

CASES & LACAMBRA



Boletín Fiscal
Marzo 2022

GRUPO FISCAL

CASES & LACAMBRA

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

ÍNDICE

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

- Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión Europea contra Reino de España. Son contrarias a Derecho de la UE las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de suministro de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720).



RESOLUCIONES DE TRIBUNALES NACIONALES

- Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso n.º 4464/2020). Impuesto sobre Sociedades. Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades pueden compensarse las bases imponibles negativas a través de una autoliquidación extemporánea, pues es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria.
- Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de enero de 2022 (recurso n.º 1563/2020). Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las inversiones financieras temporales pueden constituir elementos afectos a la actividad económica de la empresa a efectos de la bonificación por empresa familiar.
- Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de enero de 2022 (recurso n.º 485/2019). Íntegra regularización. Imputación temporal de ingresos y gastos en el IS en el contexto de una promoción inmobiliaria. Si se altera la contabilidad del ingreso debe regularizarse la del gasto para mantener la debida correlación ingreso-gasto.
- Audiencia Nacional. Sentencia de 12 de mayo de 2021. (recurso n.º 1967/2021). Impuesto sobre el Valor Añadido. La aplicación de la sanción del 10% por no incluir en la autoliquidación del IVA las cuotas auto repercutidas vulnera el principio de proporcionalidad.



CASES & LACAMBRA

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)

-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/03161/2019 de 22 de febrero de 2022. Impuesto sobre el Valor Añadido. No puede calificarse automáticamente como operación a título oneroso a efectos del IVA, la cesión de vehículos a empleados por el simple hecho de que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se traten como retribución en especie.
-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/01471/2020 de 23 de noviembre de 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La indemnización recibida por la extinción de una relación laboral de alta dirección, que es absorbida por el vínculo del carácter mercantil, no entra dentro del ámbito de aplicación de la exención prevista en artículo 7.e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/01187/2020 de 23 de noviembre de 2021. Impuesto sobre el Patrimonio. El cumplimiento del requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección a los efectos de aplicar la exención de empresa familiar implica el ejercicio real y fehaciente de dichas funciones independientemente de la denominación empleada en el contrato laboral.
-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/01183/2020 de 26 de enero de 2022. Actos Jurídicos Documentados. El otorgamiento de escritura pública de novación de préstamo hipotecario está exento en virtud del artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.
-  - Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/04500/2019 de 22 de septiembre de 2021. Impuesto sobre Sociedades. En cada uno de los pagos fraccionados se puede compensar hasta un millón de bases imponibles negativas, y no la proporción de dicho importe en función del tiempo transcurrido en la fecha de cómputo del pago fraccionado.

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

-  - Consulta de la DGT V3033-21 de 7 de diciembre de 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los premios obtenidos en apuestas deportivas “online” entran dentro del ámbito de aplicación de la exoneración de practicar retención.
-  - Consulta de la DGT V3182-21 de 22 de diciembre de 2021. Impuesto sobre el Valor Añadido. Para que opere la regla de inversión del sujeto pasivo en la adquisición de un edificio para su posterior rehabilitación, debe tenerse en cuenta que dicha

CASES & LACAMBRA

regla se aplica, en primer lugar, cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En segundo lugar, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.



- Consulta de la DGT V2993-21, de 25 de noviembre de 2021. Impuesto sobre la Renta de No Residentes. El uso de un inmueble propiedad de una sociedad no residente por parte de trabajadores, socios y administradores desplazados a España, tributará en España, salvo que la empresa justifique la ausencia de retribución.



- Consulta de la DGT V2945-19 de 23 de diciembre de 2021. Consulta de la DGT V2945 de 19 de noviembre de 2021. Impuesto sobre el Patrimonio. Para el cálculo del requisito de participación mínima en la exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio, únicamente se tiene en cuenta la participación directa en la sociedad.



- Consulta de la DGT V3204 de 23 de diciembre de 2021. Impuesto sobre Sociedades. La exención sobre dividendos y ganancias derivadas de la transmisión de participaciones prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se debe reducir en un 5% en concepto de gastos de gestión.



- Consulta de la DGT V0064-22 de 17 de enero de 2022. Impuesto sobre Sociedades. La facturación por la cesión a una empresa marroquí del uso y servicio de mantenimiento periódico de fibra óptica situada en España estará sujeta en tanto en España, como en Marruecos, siempre que, de los hechos objetivos, se trate de un canon y siempre, con la limitación establecida en el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Marruecos.



- Consulta de la DGT V0066-22 de 18 de enero de 2022. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Se considera que el cambio excepcional y temporal del lugar donde los empleados ejercen su empleo debido a la pandemia de COVID-19, como trabajar desde casa, no debería crear nuevos establecimientos permanentes para el empleador.



- Consulta de la DGT V2916-21 de 18 de noviembre de 2021. La condonación de un préstamo entre dos sociedades no tiene implicaciones en el IRPF de los socios personas físicas de ambas sociedades.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión Europea contra Reino de España. Son contrarias a Derecho de la UE las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de suministro de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720).

El organismo con sede en Luxemburgo declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales, en la medida en que la obligación de presentación del modelo 720 y las consecuencias derivadas de su incumplimiento establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Dicha restricción, que podría encontrar justificación en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal, es –sin embargo– considerada desproporcionada.

En concreto, las consecuencias derivadas del incumplimiento, total o parcial, o fuera de plazo, de las obligaciones de información a través del Modelo 720 eran:

- La calificación como ganancias patrimoniales no justificadas de los bienes y derechos no declarados (o declarados fuera de plazo), sin posibilidad de invocar la prescripción (imprescriptibilidad);
- La imposición de una multa del 150% del importe de cuota tributaria correspondiente a la ganancia patrimonial no justificada (sanción material); y
- La imposición de sanciones de cuantía fija en función de los datos o conjuntos de datos no declarados (sanciones formales).

Por lo que respecta a la calificación de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas sin posibilidad de invocar la prescripción, el Tribunal anula el régimen de

imprescriptibilidad establecido por el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al considerar que los Estados no pueden instituir mecanismos que equivalgan – en la práctica – a prolongar indefinidamente la prescripción, o a dejar sin efecto una prescripción ya consumada.

La multa fija del 150% de la cuota tributaria correspondiente a la ganancia patrimonial no justificada también es considerada desproporcionada y contraria al Derecho de la Unión, en la medida en que tiene un carácter extremadamente represivo y que su acumulación con las sanciones formales puede dar lugar, en muchos casos, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente supere el 100% del valor de sus bienes o derechos en el extranjero.

En último lugar, las sanciones formales impuestas por la no presentación o la prestación extemporánea de la declaración son, a juicio del Tribunal de Justicia, desproporcionadas por no guardar relación con el importe de las multas impuestas a los contribuyentes en situaciones internas y, por tanto, incompatibles con el Derecho de la Unión.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES NACIONALES

Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso n.º.4464/2020) Impuesto sobre Sociedades. Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades pueden compensarse las bases imponibles negativas a través de una autoliquidación extemporánea, pues es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria.

En el presente caso, el contribuyente presentó extemporáneamente la declaración del Impuesto

CASES & LACAMBRA

sobre Sociedades compensando BINS pendientes de ejercicios anteriores.

Posteriormente, la Administración tributaria negó la compensación de las BINS al haberse ejercido este derecho transcurrido el plazo reglamentario de presentación de la autoliquidación del IS, tratándose por tanto de una declaración extemporánea.

Para el Tribunal, la regulación sobre la compensación de BINS no es técnicamente una opción tributaria, puesto que no supone elegir entre regímenes jurídicos alternativos y excluyentes; sino que se configura como un verdadero derecho que el contribuyente puede ejercer, o no, o incluso renunciar a él, y como tal derecho, no admite restricción alguna, si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley.

Con base en estos argumentos, el Tribunal Supremo fija como criterio interpretativo que los contribuyentes tienen derecho a compensar BINS, aunque la autoliquidación se presente forma extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de enero de 2022 (recurso n.º 1563/2020). Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las inversiones financieras temporales pueden constituir elementos afectos a la actividad económica de la empresa a efectos de la bonificación por empresa familiar.

En el presente caso, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre la aplicación de los beneficios fiscales previstos para la donación de participaciones en empresas familiares y la afectación a la actividad económica de determinados activos financieros en sede del

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("ISD").

El Tribunal Supremo admite la aplicación de la reducción de empresa familiar sobre el valor de las participaciones correspondientes a los activos financieros, si se prueba que éstos están afectos al desarrollo de la actividad empresarial.

En este sentido, el Tribunal entiende que dicha afectación podrá justificarse por las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, que pueden haber conducido a realizar las inversiones. En cualquier caso, la carga de la prueba respecto a la afectación recae sobre el contribuyente.

Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de enero de 2022 (recurso n.º 485/2019). Íntegra regularización. Imputación temporal de ingresos y gastos en el IS en el contexto de una promoción inmobiliaria. Si se altera la contabilidad del ingreso debe regularizarse la del gasto para mantener la debida correlación ingreso-gasto.

Una sociedad dedicada a la promoción y venta de inmuebles contabilizó los ingresos y gastos derivados de la actividad en un determinado ejercicio, conforme a la norma contable sectorial específica para las empresas inmobiliarias, que establece que los ingresos procedentes de la venta de inmuebles deben imputarse en el ejercicio en que estén en condiciones de entrega material.

Por su parte, la Inspección consideró que en el ejercicio anterior ya se habían cumplido los requisitos contables para el reconocimiento de los ingresos (incorporación en el activo del 80% de los costes de la construcción), y en consecuencia incrementó los ingresos de la sociedad en el citado ejercicio, sin permitir la deducción de los gastos asociados a dicho

ingreso, que se habían contabilizado en el ejercicio siguiente junto con los ingresos.

La reclamante solicita que, en caso de confirmarse la imputación de los ingresos en el ejercicio anterior, ello también debe producirse respecto a los gastos asociados a dichos inmuebles (y no en el ejercicio siguiente que es cuando se contabilizaron junto con los ingresos asociados a aquéllos).

La Audiencia Nacional estima las alegaciones de la reclamante al considerar que no se trata de un supuesto en el que el sujeto pasivo ha contabilizado los gastos en un ejercicio posterior, sino de un caso en el que los ingresos y gastos se han contabilizado en un ejercicio, y la inspección ha corregido los ingresos por entender que debieron contabilizarse en el ejercicio anterior.

En tal caso, la Administración debe reconocer el derecho a deducir los gastos correlacionados con dichos ingresos, ya que en caso contrario se estaría produciendo un enriquecimiento injusto para la Administración. Por tanto, por el principio de íntegra regularización debe permitirse la imputación de los gastos en el mismo ejercicio que los ingresos, ya que en caso contrario se estaría impidiendo la deducción de los gastos que están correlacionados con los ingresos, infringiendo así la normativa del IS.

Audiencia Nacional. Sentencia de 12 de mayo de 2021. SAN 1967/2021. Impuesto sobre el Valor Añadido. La aplicación de la sanción del 10% por no incluir en la autoliquidación las cuotas auto repercutidas del IVA vulnera el principio de proporcionalidad.

En este caso se analiza la procedencia de la aplicación de la sanción prevista por el artículo 170.Dos de la Ley del IVA -que consiste en una multa pecuniaria proporcional fija del 10% de la cuota derivada de las operaciones a las que es

aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo - que no se hubiesen consignado en la autoliquidación, en un supuesto en que no existe perjuicio económico ya que el destinatario tiene derecho a la deducción íntegra del impuesto.

La Audiencia Nacional considera que, aun pudiendo reprocharse las incorrecciones en las autoliquidaciones, incluso cuando ello no tiene consecuencias en la recaudación del impuesto, la imposición de una sanción atendiendo a parámetros automáticos sin tener en cuenta las circunstancias del caso, como la ausencia de perjuicio económico, el hecho de que exista una factura y que la operación se haya contabilizado en los libros registro, vulnera el principio de proporcionalidad, y por tanto el tipo infractor no tiene encaje en la conducta del contribuyente.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/03161/2019 de 22 de febrero de 2022. Impuesto sobre el Valor Añadido. No puede calificarse automáticamente como operación a título oneroso la cesión de vehículos a empleados por el simple hecho de que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se traten como retribución en especie.

Siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos en numerosas contestaciones a consultas tributarias, la Administración Tributaria partía de la consideración como retribución en especie a los efectos del IRPF de la cesión de vehículos por parte de la empresa a favor de algunos empleados, de acuerdo con un criterio de disponibilidad. A partir de esta calificación, se consideraba que esta cesión constituía, en todo caso, una prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA, por lo cual el cedente (la compañía) tenía que repercutir

CASES & LACAMBRA

el IVA al trabajador por la parte correspondiente al uso privativo del vehículo, en función del mencionado criterio de disponibilidad. Esta interpretación estaba soportada por el mismo TEAC, que se había pronunciado a favor de este criterio en varias resoluciones.

No obstante, el TEAC ha cambiado el criterio con base en una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de enero de 2021, indicando que no hay que identificar automáticamente, en todos los casos, la existencia de una operación a título oneroso entre la empresa y el trabajador por el mero hecho de que exista una remuneración en especie. Así, solo estaremos ante una operación a título oneroso (y por tanto habrá que repercutir el correspondiente IVA al trabajador), cuando:

- El trabajador pague por la cesión del vehículo.
- Al trabajador le sea deducida del salario en metálico el valor de la cesión del vehículo.
- El trabajador tenga que escoger entre diferentes ventajas ofrecidas por la empresa en virtud de un acuerdo entre las partes, de forma que la elección de una de estas ventajas implique la renuncia a una parte de su retribución en metálico.
- Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por la cesión del vehículo para estar expresamente recogido de esta forma en el contrato de trabajo o documento accesorio.

Con base en lo anterior, el Tribunal concluye en su resolución que sólo se consideran operaciones a título oneroso a efectos del IVA, las cesiones de vehículos realizadas por un empresario a favor de sus empleados si hay una relación directa entre la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a

cambio. Además, dicha contraprestación ha de tener un valor que pueda expresarse en dinero.

En caso contrario, la cesión del vehículo no tendrá carácter oneroso, sino gratuito, en cuyo caso la sociedad no tendrá que repercutir IVA al empleado; en consecuencia, no será deducible la proporción del IVA que corresponda a la disponibilidad para uso privativo del empleado.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/01471/2020 de 23 de noviembre de 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La indemnización recibida por la extinción de una relación laboral de alta dirección, que es absorbida por el vínculo del carácter mercantil, no entra dentro del ámbito de aplicación de la exención prevista en artículo 7.e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este caso se analiza la idoneidad de la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador a efectos de IRPF, así como la aplicación de la reducción del 40% por rendimientos generados en periodos superiores a dos años.

El recurrente alega que no mantenía una relación especial de alta dirección con la sociedad empleadora, señalando que su labor como director de marketing estaba sujeta a un control intenso por parte de otras personas.

A este respecto, el TEAC considera que el obligado tributario ha mantenido una relación especial de alta dirección, junto con el cargo de administrador, y entiende que la relación de alta dirección queda absorbida por el vínculo mercantil.

La posición ocupada en la entidad, facultades otorgadas, elevada retribución, ausencia de

CASES & LACAMBRA

formalización de un contrato de trabajo que refleja el más alto nivel de autonomía y responsabilidad y hacen incompatible que el obligado estuviese ligado a la empresa por una relación laboral común.

Respecto al hecho de que sus concretas atribuciones tengan una extensión limitada a determinadas áreas sectoriales, el TEAC señala que la actividad de alto directivo también puede desplegarse en parcelas específicas de la empresa, no siendo necesario que el alcance de las funciones directivas sea total.

La norma mercantil no prevé ninguna indemnización en caso de cese del vínculo con los miembros del consejo de administración, por lo que no puede determinarse la concurrencia de ningún periodo a lo largo del cual se hubiera generado esta indemnización.

Consecuentemente, el tribunal resuelve que no procede, ni la exención por despido improcedente, ni la reducción del 40% para rendimientos irregulares o con un periodo de generación superior a dos años.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/01187/2020 de 23 de noviembre de 2021. Impuesto sobre el Patrimonio. El cumplimiento del requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección a los efectos de aplicar la exención de empresa familiar implica el ejercicio real y fehaciente de dichas funciones independientemente de la denominación empleada en el contrato laboral.

En el presente supuesto, el contribuyente presentó la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio incluyendo unas participaciones exentas en virtud del régimen de empresa familiar, mientras que la Administración Tributaria consideró que no reunía el requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección.

El contribuyente era administrador de la sociedad, cargo que no era retribuido según los estatutos de la sociedad. No obstante, sí que realizaba efectivas funciones de dirección y, además, percibía una retribución por el desempeño de dichas funciones, que suponían la práctica totalidad de su remuneración global.

De acuerdo con el TEAC, a efectos de acreditar el requisito relativo al cumplimiento de las funciones de dirección, lo realmente esencial no es la denominación empleada en el contrato entre la entidad y el obligado tributario, sino si éste realiza de forma clara y fehaciente funciones de dirección.

Por lo tanto, una vez demostrada la existencia de una relación remunerada de prestación de servicios en exclusiva entre la sociedad y el contribuyente que además ejerce efectivamente funciones directivas, debe entenderse cumplido materialmente el requisito legal, sin que quepa la exclusión por el hecho de que los estatutos societarios prevean la gratuidad del cargo de administrador.

De esta manera, el Tribunal concluye que la reducción en el Impuesto sobre el Patrimonio por transmisión de empresas familiares se puede aplicar si los rendimientos obtenidos por una de las personas integrantes del grupo familiar son contraprestaciones por el ejercicio funciones de dirección, con independencia de la denominación asignada en el contrato.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/01183/2020 de 26 de enero de 2022. Actos Jurídicos Documentados. El otorgamiento de escritura pública de novación de préstamo hipotecario está exento en virtud del artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30

de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

En el presente caso, se otorgó escritura de elevación a público relativa a un contrato de novación de préstamo y ratificación de garantía hipotecaria. Dicha escritura fue presentada por la sociedad ante la Agencia Tributaria de Cataluña junto con la correspondiente liquidación del AJD.

En el contrato se modificaban cláusulas financieras del préstamo relativas a su duración, tipo de interés ordinario, método de amortización y otras estipulaciones accesorias, sin alterar la responsabilidad hipotecaria.

Pasado un tiempo, el representante de la entidad presentó una solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, por considerar éste que la novación del préstamo hipotecario, al no alterar la responsabilidad hipotecaria, no tenía contenido evaluable.

El Tribunal Económico Administrativo Regional ("TEAR"), denegó el recurso presentado por el contribuyente al entender que el documento notarial estaba sujeto al ITP-AJD, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, y no exento, ya que el cambio de método de amortización tenía contenido evaluable y que por tanto no era aplicable la exención del artículo 9 de Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios. Según el TEAR, esta exención solo se aplica a la modificación de las condiciones del tipo de interés o alteración de plazo del préstamo.

El TEAC anula la resolución de impugnada, con base en el criterio sentado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de febrero de 2020. El Tribunal Supremo entiende que la

referida exención del artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, no es de exclusiva aplicación en aquellos casos en los que se modifica o altera el tipo de interés y/o plazo del préstamo.

En particular, la referida exención no queda sin efecto por la incorporación de otras cláusulas distintas a las relativas al tipo de interés o duración del préstamo, sino que deberá constatarse si, en relación con las demás disposiciones modificativas, se cumplen o no las condiciones para quedar sujeto el documento notarial al gravamen variable de AJD.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/04500/2019 de 22 de septiembre de 2021. Impuesto sobre Sociedades. En cada uno de los pagos fraccionados se puede compensar hasta un millón de euros de bases imponibles negativas (BINs) y no la proporción de dicho importe en función del tiempo transcurrido en la fecha de cómputo del pago fraccionado.

En relación con este supuesto, la Administración Tributaria había comunicado propuestas de liquidación de los pagos fraccionados por entender que debía equipararse el periodo de liquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades con el periodo impositivo del contribuyente y, en consecuencia, concluía que el importe mínimo de compensación de BINs de un millón de euros prorratearse en atención al periodo de liquidación del pago fraccionado (3, 9 u 11 meses); no pudiendo ser por tanto de un millón de euros en cada uno de los citados periodos de liquidación de los pagos fraccionados.

El TEAC se aparta de este criterio y concluye que la reducción proporcional del importe mínimo

del millón de euros no opera para los pagos fraccionados si el periodo impositivo del contribuyente al que se imputan aquellos, tiene una duración igual al año, y ello a pesar de que el periodo de liquidación del pago fraccionado sea inferior al año.

Por tanto, los contribuyentes del IS que estén obligados a calcular los pagos fraccionados sobre el resultado de los 3, 9 u 11 meses del periodo impositivo, y dispongan BINs generadas en ejercicios anteriores pendientes de compensar, podrán aplicar el importe mínimo de un millón de euros sobre la base imponible previa que resulte en cada uno de los pagos fraccionados - en lugar de aplicar el resultado de prorratear el citado millón de euros por 3, 9 u 11 meses.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta de la DGT V3033-21 de 7 de diciembre de 2021. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los premios obtenidos en apuestas deportivas “online” entran dentro del ámbito de aplicación de la exoneración de practicar retención.

En el presente supuesto de hecho es objeto de consulta la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta a los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

La consulta analiza si los premios de apuestas deportivas organizadas al amparo de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE del día 28), se consideran incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 75.3.f) del Reglamento del IRPF, y si en consecuencia no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre ellos.

El apartado 3 del citado artículo establece que no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y demás normativa estatal y autonómica sobre el juego, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 300 euros.

Por lo tanto, tratándose de apuestas deportivas organizadas al amparo de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, procede concluir que los premios que se entreguen en su desarrollo se consideran incluidos en el ámbito de lo establecido en el artículo 75.3.f) del Reglamento del Impuesto y, consecuentemente, no existiría obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los mismos.

Consulta de la DGT V3182-21 de 22 de diciembre de 2021. Impuesto sobre el Valor Añadido. Para que opere la regla de inversión del sujeto pasivo en la adquisición de un edificio para su posterior rehabilitación, debe tenerse en cuenta que dicha regla se aplica, en primer lugar, cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En segundo lugar, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.

En el presente caso, la consultante va a adquirir un edificio para su demolición y cambio de uso de oficinas por viviendas, para lo que se consulta (i) si la adquisición del edificio por la consultante estaría sujeta y, en su caso exenta, del IVA y, en su caso, sobre la posibilidad de renunciar a la

CASES & LACAMBRA

exención; y (ii) si la venta posterior de las viviendas construidas estaría sujeta al IVA.

Respecto a la sujeción al IVA de la adquisición del edificio, debe analizarse si las obras a realizar tienen la naturaleza de rehabilitación según la normativa del IVA, desde un punto de vista cualitativo y cuantitativo, ya que si se trata de una rehabilitación la compra estará sujeta y no exenta de IVA.

En referencia al requisito cualitativo, se entenderá cumplido cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto corresponda a obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. Para ello, la DGT establece que, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

En cuanto al requisito cuantitativo, es necesario que el coste total de las obras exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

Si las obras no cumplieran los requisitos cualitativos y cuantitativos para considerarse obras de rehabilitación, la adquisición de la edificación por la consultante estaría sujeta y exenta de IVA.

En tal caso, las entregas posteriores efectuadas por la consultante serían segundas entregas de edificaciones, sujetas pero exentas del IVA, por lo que quedarían sujetas a TPO para los adquirentes; lo que conllevaría que la consultante no pudiese deducir el IVA soportado

en las obras de acondicionamiento de los inmuebles.

Por el contrario, si las obras efectuadas fuesen calificadas como de rehabilitación, la adquisición de la edificación estaría sujeta y no exenta del IVA, del mismo modo que lo estaría la posterior venta de las viviendas, lo que implicaría que la consultante tuviese –en principio–, derecho a deducir el IVA soportado en la construcción o rehabilitación de aquéllas.

Consulta de la DGT V2993-21, de 25 de noviembre de 2021. Impuesto sobre la Renta de No Residentes. El uso de un inmueble propiedad de una sociedad no residente por parte de trabajadores, socios y administradores desplazados a España, tributará en España, salvo que la empresa justifique la ausencia de retribución.

En la presente consulta se analiza la tributación de una sociedad no residente en territorio español en relación con la tenencia de un inmueble en España que es cedido por periodos de uso a empleados, socios y administradores.

A los efectos de dilucidar la tributación por la tenencia del inmueble, la DGT hace una importante diferenciación en función de la calificación de la operación como operación vinculada o no.

En particular, la sociedad deberá tributar por las rentas que perciba por el uso del inmueble (si es que las hay), en el caso de cesión del inmueble a los trabajadores, y por lo que respecta al uso gratuito por parte de administradores y socios con una participación superior al 25%, también deberá tributar ya que, se tratará de una operación vinculada sujeta a IRNR como renta inmobiliaria en España.

Asimismo, la consulta indica que, en el caso de que los socios no tengan la consideración de personas o entidades vinculadas, resultará de aplicación el artículo 12.2 del TRLIRNR, que establece que, *se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto* y, por tanto, la sociedad podrá probar la ausencia de retribución a los socios -o resto de empleados- por la cesión de uso del inmueble.

Consulta de la DGT V2945-19 de 23 de diciembre de 2021. Consulta de la DGT V2945 de 19 de noviembre de 2021. Impuesto sobre el Patrimonio. Para el cálculo del requisito de participación mínima en la exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio, únicamente se tiene en cuenta la participación directa sobre la sociedad.

En el caso de un sujeto pasivo del IP que posee participaciones en una sociedad de forma directa e indirecta (a través de otra sociedad participada directamente), se plantea si para el cómputo de la participación mínima del sujeto pasivo en el capital de la entidad - 5 por 100 de forma individual, o 20 por 100 con el núcleo familiar, únicamente debe computarse el porcentaje de participación directa que el sujeto pasivo posee en la entidad sobre la que se aplica la exención en el IP, o bien si también puede tenerse en cuenta el porcentaje que se posee de forma indirecta a través de otras sociedades.

La DGT concluye que únicamente debe computarse el porcentaje de participación directa que el sujeto pasivo posee en la entidad a la que se aplica la exención en el IP, por lo que el porcentaje de participación que pudiera poseer en el capital de una entidad a través de la participación en otra entidad, no deben tenerse en cuenta para el cómputo del porcentaje mínimo

requerido para la aplicación de la exención de las participaciones.

Consulta de la DGT V3204-21 de 23 de diciembre de 2021. Impuesto sobre Sociedades. La exención sobre dividendos y ganancias derivadas de la transmisión de participaciones prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”) de una entidad acogida al régimen fiscal especial de ETVEs, se debe reducir en un 5% en concepto de gastos de gestión.

En la presente consulta, la DGT ratifica su criterio sobre la exención por dividendos y plusvalías prevista en el artículo 21 de la LIS para entidades acogidas al régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVEs).

La DGT concluye que la exención sobre los dividendos y rentas derivadas de la venta de participaciones cualificadas se reducirá en un 5 por ciento, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 21, en concepto de gastos de gestión referidos a las citadas participaciones, con independencia de que la entidad perceptora de los dividendos sea una entidad acogida al régimen ETVE. Por tanto, la DGT no concede un tratamiento especial a la exención sobre los dividendos percibidos por una sociedad contribuyente del IS por el hecho de estar acogida al citado régimen.

Adicionalmente, la DGT establece que los dividendos no estarán sujetos a retención, a pesar de no disfrutar de una exención plena por aplicación de la referida reducción. Este criterio ya se había establecido por la DGT en consultas anteriores.

Consulta de la DGT V0064-22 de 17 de enero de 2022. Impuesto sobre Sociedades. La facturación por la cesión a una empresa marroquí del uso y servicio de mantenimiento periódico de fibra óptica situada en España

estará sujeta en tanto en España, como en Marruecos, siempre que, de los hechos objetivos, se trate de un canon y con la limitación establecida en el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Marruecos.

En esta consulta, se plantea si la facturación por la cesión a una empresa marroquí del uso y servicio de mantenimiento periódico de fibra óptica situada en España estará sujeta en Marruecos o en España según el convenio en vigor entre ambos estados.

La DGT se remite al Convenio firmado entre España y Marruecos para evitar la doble imposición para analizar si la facturación por la cesión del uso y servicio de mantenimiento de fibra óptica se califica como canon (artículo 12 del Convenio) o un beneficio empresarial (artículo 7 del Convenio).

La DGT no entra a analizar los hechos en cuestión, pues considera que la calificación de la renta corresponde a los órganos de comprobación y control de la Administración Tributaria. No obstante, lo relevante de la consulta es que, con base en el Convenio aplicable, para que se genere un canon debe existir un desplazamiento de la posesión y control de los activos necesarios para la prestación del servicio de mantenimiento. Por lo que, *a sensu contrario*, en caso de no producirse un desplazamiento y control de los activos -lo que apriorísticamente sucedería en un mero contrato de mantenimiento de equipos-, los beneficios generados por dicha operación serían beneficios empresariales (que no estarían sujetos a retención en Marruecos conforme a lo previsto en el Convenio hispano-marroquí).

De acuerdo con lo anterior, en el caso de que se considerase un canon Marruecos podría someter

la renta a retención en Marruecos con el límite del 10 por ciento del importe bruto.

Por su parte, si no fuese un canon sino beneficio empresarial, y pese a ello Marruecos hubiese practicado retención, la Sociedad española debería solicitar la devolución de los ingresos indebidos en Marruecos y el cese de la práctica de las correspondientes retenciones al considerarse como beneficio empresarial, tributable exclusivamente en el país de residencia (en este caso, España).

En caso de que Marruecos denegase la devolución, la Sociedad española podría solicitar el inicio de un procedimiento amistoso de acuerdo con las disposiciones del Convenio.

Consulta de la DGT V0066-22 de 18 de enero de 2022. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. El cambio excepcional y temporal del lugar donde el empleado ejerce su empleo debido a la pandemia de la COVID-19, como trabajar desde casa, no constituye un establecimiento permanente en España para el empleador.

La consultante es una sociedad residente en Reino Unido con un empleado de nacionalidad y residencia en dicho territorio, que suele pasar sus vacaciones y fines de semanas en España en un inmueble de su propiedad. Al decretarse el confinamiento obligatorio en marzo de 2020 se encontraba en España, donde residió forzosamente al no poder desplazarse a Reino Unido. Finalizado el estado de alarma, unilateralmente decidió unilateral quedarse a teletrabajar desde España hasta que la situación se normalizara en Reino Unido.

Finalizada la opción del teletrabajo, el empleado solicitó seguir trabajando desde España, pero ante la negativa de la consultante dimitió en febrero de 2021. La sociedad consultante plantea si la situación acaecida en 2020 pudo provocar la

CASES & LACAMBRA

constitución de un Establecimiento Permanente (“EP”) en España en 2020 por el hecho de que su único empleado trabajase desde España la mayor parte del año. Con base en el Convenio suscrito entre ambos países, se concluye que la consultante no dispuso de un EP en España, ya que:

- Por un lado, el empleado no era un agente dependiente, ya que no tenía facultades de concluir contratos o acuerdos que vinculasen a la sociedad; y
- Por otro, la sociedad no disponía de un lugar fijo de negocios por los siguientes motivos: (i) fue el trabajador el que de forma unilateral decidió continuar en España, (ii) la sociedad puso a disposición del empleado un lugar donde realizar sus funciones en Reino Unido, y (iii) la empresa no pagó ningún gasto extra por el hecho de que el trabajador ejerza sus funciones en España.

Por tales motivos, la DGT considera que no existe ningún lugar fijo de negocios en España que esté a disposición de la sociedad, por lo que en consecuencia no habría ningún EP en España.

Consulta de la DGT V2916-21 de 18 de noviembre de 2021. La condonación de un préstamo entre dos sociedades no tiene implicaciones en el IRPF de los socios personas físicas de ambas sociedades.

En el presente supuesto de hecho, diversos socios personas físicas participan, en la misma proporción, en dos sociedades. Una de las entidades ha realizado un préstamo a la otra, que se plantea condonar.

La DGT reafirma el criterio establecido en sus consultas V3074-13, de 16 de octubre y V1812-16, de 25 de abril y concluye que, con carácter general, la condonación de un préstamo

otorgado por una sociedad a favor de otra no produce efectos en sede de los socios personas físicas de las sociedades intervinientes, al ser estos ajenos al préstamo efectuado entre las dos entidades.

En consecuencia, a los socios personas físicas no les aplicaría la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, que implicaría la contabilización en el socio de un mayor valor de adquisición de su participación en la sociedad donataria y de un correlativo ingreso por el mismo importe por los dividendos procedentes de la sociedad donante.

Con base en lo anterior, la condonación de un préstamo realizado por una sociedad a favor de otra, encontrándose ambas sociedades participadas por los mismos socios en la misma proporción, no produce efectos en el IRPF de los socios personas físicas.

CASES & LACAMBRA

CASES & LACAMBRA España

Nuestro equipo fiscal estará encantado de proporcionarle más información. Póngase en contacto con nosotros:

Ernesto Lacambra

Socio Fiscal

ernesto.lacambra@caseslacambra.com

David Navarro

Socio Fiscal

david.navarro@caseslacambra.com

Alberto Gil

Socio Fiscal

alberto.gil@caseslacambra.com

Jaume Perelló

Socio Fiscal

jaume.perello@caseslacambra.com

Jorge del Castillo

Socio Fiscal

jorge.delcastillo@caseslacambra.com

Albert Hinojosa

Socio Fiscal

albert.hinojosa@caseslacambra.com

Cristina Villanova

Managing Associate

cristina.villanova@caseslacambra.com

Marc Cantavella

Senior Associate

marc.cantavella@caseslacambra.com

© 2022 CASES & LACAMBRA.

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de novedades jurídicas elaborada por Cases & Lacambra.

La información y contenidos en el presente documento no constituye, en ningún caso, un asesoramiento jurídico.

www.caseslacambra.com