- b) Si las viviendas que están siendo construidas por la consultante y que aún no han sido finalizadas, ni cuentan con el certificado final de obra ni con el certificado de habitabilidad, podrían acogerse al régimen una vez terminadas y destinadas al arrendamiento.

Finalmente, en materia de IVA se consulta si, en relación con las obras de construcción, que estarán sujetas a la regla de inversión del sujeto pasivo, es posible aplicar los tipos impositivos reducidos del 4% o del 10%.

## CASES & LACAMBRA

El centro directivo determina que los inmuebles arrendados u ofrecidos en arrendamiento como oficinas, que no tienen como destino principal satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, para aplicar el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

En cuanto a los inmuebles en fase de construcción, dado que aún no cumplen el requisito de ser susceptibles de generar rentas que permitan aplicar la bonificación establecida en el artículo 49.1 de la LIS, no pueden considerarse parte del activo de la entidad según lo dispuesto en el artículo 48.2.d) de la LIS.

Por último, respecto al IVA aplicable en las obras de construcción de viviendas en curso, el centro directivo considera que el tipo de gravamen debe ser el 10%.

### **Consulta vinculante de la DGT, V0105-23, de 1 de febrero de 2023. IIVTNU. La consolidación del dominio por el nudo propietario no es un acto sujeto a la plusvalía municipal.**

En esta consulta se plantea si, en el caso de extinción del usufructo y consolidación del dominio en el nudo propietario, se devenga el Impuesto sobre el IIVTNU o si, por el contrario, se mantiene el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo número 87/1999, de 16 de enero de 1999 (núm. de recurso 3067/1998). En el supuesto concreto, el consultante adquirió la nuda propiedad de unos terrenos tras el fallecimiento de su padre, adjudicándose el usufructo universal a la cónyuge de aquél. Tras el fallecimiento de ésta (madre del consultante), consultante consolida el pleno dominio sobre los terrenos.

El artículo 105.1 del TRLRHL dispone que la IIVTNU grava el incremento de valor que

experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de (i) la transmisión de la propiedad por cualquier título o (ii) la constitución o transmisión de derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En la Sentencia de referencia, el Tribunal Supremo argumenta que la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los supuestos que dan lugar el devengo del impuesto y, por tanto, el hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no implica que se haya producido una transmisión constitutiva del hecho imponible. Así, la consolidación del dominio supone para el nudo propietario la recuperación de las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto.

El centro directivo acoge el criterio del Tribunal Supremo, considerando que la extinción del usufructo por muerte del usufructuario no origina una transmisión de la propiedad y por tanto la consolidación del dominio en el nudo propietario no está sujeta al IIVTNU.

Por otro lado, advierte de que en futuras transmisiones de los terrenos por parte del ahora propietario (el consultante), para el cómputo del periodo de generación del incremento del valor, a los efectos del cálculo de la base imponible, la fecha de referencia será la de la adquisición de la nuda propiedad (la de la defunción del padre), sin tener efecto alguno la fecha de consolidación del dominio.

**Consultas vinculantes de la DGT V0107-23, de 1 de febrero y V0481-23, de 1 de marzo. IP. Tributación a los efectos del IP de la titularidad de participaciones en una sociedad comanditaria alemana de acuerdo con la nueva redacción del artículo 5 de la Ley.**

En la consulta V0107-23, de fecha 1 de febrero, el consultante es una persona física residente en Alemania y socio comanditario que posee el veinticinco por ciento de las participaciones de una sociedad comanditaria alemana. Esta sociedad posee exclusivamente un inmueble en España, cuyo valor constituye más del cincuenta por ciento del valor de todos los activos de la sociedad.

Por su parte, en la consulta V0481-23, de fecha 1 de marzo, el consultante es una persona física residente en Alemania y socio comanditario que posee el cien por cien de las participaciones de una sociedad comanditaria alemana. Dicha sociedad es propietaria de un inmueble en España, y el consultante tiene la intención de aportar sus bienes y derechos a la sociedad alemana, de manera que, una vez realizada la aportación, el inmueble en España representará menos de la mitad del conjunto de activos de la sociedad.

En ambas consultas, el criterio del centro directivo es que, de acuerdo con el Convenio entre Alemania y España, el artículo 21.4 de dicho Convenio permite que España grave la parte del patrimonio del consultante que esté constituida por acciones o participaciones en una sociedad cuyos activos consistan en al menos el cincuenta por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España. Y que el Convenio permite gravar todo el patrimonio de la sociedad y no solo los inmuebles en España.

Desde la perspectiva de la normativa interna y de acuerdo con la reciente modificación del artículo

5 de la LIP en el primer caso (CV0107-23), el consultante deberá tributar por obligación real debido a que posee participaciones en una sociedad comanditaria cuyo activo está constituido al menos en un cincuenta por ciento por el activo de la sociedad. Sin embargo, en el segundo caso (V0481-23), no estará sujeto a tributación, ya que después de la aportación, el activo total de la sociedad comanditaria alemana no consistirá en al menos el cincuenta por ciento de bienes inmuebles situados en España, por lo que no se cumpliría lo dispuesto en el mencionado precepto; y por tanto no habría obligación de tributar por obligación real.

**Consulta vinculante de la DGT, V0206-23, de 9 de febrero. IVA. La DGT adapta su criterio a la nueva normativa vigente respecto al modo de acreditar fehacientemente la reclamación del cobro al deudor para poder recuperar las cuotas de IVA repercutidas y no cobradas.**

Una entidad dedicada a la mediación legal se plantea si la acreditación fehaciente de haber participado en un proceso de mediación es un método adecuado para modificar la base imponible del IVA en casos de créditos incobrables, permitiendo así la recuperación de las cuotas repercutidas, ingresadas y no cobradas.

A raíz de la nueva redacción del artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, introducida por el artículo 77 de la Ley 31/2022 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (PGE 2023), se reduce el importe mínimo de la base imponible de la operación cuando el destinatario moroso sea un consumidor final. Además, se flexibiliza el procedimiento al permitir que se sustituya la reclamación judicial o el requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio que demuestre de manera fehaciente la reclamación del cobro a dicho deudor. Por último, se amplía a seis meses el

plazo para llevar a cabo la recuperación del IVA una vez que el crédito ha sido declarado incobrable.

La DGT aclara que la reclamación al deudor para que cumpla con lo dispuesto en el art. 80. Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) debería ser cualquier modalidad de comunicación o envío que permita acreditar la remisión del contenido de dicha reclamación, la identidad del remitente y destinatario, así como el resultado y la fecha de su entrega, de forma que dichos medios de comunicación revistan las mismas garantías que la reclamación judicial o el requerimiento notarial en cuanto a la posibilidad de conocimiento de la reclamación por parte del destinatario y la instancia para el cobro de la deuda.

No obstante, la DGT concluye que la función de analizar y constatar si un determinado medio o elemento de prueba cumple con lo señalado en el art. 80. Cuatro de la Ley del IVA, corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria en el uso de sus facultades de comprobación y analizando las circunstancias concurrentes en cada caso concreto y, en su caso, a los órganos jurisdiccionales que correspondan.

**Consulta vinculante de la DGT, V0238-23, de 13 de febrero de 2023. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La DGT asume el criterio del Tribunal Supremo sobre la sujeción en IRPF de los intereses de demora abonados por la Administración tributaria en caso de devolución de ingresos indebidos.**

La consultante obtuvo una sentencia favorable en un procedimiento contencioso-administrativo contra la Administración tributaria referente a una solicitud de devolución de unos ingresos indebidos. Para abonar el importe reclamado, la consultante solicitó un préstamo bancario, incurriendo por tanto en costes financieros, así

como en gastos de abogados y procuradores ocasionados por el procedimiento contencioso. La consultante consulta si los intereses generados por la devolución de ingresos indebidos tributan como ganancia patrimonial y si los gastos del préstamo y los honorarios de abogado y procurador son deducibles en sede del IRPF.

Hasta la Sentencia del Tribunal Supremo 1651/2020, de 3 de diciembre de 2020, que determinó que los intereses de demora satisfechos por la Administración no estaban sujetos al IRPF, la posición del centro directivo consistía en inferir que los intereses de tal naturaleza estaban sujetos al IRPF como ganancia patrimonial. No obstante, como decimos, la referida sentencia determinó que los intereses de demora abonados por la Administración tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos estaban sujetos al IRPF.

Pues bien, la sentencia del Tribunal Supremo 24/2023, de 12 de enero de 2023 (a la que hicimos referencia en nuestro anterior Boletín), estableció un cambio de criterio respecto al de la citada sentencia de diciembre de 2020, disponiendo que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta tributable en la base imponible general del impuesto.

En esta consulta, el centro directivo asume el nuevo criterio dictado por el Alto Tribunal, determinando que se encuentran sujetos y no exentos al IRPF como ganancia patrimonial por la totalidad del importe recibido, sin posibilidad de deducir ningún gasto que pudiera estar relacionado con la obtención de dichos intereses de demora.

## CASES & LACAMBRA

**Consulta vinculante de la DGT, V0363-23, de 21 de febrero de 2023. IRPF. La novación, subrogación o sustitución de un préstamo hipotecario no supone la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, siempre que pueda acreditarse el vínculo del nuevo préstamo con el precedente.**

La consultante financia desde 2006 la adquisición de su vivienda habitual con un préstamo hipotecario, por el cual viene practicando la deducción por inversión en vivienda habitual. En 2023 va a cambiar de entidad bancaria mediante subrogación, por mejora en las condiciones de financiación, indicando que se producirá una ampliación de 5 años en el plazo de amortización.

Se plantea si dichas circunstancias afectan al derecho a seguir practicando deducción por inversión en vivienda habitual

A raíz de la derogación de la deducción por adquisición de la vivienda habitual en el IRPF con efectos desde 1 de enero de 2013, se estableció un régimen transitorio en la Disposición Transitoria 18ª de la Ley del IRPF que permite continuar aplicando la deducción a los sujetos pasivos que hubiesen adquirido la vivienda con anterioridad a esa fecha, en los términos que sucedía con la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2012, sujeto al cumplimiento de determinados requisitos.

En este sentido, el artículo 70 de la LIRPF en su redacción original hasta su derogación con efectos desde 1 de enero de 2013 establecía que *“la novación, subrogación o la sustitución de un préstamo o crédito por otro, (...) no conlleva entender que en ese momento concluye el proceso de financiación de la inversión”*.

Por tanto, el centro directivo concluye que la subrogación del préstamo hipotecario en otra entidad financiera de forma simultánea no supone un incumplimiento de los requisitos

previstos por la normativa aplicable, por lo que el contribuyente podrá seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en la normativa aplicable.

**Consulta vinculante de la DGT, V420-23, de 24 de febrero de 2023 y Consulta vinculante de la DGT, V424-23, de 24 de febrero de 2023 Los residentes en territorio español que estén acogidos al régimen de impatriados estarán sujetos al Impuesto Temporal de Solidaridad a Grandes Fortunas por obligación real.**

Un consultante no residente plantea su traslado a España por motivos laborales y optar por el régimen de trabajadores desplazados (“régimen de impatriados”). Se plantea si tributará por el Impuesto Temporal de Solidaridad a Grandes Fortunas (ITSGF) por obligación real durante todo el plazo en el que esté acogido al régimen de impatriados.

Conforme el artículo 93 de la LIRPF, el contribuyente que opte por la tributación del IRNR quedará sujeto por obligación real al IP.

Por su parte, en la regulación del sujeto pasivo del ITSGF se efectúa una remisión explícita a la LIP y, además, expresa que los sujetos pasivos del ITSGF lo son “en los mismos términos” que los sujetos pasivos del IP. Por tanto, los sujetos pasivos del ITSGF que estén acogidos al régimen de impatriados (trabajadores, profesionales, emprendedores e inversiones) quedarán sujetos por obligación real durante todo el plazo en el que estén acogidos al régimen especial.

**Consulta vinculante de la DGT V569-2023, de 10 de marzo. IRPF. El valor de referencia previsto en la normativa del ITPAJD no debe computarse a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales en sede del IRPF.**

El consultante adquirió una vivienda por un importe que resulta ser inferior al valor de

## CASES & LACAMBRA

referencia que establece el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido del ITPAJD

Con ocasión de su potencial transmisión, se plantea si dicho valor debe tenerse en cuenta para el cálculo de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial.

La DGT determina que, de acuerdo con el literal de la LIRPF, el valor de adquisición partirá siempre del importe real por el que la misma se hubiera efectuado; y lo mismo sucederá con el valor de transmisión (siempre que éste no resulte inferior al normal de mercado ya que en ese caso prevalecería este último).

Por tanto, a la hora de calcular una ganancia o pérdida patrimonial se deberá atender únicamente al método de cálculo que recogen las disposiciones de la LIRPF, al margen de la base imponible que proceda en materia del ITPAJD.